

## İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖRGÜT KÜLTÜRÜNÜ BELİRLEMESİNDEKİ ROLÜ

**Kayahan TÜM**

Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fak., kayahantum@mku.edu.tr

**Metin REYHANOĞLU**

Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fak., mreghan@mku.edu.tr

### Özet

*Bu çalışmanın amacı iç kontrol sisteminin örgüt kültürü üzerindeki etkisini tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda Hatay ilinde faaliyet gösteren dokuz imalat işletmesine anket tekniği kullanılarak işletmelerde iç kontrol sisteminin örgüt kültürü üzerindeki etkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Yapılan saha araştırmasından elde edilen bulgular çerçevesinde özellikle klan kültürünün geçerli olduğu işletmelerde, iç kontrol sisteminin varlığı örgüt kültürünü olumlu yönde etkilediği söylenebilir. Dolayısıyla bu tür kültürlerde iç kontrol sistemi, biçimsel olmayan ama sosyal ilişkilerin etkili olduğu, sadakatin ve karşılıklı güvenin sağlandığı bir örgüt kültürü oluşmasına katkı sağladığı ifade edilebilir. Buna karşın regresyon analizi sonucunda hiyerarşi ve adhokrasi kültürünün yer aldığı modelde iç kontrol sisteminin etkisi olmakla birlikte otokorelasyon söz konusudur.*

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol Sistemi, Örgüt Kültürü, İç Kontrol Ölçeği.

## THE ROLE OF INTERNAL CONTROL SYSTEM ON THE DETERMINATION OF ORGANIZATIONAL CULTURE

### Abstract

*The aim of this study is to analyze the effect of internal control on organizational culture. In accordance with this aim, the effect of internal control on organizational culture has been studied by giving a questionnaire to nine manufacturing businesses in Hatay. According to the result gained through field research, internal control has a great positive effect on organizational culture especially where clan culture dominates. Therefore, in such culture, internal control contributes to an organizational culture that is not informal but relationships but in which social relationships are effective and mutual trust and loyalty is provided. Contrary to this, regression analysis results reveal that in adhocracy and hierarchy models autocorrelation is seen rather than a significant effect of internal control.*

**Key Words:** Internal Control System, Organizational Culture, Internal Control Scale.

## Giriş

Toplum refahının, özel teşebbsler aracılığıyla arttırılması gerektiğini savunan kapitalist sistemde işletmelerin performanslarının arttırılmasına yönelik çeşitli yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yaklaşımların temelinde verimlilik artışı, sürdürülebilir bir kar oranının yakalanması, rekabet üstünlüğü elde etme gibi unsurlar yer almaktadır. İşletmeler için son derece önemli olan bu gereklilikleri hayata geçirmenin çeşitli yolları olmakla birlikte en önemli yol, işletme içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin tesis edilmesidir. Nitekim işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin önemi özellikle 2000'li yıllarda yaşanan büyük ölçekli şirket skandallarında açık bir şekilde ortaya çıkmıştır. Skandalların ardından yapılan birçok çalışmada en çok vurgu yapılan noktalardan biri söz konusu şirketlerde yaşanılan iç kontrol zayıflıklarıdır. Öyle ki, birçok çalışmada skandalların olduğu şirketlerde etkin bir iç kontrol sisteminin olması durumunda, skandalların büyük ölçüde nlenilebileceğine dair görüşler ileri sürülmüştür. Bununla birlikte akademik yazında skandalların kökenini şirketlerdeki iç kontrol sistemi ile örgüt kültürü arasındaki etkileşimde arayan çalışmalar da mevcuttur (Pfister,2009: 1). Bu çalışmalara göre iç kontrol sistemi her ne kadar varlıkların fiziki olarak korunması, uygun yetkilendirme veya görevlerin ayrılığı ilkesi gibi teknik kontrol ve denge olarak algılsa da i kontrolün bütün bu bilgi işleme yn, insanların dâhil olduğu çaba, güvenirlik ve disiplinine dayalıdır. Dolayısıyla bu işlemler bir örgüt içinde insanların oluşturduğu somut ve soyut olgulara yani kültüre bağlıdır. Bu anlamda etkili bir iç kontrol sisteminin faydalarına ulaşabilmek için kontrol bilincinin bir örgütün tümünde yaygınlık kazanması gerekir ki o da kültürden geçmektedir (Pfister,2009: 3).

Bu çerçevede çalışma, iç kontrol sisteminin örgüt kültürü üzerindeki etkisini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Akademik yazında örgüt kültürü ve iç kontrol ilişkisi ile etkisi üzerine kavramsal anlamda bazı çalışmalara (Bhimani,1999; Birnberg ve Snodgrass, 1988; Dent, 1991; Efferin ve Hopper, 2007; Hopwood, 1983; O'Reilly ve Chatman, 1996; Schein, 2004; Wiener, 1988) rastlanılmasına karşın, bu etkinin ispatına yönelik görgül araştırma anlamında birak nitel (Pfister, 2009; Wright, 2009) ve frekans dağılımını gösteren (Ertuğrul, 2012, 2013) alışma mevcuttur. Dolayısıyla akademik yazındaki söz konusu boşluk bu çalışmanın yapılmasına motivasyon kaynağı teşkil etmiştir. Çalışmada, araştırma modeli olarak Pfister (2009) ve Wright'ın (2009) eserleri temel alınmıştır. Söz konusu iki çalışma, nitel araştırma olmasına karşılık bu çalışmada neden-sonuç ilişkisine dayalı nicel araştırma yöntemi ve anket tekniği kullanılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma, söz konusu çalışmalardan meknsal ve dönemsel farklılıklardan başka, ele aldığı örnek büyüklüğü ve niceliksel araştırma olmasından kaynaklanan bir takım farklılıklara da sahiptir.

### 1.Örgüt Kültürü Kavramı

Tarih, teknoloji, ideoloji ve ekolojinin bileşimi olan kültür (Barutçugil, 2011: 54), belli bir coğrafyadaki bireylerin aynı tarihten gelmeleri dolayısıyla aynı dili konuşması, benzer semboller kullanması sonucu oluşur. Örgüt kültürü ise, örgütün

çalışanları ve özellikle kurucusu veya ilk yöneticileri tarafından (Schein, 2004) zamanla oluşturulan, iş yapılış şeklini belirleyen ve çalışanların olaylara içinde bulunduğu örgütün kültürüne uygun tepki vermesi olarak tanımlanabilir. Örgüt kültürü, bir örgütün içindeki insanların davranışlarını yönlendiren normlar, davranışlar, değerler, inançlar ve alışkanlıklar sistemidir. Örgüt kültürü, her çalışana rehberlik edecek tutum ve davranışın hangisinin uygun, neyin önemli olduğunu tanımlar (Pfister, 2009: 2). Çalışanlar, kendi değerlerini, tutum ve varsayımlarını örgüte taşıırken (Akıncı Vural, 1998: 25) örgütün kendi amaçlarıyla bütünleşerek sosyalleşir ve örgüt kültürü yeniden şekillendirir.

Örgüt kültürü kavramı akademik yazına ilk kez Adminstrative Science Quarterly dergisinde 1979 yılında yer alan Pettigrew'in "Örgütsel Kültürler Üzerinde Çalışma" adlı makalesiyle girmiştir. Daha sonra bu kavram, Deal ve Kennedy (1982) ve Peters ve Waterman'ın (1982) çalışmalarıyla hızla popüler hale gelmiştir (Hofstede vd. 1990: 286). 'Kurum kültürü/kurumsal kültür' kavramıyla eşdeğer olan örgüt kültürü zaman zaman yapı, strateji ve kontrol ile benzer anlamlarda kullanılmışsa da kavram; bütünsel, tarihsel olarak belirlenmiş, toplumsal olarak yapılanmış, insan ilişkilerine dayalı ve zamanla değişebilen bir özelliğe sahip olmuştur (Hofstede vd., 1990: 286). Örgütlerin ana kaynağı olan insanların ilişkilerinden zamanla ortaya çıkan ve diğer örgütlerden ayıran örgüt kültürü, çalışanların örgüt içerisinde nasıl davranmaları gerektiğini öğretmek, çalışanlar arasında ortak bir dil, düşünme ve kimlik yaratmakta; çalışanların karşılaşabileceği sorunlara yönelik çözüm alternatifleri sunmakta ve ayrıca çalışanların davranışlarını makul ve anlamlı kılan bir temel sağlamaktadır. Bu özellikleri nedeniyle örgüt kültürü iyi kullanıldığında sürdürülebilir bir rekabet avantajı sağlamak (Eren, 2010: 448; Barney,1986), çalışanların iş tatminlerini derinden etkilemektedir (Robbins, 1989: 491).

Öte yandan, akademik yazında örgüt kültürü ile örgütsel iklim kavramlarının zaman zaman benzer anlamda kullanıldığı görülebilmektedir. Örgüt kültürünün ve örgütsel iklimin örgütün temel değerleri ve normları üzerinde büyük etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle, yakın zamana kadar örgüt kültürü daima örgütsel iklimle birlikte ele alınmış ve değerlendirilmiştir (Durğun, 2006: 114). Örgüt iklimi, örgütteki çalışanlar tarafından dolaylı veya dolaysız olarak algılanan ve iş çevresinin ölçülebilen özelliklerinin toplamı olarak tanımlanabilir (Denison, 1996: 623). Örgüt iklimi de örgüt kültürü gibi örgütü diğerlerinden ayırmakta, zaman içinde değişebilmekte ve örgütteki çalışanlar tarafından şekillendirilmektedir (Kıraçlı Leblebicioğlu ve Çetin, 2014: 53). Ama kanımızca örgüt kültürü ve iklimi zaman ve kişilerin etkisi anlamında farklılık göstermektedir. Şöyle ki; örgüt ikliminde değişim hızlı ve aniden, konudan konuya olabilmekteyken (Denison, 1996: 644) örgüt kültüründe değişim uzun soluklu olmaktadır. Ayrıca örgüt ikliminde örgütte çalışan kişilerin davranış değişikliğinin etkisi ani ve yüksekken; örgütsel kültürde ise kişilerin kültüre etkisi davranıştan çok tutumsaldır.

### 1.2.Örgüt Kültürü Boyutları

Akademik yazın incelendiğinde kavramın değişik aıllardan çeşitli Őekillerde sınıflandırıldığı gözlemlenmektedir. Yazındaki rgt kültürü boyutlarındaki bu zenginliğin nedeni olarak her yazarın konuya farklı pencereden bakmasından ileri geldiği söylenebilir. Barutçugil'in (2011: 88-101) alışmasına benzer olarak bu sınıflandırmalar; çevresel faktörlerin etkisi, iletişim ve davranış tarzı, yapı ve işleyiş ve rekabetçi değerler Şeklinde dört başlık altında toplanabilir (Tablo 1).

**Tablo 1: Kültür Sınıflandırmaları**

Ele Alınış Şekli	Yazar	Boyutlar / Sınıflandırmalar
Çevresel Faktörlerin Etkisi	Hofstede (1980, 2011)	Belirsizliği Kabul Etme, Bireycilik/Kolektivist, Güç Mesafesi, Eril/Dişil, Kısa/Uzun Dönem Yönelimlilik, HořĐr/Kısıtlama
	Schwartz (1994)	Muhafazakrlık, Entelektüel zerklik, Duygusal zerklik, Hiyerarşi, Hkimiyet, Eşitlilik, Uyum
	Denison ve Mishra (1995) Ralston (1997)	Dhil olma, Tutarlılık, Uyum Yeteneği ve Misyon Benzeşim, Ayrışma, Sinerji
İletişim ve Davranış Tarzı	Deal ve Kennedy (1982) Schein (2004)	Yüksek/Düşük Risk stlenme, Hızlı/Yavaş Geri Bildirim Baskın Kültür, Alt Kültür
	Harrison (1972), Handy (1976)	G Kültürü, Rol Kültürü, Görev Kültürü, Birey Kültürü
	Bourantas vd. (1990) Pheysey (1993)	Kulüp Kültürü, Rol Kültürü, Görev Kültürü, Varoluşcu Kültür Başarı Kültürü, Rol Kültürü, G Kültürü, Destek Kültürü
	Kets De Vries ve Miler (1986)	Karizmatik rgtsel Kültürler, Paranoid Kültürler, ekinik Kültürler, İhtiyatlı Kültürler, Bürokratik Kültürler
	Sethia ve Glinow (1988) Payne (1990)	İlgisiz Kültür, Dikkatli Kültür, Titez Kültür, Tamamlayıcı Kültür Güçlü Kültür, Zayıf Kültür
	Kono (1992)	Canlı Kültür, Lider Eksenli Kültür, Bürokratik Kültür, Durağan Kültür, Güçlü Lider Eksenli Durağan Kültür
	Cooke ve Lafferty (1989)	Yapıcı Kültür, Pasif Savunma Kültürü, Agresif Defansif Kültür
	Jones (1983)	retken, Bürokratik, Profesyonel
	Quinn ve McGrath (1985)	Rasyonel Kültür, Gelişmeci Kültür, Uzlaşmacı Kültür, Hiyerarşik Kültür
	Goffee ve Jones (1996) Schneider (1999)	Őebekelenmiř, ıkarıcı, Toplumcu, Parçalı Kontrol, İşbirliği, Yetenek, Yetişme
Rekabetçi Değerler	Miles vd. (1978) Wallach (1983)	Savunmacılar, Atılğanlar, Analizciler, Tepkiciler Bürokratik, Yenilikçi, Destekleyici
	Ouchi (1979; 1991); Macintosh (1985)	Bürokrasi, Klan, Pazar
	Camaron ve Quinn (1999); 2006)	Adhokrasi, Hiyerarşi, Klan, Pazar

**Kaynak:** Bakan vd. (2004: 73--114); Barutçugil (2011: 88-101); Deniz ve zalp (2014: 69); Wright'den (2009) yararlanılarak oluşturulmuştur.

İlk bakış açısı özellikle son yüzyıldır ulus-devletin etkinliğinin yüksek olması nedeniyle analiz düzeyi, ülke ve ülkelerarası karşılaştırma seviyesinde ele alınarak örgüt içindeki bireylerin yaşamlarını sürdürdükleri toplumların kültürel özellikleri temelinde ayrılmaktadır. Toplumun zamanla oluşmuş olan kültürün bireylerin örgütteki çalışma biçimine ve dolayısıyla toplumun bir ürünü olan örgüt kültürüne (Barutçugil, 2011: 82) etki ettiğini temel almaktadır. Dolayısıyla rgtler arası kültürel farktan ziyade toplumlararası çalışma kültürü farklılığı ortaya çıkmaktadır.

Bu bakış açısının en kapsamlı araştırılmış (Bakan, vd. 2004: 82) ve en yaygın olarak kullanılan Hofstede'in (1980) kültürel görelilik modeline göre örgüt kültürü, dört boyutta incelenebilir. Bunlardan birincisi toplum içindeki güç dağılımını ve bireylerin bu güç dağılımı sonucunda oluşmuş olan eşitsizliği kabullenme durumunu belirten güç mesafesidir. İkincisi, temelini bir toplumun içine sirayet etmiş olan eril ve dişil özelliklerin durumudur. Buna göre eril durumu daha yüksek olan kültürler daha iddialı, yarışmacı, baskıcı, kendine güveni yüksek, bağımsız, para kazanma hırsları yüksek, gerçekçi, içsel yönlü ve materyalistken; dişil özellikli toplumlar ise daha terbiye edici, ilişki yönlü, şefkatli, nazik, sadık, alçak gönüllüdür. Üçüncü boyut ise toplumun belirsizliği kabul etme düzeyi, yani bireylerin kesinlik olmayan durumlarda bununla mücadele etme biçimidir. Belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda bireyler yeniliği, farklılık ve değişimlerden kaçınmak yerine bunları aşılması gereken unsurlar olarak algırlar. Riski daha rahat göze alıp inisiyatif kullanırlar ve hiyerarşi, pragmatik nedenlerle çığnenebilir. Sonuncu boyut olan bireycilik/kolektivizm, bir toplumdaki bireylerin bir aradalığı içselleştirip içselleştirmediğini açıklamaktadır. Kolektivist toplumdaki örgüt çalışanları, toplum menfaatlerini kendi bireysel çıkarlarının üzerinde gördüklerinden örgütsel bağları ve birlikte hareket etme davranışları yüksektir. Hofstede (2011), kültürel görelilik modeline daha sonra uzun/kısa dönem yönelimlilik ile hoşgörü/kısıtlama adlı iki yeni boyut daha eklemiştir de, bu iki boyutun geçerlilikleri önceki dört boyut kadar küresel ölçekte tam olarak ispatlanabilmiş değildir. Schwartz'ın (1994) geliştirdiği kültürlerarası karşılaştırma modeli ise, muhafazakârlık, entelektüel özerklik, duygusal özerklik, hiyerarşi, hâkimiyet, eşitçilik, uyum boyutlarını içermekle birlikte Hofstede'in çalışmasıyla -özellikle de bireysellik-kolektivizm boyutunda- paralellik göstermektedir.

Ülkelerarası çalışma kültürü yerine örgütlerarası karşılaştırmalı kültür incelemeleri (Hofstede vd., 1990: 289) ikinci kesim bakış açısıdır. Konuyu ilk kez boyutlandıran yazarlardan Deal ve Kennedy (1982) kültürü, çalışanların yüksek risk alıp almaması ve yapılan yanlışlık konusunda hızlı bildirim alıp almamasına göre yüksek/düşük risk üstlenme ve hızlı/yavaş geri bildirim şeklinde dörde ayırmıştır. Yazarlara göre örgütün bulunduğu sektör ve yapılan iş, örgüt kültürünü şekillendirecektir. Ama bu ayırım örgüt içindeki yönetim şeklini göz ardı etmektedir. Harison (1972) ve daha sonra 1976'da Handy'nin (1993: 183) şekillendirdiği örgüt kültürü ayırımında ise, yönetim biçimi daha belirgindir (güç, rol, görev ve birey kültürü). Yazarlara göre otoritenin belli kademede toplanması güç kültürünü; dikey iletişim ve hiyerarşi yoluyla oluşan rol ve statünün baskın olduğu kültür rol kültürünü; iş odaklı bir felsefeye hâkim olması görev kültürünü ve bireyin amacının gerçekleştirilmesine yönelik olma durumunu ise birey kültürünü belirtir. Schein (2004) ise baskın kültür/alt kültür şeklinde örgüt kültürünü sınıflandırmıştır.

Önceden belirlenmiş amaçlar çerçevesinde örgütün işleyişinin belli pozisyonlarda belirlenerek, yapılacak işlerin ve bu işlerin nasıl yapılacağına ilişkin adımların ayrıntılı olarak belirlendiği yapı olan bürokratik yaklaşım, bilindiği üzere

20. yüzyılın başından itibaren yönetim kültürüne damgasını vurmuştur. Weber ile idealleştirilen bu süreç ‘bürokratik kültür’ olarak, özellikle kamu örgütlerince ‘bürokrat’ (zen, 1996) kelimesiyle de benimsenmiştir. Bürokratik kültürün de yer aldđđ ve Ouchi’nin (1979) rgtsel yapı olarak belirlediđđ l ayırım aynı zamanda örgüt kültürü biçimleri (bürokrasi, klan ve pazar) olarak da ele alınmıştır. Ouchi, bu boyutları örgütsel yapıyı belirleyen kontrol ve g mekanizmaları bakış açısıyla, aynı zamanda bilginin yönünü de belirlemektedir. Pazar yapısında g, piyasanın hkimiyeti altında olup özellikle satın alma ve pazarlama biriminin etkisi yüksek, önceden belirlenmiş sıkı kuralların etkisi düşüktür. Bürokratik yapıda ise, durum tam tersine olup örgütün özellikle üretim/planlama birimi gücü elinde tutar. Klan yapıda ise biçimsel olmayan sosyal ilişkiler, biçimsel olmayan grupların g ilişkileri yapıyı, dolayısıyla kültürü belirlemektedir.

**Tablo 2: Camaron ve Quinn’in (1999) rgt Kültürü Modeli**

	Klan	Adhokrasi	Hiyerarşi	Pazar
<b>Baskın zelliđđ</b>	Kişisel, aile gibi	Girişimci, Risk alma	Kontrollü ve yapılandırılmış	Rekabetçi, başarı yönelimli
<b>Liderlik biçimi</b>	Koçluk, kolaylaştırıcı, yardımsever	Girişimsel, inovatif, risk alıcı	Koordinasyon, Organize etme, verimlilik temelli	Akıllıca, agresif, sonuç odaklı
<b>Yönetim biçimi</b>	Takım alışması, uzlaşma, katılımlı	Bireysel risk alma, inovasyon, bireysel özgürlük, eşsiz	İstihdam güvenceli, uygunluk, önceden öngörülebilir	Rekabetçi ve başarıya odaklı
<b>Bütünlük lt</b>	Sadakat ve karşılıklı güven	İnovasyon odaklı, gelişmeci	Resmi kurallar ve politikalar	Başarı ve amacın gerçekleştirilmesi
<b>Stratejik önem</b>	alışanın gelişimi, yüksek güven, açıklık	Kaynakların elde edilmesi, yenilikler yaratma	Kalıcılık ve istikrar	Rekabetçi eylemler, kazanma
<b>Başarı lt</b>	İnsan kaynağının geliştirilmesi, takım çalışması, çalışanın önemsenmesi	Eşsiz ve yeni ürün ve hizmetler	Güvenilir, verimlilik ve düşük maliyet	Pazarda kazanan olma, rakiplerini geride bırakma
<b>İçsel/ dışsal Odaklılık</b>	İçsel muhafaza ve bütünleşme	Dışsal konum ve farklılaştırma	İçsel muhafaza ve bütünleşme	Dışsal konum ve farklılaştırma
<b>Esneklik/sabitlik</b>	Esneklik: İřbirliđđi ve sadakat	Esneklik: Uzlaşma ve çoklu ilişkiler	Kontrol ve sabitlik: Kural ve politikalar	Kontrol ve sabitlik: Başarı ve performans

Ouchi’nin (1979) l ayırımı, Camaron ve Quinn (1999; 2006) tarafından geliştirilerek adhokrasi kültürüne ve bürokrasi özelliklerine benzerliđđ bulunan hiyerarşi kültürü eklenmiştir. Akademik yazında oldukça yaygın kullanılan model, örgüt kültürünü ele alırken rekabetçi değerlere (Computing Value Framework-CVI) atıfta bulunmuş (Ergün, 2007: 266) ve Tablo 2’de gösterilen dört tip örgüt kültürünü ortaya koymuştur. Camaron ve Quinn (1999), rgtlerdeki kültür tiplerini, örgüt içinde çalışanlar/yöneticiler arası ve örgüt dışında da işletmeler arası g ve kontrol ilişkilerini temel alarak yapılandırmışlardır. Farklı uçlarda yer alan içsel/dışsal odaklılık ve esneklik/sabitlik boyutları (Pakdil, 2007: 284-5), bir matris Şeklinde dşnldğnde g ve kontrol ilişkileri beraberinde dört farklı kültür modelini ortaya çıkarmaktadır.

Camaron ve Quinn'in (1999) modelinde klan (insan ilişkileri ve gelişimi) kültürü, belirli bir baba figürünün çalışanların davranışlarına hâkim olduğu, dostça bir çalışma ortamının olduğu, yöneticilerin çalışanlara güvendiği, koruyup gözetlediği, çalışanların yüksek bağlılık gösterip açık ve dürüst iletişim kurdukları bir kültürü ifade eder. Adhokrasi (dış çevreye uyum) kültüründe ise, sorunları çözmek, fırsatları yakalamak için hiyerarşinin kullanılmadığı, yeni girişim, inovatif davranışların özendirildiği bir ortam söz konusudur. Hiyerarşi (bürokrasi) kültüründe, liderin daha çok bir koordinatör şeklinde davrandığı, verimliliğin en önemli unsur olduğu, işlerin kontrollü bir şekilde yapıldığı, önceden bütün kuralların yazılı olduğu ve çalışanların buna göre davrandığı bir ortam vardır. Pazar (piyasa) kültüründe, öncelikli olan rekabet ve müşteridir, çalışanlara da bu durum yansımıştır. Liderler rekabette sonuç alıcı bir şekilde çalışanları sürükler, inovasyon ve finansal performans kriterleriyle kontrollü bir şekilde onları izler. Bu durum çalışanların performansa ve ödüle dayalı rekabetçi bir şekilde davranmalarına neden olur. Bu çalışmada örgüt kültürü ve iç kontrol arasındaki ilişki, Camaron ve Quinn'in (1999) klan, adhokrasi, hiyerarşi ve pazar kültürü boyutlandırması kapsamında ele alınmış ve incelenmiştir.

### **1.3.İç Kontrol Kavramı**

Günümüzde stratejik iş amaçlarına ulaşmayı amaçlayan bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri ve yöneticilerinin, sürdürülebilir başarıyı sağlamak için işletme içerisinde belirli yapıtaşlarını oluşturmaları gerekir. Bu yapıtaşları arasında etkin bir organizasyon yapısı ve insan kaynakları, iç kontrol sistemi, iç denetim, bağımsız denetim, teknolojik alt yapı gibi unsurlar sayılabilir. Söz konusu unsurlar başarılı bir kurumsal yapı için değişmeyen ve olmazsa olmaz denebilecek faktörler arasında yer almaktadır (Gürer, 2012: 67).

Bu faktörlerden biri olarak kabul edilen iç kontrol sisteminin, küresel düzeyde yaşanan muhasebe ve finansal raporlama skandallarının ardından önemi gittikçe artmış, kapsamı genişlemiş ve kavrama yönelik çeşitli çerçeve modeller geliştirilmiştir. Bu modeller arasında CobiT, eSAC, SysTrust sayılabilir (Dalğar, 2012: 133; Aksoy 2005a: 73). Bununla birlikte Amerika'da faaliyet gösteren beş meslek örgütünün bir araya gelerek oluşturduğu Committee of Sponsoring Organizations (COSO) isimli komite tarafından önerilen ve sonraki yıllarda yapılan eklemelerle daha da geliştirilen yaklaşım, gerek özel sektörde gerekse kamu idarelerinde genel kabul gören bir çerçeve model haline gelmiştir. Öyle ki, uluslararası düzenleyici birçok örgüt, iç kontrol ile ilgili çalışmalarını belirli bir sistematığe dönüştürmede COSO çerçevesini esas almışlardır (Güner, 2010: 190-191).

Kurumlarda iç kontrol uygulamalarının gerçekleştirilmesine yönelik bir çerçeve sunan COSO komitesi yayınlamış olduğu raporda iç kontrolü şu şekilde tanımlamıştır: İç kontrol, kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeline belirlenen ve işletmenin faaliyetlerle, raporlama ve uyum hedeflerine ulaşmasında makul bir güvence sağlamayı amaçlayan bir süreçtir (COSO, 1992; Kurt

ve Uçma, 2013: 83). Tanımdan da görüleceği gibi iç kontrol sistemi belirli iş süreçleriyle ilgili olmayıp, kurumlarda var olan bilgi, belge akışını ve organizasyon yapısının tamamını kapsayan kontroller bütünüdür (Ertuğrul, 2013: 65). Dikkat edilirse daha önce işletmelerin standartlaştırılmış muhasebe sistemlerinin bir parçası olarak kabul edilen iç kontrol sistemi, COSO modeliyle birlikte organizasyonların finansal ve finansal olmayan tüm işlemlerini kapsayan bir süreç haline gelmiştir (Arwinge, 2010: 102). Bu açıdan bakıldığında iç kontrol sistemi; bir şirketin organizasyon yapısı ve yetkilendirme sistemi, politikaları ve yazılı prosedürleri, insan kaynakları yönetimi, muhasebe sistemi ile bt ve yönetim raporlama sistemi ile yakından ilişkilidir (Uzun, 2009). Örneğin i kontrolün görevlerin ayrılığı ilkesi ile çalışanların sorumlulukları belirlenmekte, yetkilendirme sistemi ile işletme varlıklarına erişim sınırlandırılmakta, yazılı prosedür ve kurallar ile de işletmede iş yapılış şekli belirlenmektedir. Böylece işletme içerisinde gerçekleştirilen tüm iş süreçleri standardize edilmek suretiyle faaliyetlerin belirli bir düzen içerisinde gerçekleşmesi temin edilmeye çalışılmaktadır (Dalđar,2012: 133).

COSO'ya (1992) göre iç kontrol sisteminin üç temel amacı söz konusudur. Buna göre i kontrolün birinci amacı işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin arttırılmasıdır. Etkinlik, işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ne ölçüde ulaştığının ölçüsüdür. Verimlilik ise, belirlenmiş hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların çıktılara oranıdır. Dolayısıyla belirlenmiş amaçlara ne ölçüde ulaşılmışsa, faaliyetlerde etkinlik o derecede sağlanmış demektir (Baskıcı, 2012: 15). Bu çerçevede iç kontrol sistemi, işletmenin belirlemiş olduğu stratejik amaçlarla bu amaçlara ulaşılması için yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantıyı kurar (Erdoğan, 2009: 26). Bu anlamda i kontrol, işletme faaliyetlerinin ve iş akışlarının içerisine entegre edilmek suretiyle işletme amaçlarıyla faaliyetler arasındaki etkileşimi arttırmayı amaçlar (Uzun, 2009). iç kontrol sisteminin ikinci amacı, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamaktır. Finansal raporlama üzerindeki iç kontrol; yönetim tarafından finansal raporlamanın güvenilirliğine ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasına ilişkin makul bir güvence vermek üzere tasarlanmış bir süreçtir. Bu süreç; iç kontrol sisteminin altında sadece finansal raporlamanın güvenilirliğine ve finansal raporlamanın hazırlanışına ilişkindir (Küçük, 2009: 132). iç kontrol sisteminin son amacı ise yasal olması ve düzenlemelere uyumun sağlanmasıdır. işletme üst yönetimi, yasal sınırlar çerçevesinde işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için belirlediği politika, prosedür ve iç kontrol mekanizmalarını oluşturur ve bunları çalışanlarına iletir. Çalışanlar görev tanımlarını belirlenen politika ve iç kontrol mekanizmalarına uygun olarak gerçekleştirdikleri sürece, işletme faaliyetlerinin mevzuata ve diğer yasal düzenlemelere uyumu sağlanır (Kepekçi, 2000: 62).

Yukarıdaki ifadelerden hareketle işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının, hedeflere ulaşma ve finansal raporlamaların güvenilirliğinin temini yanında, belirlenen politikalara ve yasal/yönetsel düzenlemelere uygunluğunun sağlanması açısından büyük önem taşıdığı söylenebilir (Aksoy, 2005b: 138). Ancak



etkin bir iç kontrol sisteminin, belirtilen önemine rağmen, yapısından kaynaklanan bir takım sınırlamaları da söz konusudur. Yönetim ne kadar ideal bir iç kontrol sistemi oluşturmuş olursa olsun sistemin etkinliği, bu sistemi kullanan insanların güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlıdır. İnsanlardan kaynaklanan hatalar, yanlış yargı ve yorumlar, anlaşmazlıklar, ihmal, yorgunluk, gibi hususlar iç kontrol sisteminin etkinliğini zayıflatabilir. Ayrıca işletmede görevlerin ayırımı ilkesine uyulmasına rağmen, çalışanlar arasında yolsuzluk yapmak amacıyla gizli antlaşmaların yapılması mümkündür (Uzay, 1999: 18). Bu anlamda iç kontrol sistemi işletme faaliyetlerine yönelik mutlak bir garanti vermeye değil, makul bir güvence vermeye odaklanır (Alpman, 2009).

#### **1.4. İç kontrolün Bileşenleri**

1992 yılında ilk defa yayınlanan ve daha sonraki yıllarda güncellenen COSO iç kontrol bütünleşik çerçeve modeline göre iç kontrol sistemi, birbiriyle bağlantılı beş bileşenden oluşmaktadır. Modele göre, iç kontrol sisteminin bileşenleri; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak kabul edilir (COSO, 1992). Bu bileşenlerin detayları aşağıda sunulmuştur.

**Kontrol Ortamı;** iç kontrolün diğer bileşenlerinin temelini oluşturur. Kontrol ortamı; genel olarak kurumun iç kontrol bilinci, değerleri, iş görme şekil ve süreçleri, çalışanların yöneticileri ile ilişkileri gibi hususları içeren kurum kültürünü ifade eder. İç kontrol sisteminin başarısı kontrol ortamıyla yakından ilgi olup, işletme üst yönetimi iç kontrol amaçlarına yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir kontrol ortamı oluşturmak ve sürdürmek durumundadır (Doyrangül, 2001: 55; Ceyhan ve Kapan, 2014: 182; Alagöz, 2008: 103). Başka bir ifadeyle kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sürecinin tasarlanabilmesi ve uygulanabilmesi için kontrole bakışın pozitif olması, kontrol faaliyetlerinin benimsenmesi ve desteklenmesi gerekir (Bozkurt, 2010: 133). Dürüstlük ve etik değerler, yeteneğe bağlılık, yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından gösterilen özen, yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların dağıtım şekli ve insan kaynakları politika ve prosedürleri kontrol ortamını etkileyen unsurlardır (Doyrangül, 2001:2).

**Risk Değerlendirme;** genel olarak işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi, etkide bulunabilecek risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesini ifade etmektedir (Doğu, 2011: 82). Etkin bir risk değerlendirme, riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkân vermelidir. Bu noktadan hareketle iç kontrol sistemi risk esaslı olarak yapılandırılmalıdır. Yani iç kontrol sistemi, işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskleri tanımlamalı, kontrol faaliyetlerini bu alanlara yoğunlaştırmalı, uygulamalar kurumsal bir şekle getirilmeli ve işletmede sistematik olarak işleyen bir erken uyarı mekanizması kurulmalıdır (Alagöz, 2008: 103).

**Kontrol faaliyetleri,** kuruluş amaçlarına yönelik risklere karşı yönetim tarafından belirlenen direktiflerin personel tarafından yerine getirilmesine yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. İç kontrol faaliyetleri, kurumun her seviyesinde ve

her fonksiyonunda mevcuttur. Onaylama ve yetkilendirmeden, görevlerin ayrılığı, varlıkların korunması ve faaliyet ve performans değerlendirmesine kadar çeşitli faaliyetleri içerir. Kontrol faaliyetleri, iç kontrolün tanımında yer alan üç kurumsal amacın (operasyonel, finansal raporlama ve uygunluk faaliyetleri) gerçekleştirilmesine yönelik üç kategoriye ayrılır. Bazı kontrol faaliyetleri yalnızca tek amacı ilgilendirirken, bazıları birden çok amacın sağlanmasına yönelik olabilir. Örneğin mali raporlamaya ilişkin kontrollerin bir kısmı aynı zamanda uygunluk amacına ulaşılmasına da hizmet edebilir (Erdoğan, 2009: 82-83).

**Bilgi ve İletişim**, bilgi sistemleri esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duyulan bilgileri toplar. Finansal raporlamaya uygun bilgi sistemi, işlemleri tanımlamak, tasnif etmek, analiz etmek, kaydetmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. İletişim, finansal raporlamanın ötesinde iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin nasıl alıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir. İletişim kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı ve sözlü olabilir. Ayrıca bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğilimli olması gereklidir (Doyrangl, 2001: 55).

**İzleme**; iç kontrol faaliyetlerinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İ kontrolün bu bileşeni, kontrol faaliyetlerinin ve diğer planlanmış işlerin zaman içinde düzgün işleyip işlemediğini inceler. Başka bir ifadeyle, iç kontrol sisteminin, değişen hedeflere, şartlara, kaynaklara ve risklere uygun hale getirilmesi için yönetim tarafından izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Bu anlamda i kontrol sistemi ancak izleme faaliyeti ile değişen koşullara ayak uydurarak dinamik bir yapıya sahip olabilir. İç kontrol sisteminin işleyişinden tüm personel sorumlu olmakla birlikte, esas sorumluluk üst ve orta düzey yöneticilere aittir. İç kontrol sisteminin izlenmesinde sorumlu olan aktörler; mali işler ve muhasebe elemanları, i denetçiler, yönetim kurulu yeleri ve dış denetçilerdir (Saltık 2007: 17; Ceyhan ve Kapan, 2014: 183; Yılcıncı, 2006: 33; Uyar, 2010: 51).

### **1.5.Örgüt Kültürü ile İç Kontrol İlişkisi**

Çalışmanın başlangıç kısmında ifade edildiği gibi örgüt kültürü; bir işletmenin tüm çalışanları tarafından paylaşılan, farkında olmadan işletilen ve organizasyonun kendisini ve çevresini görüş biçimini ifade eden temel varsayımlar ve inançlar olarak tanımlanır. Bir işletmenin çalışanlarına nasıl muamele ettiği, kanunları ve düzenlemeleri ihlal sıklığı, mali konulardaki kanunlara uyma derecesi, sunduğu ürün ve hizmetlerin kalitesi, krizlerle baş etme derecesi gibi göstergeler örgüt kültürünü açıkça ortaya koyan unsurlardır (Erdoğan, 2009: 34).

Örgüt kültürü, işletme içerisinde tesis edilen iç kontrol sistemini doğrudan etkileyen faktörlerden birisidir. İşletmede tüm çalışanların paylaştığı ortak

değerlerin yani kültürün olması, güçlü bir kontrol ortamının oluşması anlamına geldiğinden, işletmede etkin bir iç kontrol sistemi varlığının güvence altına alınma seviyesini de yükseltecektir (Root 1998: 44-45'den aktaran Erdoğan, 2009: 34). Root (1998: 44-45) çalışmasında örgüt kültürü ve iç kontrol sistemi arasındaki etkileşimi işletmelerin gelişimine etkisi açısından değerlendirmiştir. Root'a (1998) göre, iyi bir şekilde sistemi kurulmuş, büyüyen, istikrarlı ile zirve noktasına ulaşmış bir işletmenin mevcut ve gelecekteki pozisyonunu kültür ve iç kontrol sisteminin birbirleriyle olan etkileşimi belirleyecektir. Yazara göre olgun, istikrarlı ve sağlıklı şirketlerde kurum kültürünün zaman içerisinde etkinleşmesi, aynı zamanda etkin işleyen bir iç kontrol sistemini de beraberinde getirir. Buna karşın yeni kurulan işletmelerde henüz örgüt kültürü tam olarak oluşmadığı için iç kontrol sisteminin etkinliği de düşük seviyede kalacaktır (Erdoğan, 2009: 36).

Diğer taraftan örgüt kültürünün iç kontrolü etkilemesi yanında, işletmelerde hile ve yolsuzluğun önlenmesi için yönetim tarafından oluşturulan politika, prosedür ve ödüllendirme sistemleri gibi çeşitli kontrol mekanizmalarının örgüt kültürü üzerinde etkisi olabilmektedir (Pfister, 2009: 3). Özellikle Türkiye, İspanya örneklerinde olduğu gibi işletmelerin çoğunlukla aile şirketi biçiminde yapılandığı ve örgüt kültürüne aile değerlerinin egemen olduğu ülkelerde, Batı Avrupa ülkelerinde başarılı şekilde uygulanan iç kontrol sistemi, insan kaynakları, performans değerlendirme gibi çağdaş işletmecilik uygulamaları aile bağlarına bir tehdit olarak algılanabilmektedir (Barutçugil, 2011: 89). Bu anlamda iç kontrol uygulamaları örgüte hâkim olan ve aile modeli olarak adlandırılan klan tarzı örgüt kültürünün değişimine baskı yapabilecektir. Ancak klan tarzı örgüt kültürünün hâkim olduğu işletmelerde iç kontrolün başarılı bir şekilde uygulanabilmesi üst yönetimin etkin bir şekilde sahiplenmesine bağlıdır. Bu durum aile işletmelerinde, aileden gelen çalışanların yönetimde yer alması nedeniyle özellikle daha önemlidir.

Örgüt kültürü ile iç kontrol arasındaki ilişkinin çerçevesini daha iyi belirlemek adına, kültür ile iç kontrol bileşenleri arasındaki etkileşimin incelenmesi faydalı olabilir. Bir önceki başlıkta belirtildiği üzere iç kontrol sistemi beş temel bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenlerden ilki olan kontrol ortamı, iç kontrolün diğer bileşenlerinin alt yapısını oluşturan bileşen olmasından dolayı hem diğer bileşenlerin hem de doğrudan iç kontrolün etkinliğini belirleyecektir. Kontrol ortamı bileşeni; dürüstlük ve ahlaki değerler, örgüt yapısı, yönetim felsefesi, yetki ve sorumluluk dağıtılması, insan kaynakları gibi alt bileşenlere sahip olup, söz konusu alt bileşenler örgüt kültürü ile yakından ilişkilidir. Örneğin kurum içerisinde yetki ve sorumluluk dağıtımı sırasında uygulanan prosedür ve yordamlar iç kontrol sistemi ile yakından ilişkili olduğu kadar, aynı zamanda kurum içerisinde yerleşik kültürün de bir yansımasıdır. Aynı şekilde bir kurumda işe alma sürecinden, çalışanların ödüllendirilmesi ve kurum içi törenlere kadar tüm insan kaynakları uygulamaları iç kontrolün olduğu kadar aynı zamanda örgüt kültürünün de bir parçasıdır (Ertuğrul, 2013: 72).

Örgüt kültürü ile ilişkili bir diğer iç kontrol bileşeni risk değerlendirmedir. COSO (1992) iç kontrol bütünleşik erevesi, işletme hedeflerine ulaŐılmasına engel olabilecek risklerin önemini ve işletmelerde risk temelli bir iç kontrol sistemi oluŐturmanın gerekliliğini vurgular. Risk değerlendirmesinin amacı, işletmelerin karşı karşıya kaldığı risklerin sistematik olarak belirlenerek, risklerin etkin bir Şekilde yönetilmesinden emin olmaktır (Arwinge, 2010: 63). Bu anlamda kurum yöneticileri işletmelerin karŐılaŐabilecek risklerin neden olabileceği zararları minimize etmek amacıyla iç kontrol sistemini bu risklere yapılandırır. Örneğin stoklar içerisinde yer alan birimlerin çok sayıda ve türde olduğu, ayrıca stok devir hızının yüksek olduğu işletmelerde hile riski doğal olarak yüksektir ve yönetimin bu riske karşılık stok kontrolüne ve satıŐ tahsilat döngüsüne yönelik kontrollere önem vermesi gerekir (zbirecikli ve Tüm, 2015: 153). Ancak aŐırı güvenin, umursamazlığın ya da belirsizliğin yerleŐmiŐ olduğu bir örgüt kültürü yapısında iç kontrol yordamlarının uygulanmaması söz konusu olacaktır. Diğer bir ifadeyle çalışanlara duyulan aŐırı güven duygusu, gözler önünde bir perde haline gelmiŐse riskli kontrol noktalarının gözden kaçmasına sebep olabilecektir (Ertuğrul, 2013: 74).

Kontrol faaliyetleri örgüt kültürü ile ilişki halinde olan bir diğer iç kontrol bileŐenidir. Kontrol faaliyetleri kurumun iç kontrol sisteminin hedeflerine ulaŐması için gerekli adımların atılmasını sağlar. Kontrol faaliyetlerinin etkisini arttırmak için bunların iş süreçlerine dâhil edilmesi gerekir. Bu anlamda kontrol faaliyetleri, günlük kurum faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olmalıdır (Erdoğan, 2010: 83). Kontrol faaliyetleri; görevlerin ayrılığı, varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziksel korunması, bağımsız mutabakatlar, doğru yetkilendirme ve onay gibi çeşitli kontrol faaliyetlerinden oluşmaktadır. Bu noktada kontrol faaliyetlerinin resmen ve biçimsel olarak yerleŐtiĐi bir örgüt kültüründe iç kontrol sistemi etkin bir Şekilde çalıŐacaktır. Örneğin görev tanımları yapılırken, kurumun yerleşik kültürüne bağlı olarak kesin çizgilerinin olup olmaması kontrol faaliyetlerinden görevlerin ayrılığı ilkesinin etkinliğini belirleyecektir. Aynı Şekilde kurum, çalıŐanlarına güven derecesine bağlı olarak, varlıklarını ve muhasebe kayıtlarını fiziksel olarak korumak amacıyla sayma, lme tartma gibi kontrol faaliyetlerini arttırabilir ya da azaltabilir. Bu güveni ise kurumun yerleşik kültürü sağlayacaktır (Ertuğrul, 2013: 76).

i kontrolün bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri de örgüt kültürüyle yakından ilişkilidir. işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için organizasyonun her seviyesinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır (İbiş ve atıkkaŐ, 2012: 102). Dolayısıyla kurum içerisinde etkin bir i kontrolün tesis edilebilmesi için işletmenin ihtiyaç duyduğu bilgileri toplayacak, depolayacak ve çalıŐanlarına iletecek bilgi sistemlerine ihtiyaç söz konusu olacaktır. Ancak kurum içerisinde doğru ve etkin bir bilgi ve iletişim yordamları saptanmıŐ olsa bile kurum içerisinde belirsizliğe yatkın bir örgüt kültürünün hâkim olması uygulama açıklarına sebep olabilmektedir. Örneğin kurum yöneticisi, kurum içerisinde zamanında iletilen yazılı iletişim araçları

kullanarak bilgi kayıplarını önleyebilen bir iç kontrol inşa etmiş olabilir. Ancak çalışanlar yazılı iletişimi ihlal ederek, bunun yerine arkadaşlık ilişkilerinin ön planda olması sebebi ile sözlü ve gayri resmi bir iletişim biçimini kullanıyor olabilirler. Bu durum özellikle klan tarzı örgüt kültürünün hâkim olduğu kurumlarda karşılaşılabilen bir olgudur. Diğer taraftan iç kontrolün izleme bileşeni, iç kontrol sisteminin bir bütün olarak izlenmesini ve değerlendirilmesini içerir. İzleme bileşeni, bazı kültürlerde yönetici tarafından gerçekleştirildiği gibi bazı kültürlerde denetçi yardımıyla gerçekleştirilebilir (Ertuğrul, 2013: 76).

Özet olarak örgüt kültürünü etkileyen faktörlerden en önemlisi örgütün bulunduğu toplumun kültürü olmakla beraber kurucuların ve üst düzeydeki yöneticilerin (Barutçugil, 2011: 84) ve de tarihsel olarak her bir çalışanın örgüte getirdiği değer ve varsayımlar, paradigmlar ve kendi rolleriyle ilgili düşünce ve görüşleri örgüt kültürünün şekillenmesine yardımcı olmaktadır. Bu genel etkilere ek olarak örgüt içinde ne olup bittiğini izlemek için oluşturulan iç kontrol sisteminin de örgüt kültürüne etkisi bulunmaktadır (Ertuğrul, 2012; 2013; Pfister, 2009; Wright, 2009; Barutçugil, 2011: 84). Bir başka ifadeyle örgütsel kültür etkilenebilmekte ve zamanla değişikliğe de uğrayabilmektedir (O'Reilly ve Chatman 1996; Schein 2004; Wiener, 1988; Pfister, 2009: 5). Bu itibarla iç kontrol sistemi kültürün yeniden inşasına da yol açabilmektedir. Ancak iç kontrolün kurum içerisinde tesis edilmesinde iç denetim biriminin etkisi de önemlidir. En başta kültür, sosyal norm ve paylaşılan değerleri oluşturarak ve birimdeki çalışanların yaptıkları işi şekillendirerek iç denetim biriminin de başarılı olmasında önemli rol oynar (Adamec vd., 2009: 47). Adamec vd. (2009: 48) iç denetim biriminin başarılı olmasında altı kültürel öğe olduğunu belirtir: Güven, duygusal zekâ, performans odaklılık, cesaret, destek ve paylaşılan değer. Bu kültürel değerler ne kadar etkin bir şekilde uygulanırsa iç denetçiler kendi beceri ve mesleki bilgilerini aktarma fırsatı bulabileceklerdir. Böylelikle iç denetim birimi, örgüt kültürünün şekillenmesine katkı sağlayacaktır. Kurum kültürünün iç kontrole karşı direnç göstermesi, ancak iç denetim biriminin bu kültürel öğeleri etkin şekilde saptamasına bağlı olacaktır (Adamec vd., 2009: 48).

## **2.Örgüt Kültürü ve İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma**

Bu araştırmada, örgüt kültürleri ile iç kontrol sisteminin bileşenleri arasındaki ilişkinin ortaya konması hedeflenmiştir. Araştırmada örgüt kültürleri ile iç kontrol sisteminin bileşenleri arasındaki ilişki, işletme yöneticileri ve çalışanlarından anket tekniği ile elde edilen verilerin analize tabi tutulmasıyla saptanmaya çalışılmıştır. Çalışmada işletme çalışanlarının kurumda çalışma süreleri ve yöneticinin kontrol alanı arasındaki ilişkiler de incelenmiştir. Bu çerçevede araştırmanın amacı doğrultusunda oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H<sub>1</sub>: İç kontrol sistemi alt bileşenlere ayrılmaktadır.

H<sub>2</sub>: Örgüt kültürleri ile iç kontrol bileşenleri arasında pozitif ilişki vardır.

H<sub>3</sub>: İ kontrolün bileşenleri örgüt kültürlerini etkilemektedir.

Ayrıca tali hipotezler aşağıda belirtilmiştir.

H<sub>4</sub>: Örgüt kültürleri ile kurumda çalışma süresi arasında ilişki vardır.

H<sub>5</sub>: İç kontrol boyutları ile kurumda çalışma süresi arasında ilişki vardır.

H<sub>6</sub>: Yöneticinin kontrol alanı ile örgüt kültürü boyutları arasında ilişki vardır.

H<sub>7</sub>: Yöneticinin kontrol alanı ile iç kontrol boyutları arasında ilişki vardır.

### **2.1.Araştırmanın Kısıtları, Geçerlilik ve Güvenirliği**

Araştırma maliyetinin yüksekliliği, süre ve işletmelere ulaşma zorlukları bu çalışmanın temel sınırlılıkları arasındadır. Araştırma birimi örgüt çalışanları olmakla beraber örgüt kültürü ile iç kontrol ilişkisinin analiz ve yorumlanması bakımından araştırma düzeyi örgütlerdir. Banka şubeleri ve merkez ofisi Hatay'da olmayan şirketlerin örgüt kültürünün etkisini zayıflatacağı endişesiyle kapsam dışında bırakılmış, sadece merkezi Hatay olan şirketler ele alınmıştır. Araştırmada faktör analizi kullanıldığından analizde kullanılan en yüksek ifadeyi barındıran ölçeğin üç katından fazla olmak koşuluyla en az 100 rnek (Hair vd., 2006: 112) olmasına dikkat edilmiştir. Bu bakımdan araştırmanın bulguları, çalışmanın yapıldığı zamana ve yere bağlı örneklerle uygun olmakla birlikte genelleştirmeye uygun değildir.

### **2.2.Araştırmanın Yöntemi ve rneklem Seçimi**

Araştırma modeli olarak Pfister (2009) ve Wright'ın (2009) alışmaları temel alınmıştır. Bu iki çalışma nitel araştırma olmasına karşılık bu çalışmada neden-sonuç ilişkisine dayalı nicel araştırma yöntemi ve anket tekniği kullanılmıştır.

Çalışmada hipotezlerin test edilmesinde farklı türdeki örgütlerin örgüt kültürlerinin ortaya çıkarılması amacıyla geniş bir sektörel yelpaze ulaşılması kapsamında ve ayrıca araştırmayı yapmak için şirketlerden izin alınma problemi nedeniyle amaçlı ve kolayda örneklem yöntemi kullanılmıştır. Bu anlamda "bir örgütü" temsil edecek temel kültürel nokta, en temel sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bir örgütte işleyişten ötürü farklı kültüre sahip birçok bölüm hatta bölüm içinde birçok çalışma grupları olabilir (Hofstede vd., 1990: 289). Kültürel karşılaştırmalarda karşılaştırılacak birimlerin yeterince homojen olup olmadığının belirlenmesi hem teorik hem de görgül olarak ön plana çıkmaktadır. Çalışmada pragmatik yaklaşım sergilenerek her birimin alt bölümlerindeki çalışanlarına da inilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla 9 ayrı şirket içinden şirketlerin tüm birimlerini yansıtacak şekilde çalışanlar örneklem içine dâhil edilmiştir. Çalışılan birimi açık uçlu soru olarak sorulmuş, analiz öncesinde verilen cevaplar çerçevesinde ortak birimler oluşturulmuştur (Tablo 3).

İşletme seçiminde çalışan sayısı bakımından 50 ve üstü çalışana sahip imalat işletmelerine ulaşılmaya çalışılmıştır. Hatay'da imalat sektöründe en fazla haddehane işletmeleri yer almakta olup gıda, otomotiv yan sanayi ve filtre, demir-elik, makine sanayi, kauçuk-plastik, ambalaj, yaş meyve-sebze işleme/paketleme, mobilya, ayakkabı, tekstil işletmeleri yer almaktadır. Her sektörden bir işletmenin

örnekleme dâhil edilmesi düşünülmüş olduğu halde mobilya, ayakkabı gibi sektörlerde yer alan işletmeler hem küçük olmaları hem de kurumsal düzeyde olmamaları nedeniyle örnekleme dahil edilmemiştir. Cevaplayıcılara ulaşma yöntemi ise, öncelikle işletme yönetiminden izin alınması ve daha sonra işletmenin birimleri gözetilerek işletmenin verdiği çalışan listesinden tesadüfi olarak belirlenen isimlere anketin ulaştırılması şeklinde olmuştur. Bu çalışmada çalışan sayısı, uygulanan her sektör özelinde işletme isimlerinin belli olma olasılığı nedeniyle özellikle belirtilmemiştir. Anketin uygulandığı işletmelerin çalışan sayısı 50 ile 1000 üstü olup, 5 tanesi orta (50-249 çalışanı) ve 4 tanesi ise büyük (250 ve üstü) işletme kategorisindedir. Seçilen tüm işletmeler, ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemine sahip olmasının yanında sektörel gerekliliklerden ötürü çeşitli sertifikalara sahipler. Seçilen tüm işletmelerin hukuki statüsü Anonim Şirkettir, aralarında bir tanesinin sermayesi halka açık olup BİST'e kote olmuştur.

### **2.3.Ölçekler**

İlk ölçek olan İç Kontrol Ölçeği bu araştırma için özel olarak hazırlanmıştır. Ölçeğin geliştirilmesinde COSO (1992) raporunda belirtilen ilkeler, Haşit ve Yazıcı (2008), Keskin (2014), Ertuğrul (2012,2013), Pfister (2009), Wright'den (2009) ve literatürdeki diğer tartışmalardan derlenmiştir. COSO modeline uygun olarak kontrol ortamı boyutunda 6, risk değerlendirme boyutunda 2, kontrol faaliyetleri boyutunda 5, bilgi işleme boyutunda 3 ve izleme faaliyetlerinde 4 olmak üzere 20 ifade belirlenmiştir (Bakınız Ek). İfadelerin ölçümlenmesinde 'hiç katılmıyorum'dan (0 puan) 'tamamen katılıyorum'a (4 puan) şeklinde sıralanan 5'li Likert kullanılmıştır. İç kontrol ölçeğinin dışsal tutarlılığını sağlamak için, ölçek alanda çalışan iki akademisyene ve halka açık bir şirketteki genel müdür ile iç denetçilere gösterilerek düzeltmeler yapılmıştır. Bu ifadeler anlam ve dil hataları için ayrıca Türk Dili ve Edebiyatı Bölümündeki bir akademisyene kontrol ettirilmiştir.

Örgütsel kültür araştırmalarındaki bolluğa rağmen, örgüt kültürünün genel bir teorisi ve ölçülebilmesi ile ilgili genel bir uzlaşma halen eksiktir (Denison ve Mishra 1995: 207). Buna karşın bazı yazarlar ölçümlenmesine ve boyutların belirlenmesine yönelik bir dizi değişken belirlemişlerdir. Örgüt kültürü tiplerinin tespiti amacıyla bu çalışmada Cameron ve Quinn'ın (1999) Örgüt Kültürü Tipleri ve dolayısıyla Örgütsel Kültür Değerlendirme Ölçeği (OCAI, Cameron ve Quinn, 2006) kullanılmıştır. Cameron ve Quinn'ın (1999) belirlediği kültür tiplerinin bu çalışmada temel alınmasının nedeni, geçerliliği ve güvenilirliğinin birçok çalışmada test edilmiş olması (Deniz ve Özalp, 2014: 71) ve yazarların örgüt kültürlerini ele alırken güç ve kontrol temelinde ele almalarıdır. Bu ölçeğin Türkçe çevirisi Ergün (2007: 269) tarafından yapılmış ve kültür tipleri için güvenilirlik katsayıları 0,61 ile 0,78 arasında bulunmuştur. Bu ölçekte, 4 farklı (klan, adhokrasi, pazar ve hiyerarşi kültürleri) örgüt kültürüne ve altı alt boyutun (bakınız Tablo 2) her birine birer ifade karşılık gelecek şekilde toplamda 24 adet belirtilmiştir. Cameron ve Quinn (2006), ölçüm stratejisi olarak cevaplayıcılardan her bir boyutun toplamı 100 olacak şekilde her

ifadeye puan verilmesini istemekte, böylece her kültür çeşidinin tüm boyutların toplamı üzerinden ortalaması elde edilmektedir. Bu lek, akademik yazında sıkça kullanılan 5'li Likert şeklinde de ölçümlenmektedir (Ergün, 2007). 100 tam puanlamanın cevaplayıcılar tarafından anlaşılması zor olacağı düşüncesi ile hiç katılmıyorum'dan (0 puan) 'tamamen katılıyorum'a (4 puan) şeklinde sıralanan aralıklı ölçek kullanılmıştır.

Ankette ayrıca kontrol değişkenleri olarak cevaplayıcıların cinsiyeti, çalıştıkları kurumdaki ay cinsinden çalışma süresi, yönetici olup olmama durumları, eğer yönetici ise kendilerine bağlı kaç kişi olduğu (yöneticinin kontrol alanı), çalışılan birim sorulmuştur. Anketin dış tutarlılığının sağlanması ve son şeklini verilmesi için iki farklı işletmenin 24 çalışanına uygulanmış, herhangi bir sorun görülmediğinden ankete devam edilmiştir. Çalışmada leklerin yapısal geçerliliği faktör analizi uygulanarak yapılmıştır. Ayrıca leklerin hem bütünsel hem de boyutları ile ilgi güvenirlikleri için Cronbach Alfa test istatistiği kullanılmıştır.

#### 2.4.Bulgular

İlk etapta 10 farklı sektörden 10 ayrı işletmeye ulaşılmış, Anketin sonlandırıldığı tarihte bir işletmeden yanıt alınamadığından (belirli bir sektördeki Hata'yda tek işletme) anket ulaştırılmamış, sonuçta 9 ayrı işletmeye dağıtılan 120 anketten toplamda 116 geri dönüş olmuş (% 97), 4 tanesi eksik doldurma ve tutarsızlıklar görüldüğünden işleme konulmamıştır. Analize tabi tutulan 112 anketle ilgili demografik bilgiler Tablo 3'te zet olarak verilmiştir.

**Tablo 3: İşletmelerin ve Cevaplayıcıların Demografik zellikleri**

Cinsiyeti		Yöneticilik		Ortalama (Std.S.) Min.-Maks. (N)	Kurumda alışma Sresi	Yöneticiye bağlı çalışan sayısı
Erkek (%)	Kadın (%)	Evet (%)	Hayır (%)		89,62 (69,47) 1 – 300 (104)	36,88 (71,303) 1 – 400 (43)
86 (76,8)	26 (23,2)	55 (49,1)	57 (50,9)			
<b>Birim</b>						
Sektör	Satış ve pazarlama	Muhasebe ve finansman	retim	ARGE ve kalite kontrol	İdari işler ve insan kaynakları	Toplam (%)
Boru	5	2	2	3	0	12
Filtre	2	0	5	7	0	14
Tarım ARGE	4	3	0	6	0	13
Gıda	9	4	0	0	0	13
Plastik-kak	2	2	6	0	3	13
Paketleme	3	0	6	3	0	12
Demir elik	0	1	6	3	0	10
Tekstil	2	3	4	2	1	12
Haddecilik	2	3	3	1	3	12
<b>Toplam</b>	<b>29</b>	<b>18</b>	<b>32</b>	<b>25</b>	<b>7</b>	<b>111</b>

**Not:** Bir cevaplayıcı hangi birimde çalıştığını belirtmemiştir.

Tablo 3'te görüldüğü üzere seçilen örnekleme de çalışanların çoğu erkek, yönetici olanlarla olmayanların sayısı yaklaşık olarak eşit, çalıştıkları kurumdaki çalışma süreleri ortalama olarak 7,5 yıl ve yönetici olanların kendilerine bağlı çalışan sayısı ise ortalama 37 kişidir. Cevaplardaki erkeklerin çok sayıda çıkmasının nedeni



#### İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemesindeki Rolü

çalışmanın ağır sanayi ve buna yakın olan sektörlerin (demirçelik, boru üretimi, filtre, haddehane) yer aldığı imalat sektörü olmasından kaynaklanmaktadır.

Örgüt Kültürü ve İç Kontrol ölçeklerinin her bir ölçeğin bütün değişkenleri üzerinden yapılan güvenilirlik analizi sonucunda iki ölçeğinde güvenilirlik katsayıları sırasıyla 0,893 ve 0,951 olup yüksek derecede güvenilir (Hair vd., 2006: 137) bulunmuş ve hiçbir değişkenin güvenilirlik düzeyini bozmadığı görülmüştür.

Birinci ölçek olan iç kontrol ölçeği yapısal geçerliliği için faktör analizine tabi tutulmuştur. Ölçekte yer alan ve ortalamaları 2,51±1,187 ile 3,42±0,708 arasında değişen tüm değişkenler (20 adet) analize girmiş olup değişkenler, daha önceden belirlenen 5 boyut yerine iki faktörde toplanmıştır (Tablo 4). Faktör yüklerine bakıldığında kontrol faaliyeti boyutunda yer alan bir ifadenin faktör yükünün Hair vd.'nin (2006: 122 ve 129) belirttiği 0,50 kesme noktasının altında olduğu görülmüştür. Faktör yüklerinin kesme noktası olarak bazı yazarlarca 0,35'e kadar çekilebileceği belirtilmiş (Akgül ve Çevik, 2003: 422) olup faktör yükünün 0,50'ye yakın olması (0,477) ve bütünlüğün bozulmaması açısından bu ifadenin çıkarılmamasına karar verilmiştir. Analiz sonucundaki faktörlerin toplam varyansı açıklama gücü % 58,613 olup yine Hair vd.'nin (2006: 122 ve 129) belirttiği 0,60 sınırının altındadır. Bulunan rakamın ilgili sınıra yakın olmasından dolayı ölçeğin açıklama gücünün kabul edilebilir sınırdan olduğu varsayılmıştır. Dolayısıyla ilk hipotez olan H<sub>1</sub> hipotezi kabul edilmiştir.

**Tablo 4: İç Kontrol Ölçeğinin Faktör Analizi Sonuçları**

Madde No	Ortalama (Ort.)	Standart Sapma (Std.S.)	Faktör Yükleri		Açıklanan Varyans	Alpha
			Kontrol Ortamı	Kontrol Faaliyeti		
İK14_bi1	2,51	1,187	,826			
İK06_ko6	2,94	,907	,802			
İK19_iz3	2,93	,945	,673			
İK20_iz4	3,22	,747	,661			
İK01_ko1	2,99	,924	,660		29,810	,918
İK11_kf3	3,01	,889	,656			
İK15_bi2	2,98	,914	,649			
İK04_ko4	2,86	1,052	,632			
İK05_ko5	3,03	,893	,564			
İK12_kf4	3,09	,785	,477			
İK09_kf1	3,15	,799		,812		
İK17_iz1	2,95	,861		,674		
İK16_bi3	3,42	,708		,665		
İK02_ko2	2,95	,938		,660		
İK13_kf5	2,64	1,090		,657	28,804	,912
İK08_rd2	3,03	,825		,634		
İK03_ko3	3,08	,890		,628		
İK07_rd1	2,84	,920		,620		
İK18_iz2	3,04	,765		,566		
İK10_kf2	3,14	,883		,550		

Açımlayıcı Yöntem: Temel Bileşenler Analizi; Rotasyon Yöntemi: Varyansların Maksimumu  
Barlett Testi: 1392,949 (p 0,00); KMO: 0,918 ve Toplam Açıklanan Varyans: % 58,613

**Not:** Madde ifadeleri Ek'te yer almaktadır.

Tablo 5'te görüldüğü üzere örgüt kültürü leği için uygulanan faktör analiziyle birlikte ortalamaları 2,04±1,069 ile 3,38±0,784 arasında değişen 24 değişkenin tümü analize girmiş özdeğerleri 1'den büyük 6 faktör oluŐmuŐtur. Hair vd.'ne (2006: 122 ve 129) göre faktörlerin toplam varyansı açıklama gücünün % 60'ı ve her bir değişkenin faktör yüklerinin 0,50'yi geçmesinin analiz sonucunu yorumlamak için yeterli olduğunu belirtmesine karşın; bu 6 faktörden iki faktörün her birinde birer ifade olduğu grlmŐtur. Dolayısıyla hiyerarşi ve pazar kültürü boyutlarını belirten iki ifadenin (ok16\_4h ve ok23\_6p) lekten çıkarılması uygun bulunmuştur. Diğer tüm değişkenlerin akademik yazında belirtilen Cameron ve Quinn (1999; 2006) boyutlarıyla örtüŐtüĐü görülmektedir. Her bir boyutun güvenirlikleri 0,776 ile 0,896 arasında olup oldukça güvenilirdir (Tablo 5).

**Tablo 5: Örgüt Kültürü leğinin Faktör Analizi Sonuçları**

Madde No	Ort.	Std.S.	Faktör Yükleri			Açıklanan Varyans	Alpha
			Klan (k)	Adhokrasi (a)	Hiyerarşi (h)		
ok21_6k	2,89	1,134	,823				
ok13_4k	2,66	1,405	,812				
ok05_2k	2,90	1,090	,792			18,608	,896
ok01_1k	2,60	1,226	,779				
ok17_5k	2,88	1,161	,755				
ok09_3k	2,99	1,135	,735				
ok18_5a	2,72	,951		,799			
ok02_1a	2,04	1,069		,700			
ok06_2a	2,63	,912		,672		12,989	,825
ok10_3a	2,24	1,187		,668			
ok22_6a	2,65	,993		,641			
ok14_4a	2,53	,968		,621			
ok20_5h	3,38	,784			,791		
ok24_6h	3,14	,826			,784		
ok12_3h	2,81	1,000			,677	12,076	,776
ok08_2h	3,04	,810			,642		
ok04_1h	2,81	,833			,608		
ok07_2p	2,89	,857				,839	
ok11_3p	2,77	1,022				,671	
ok15_4p	2,79	,882				,605	11,225
ok03_1p	2,76	,970				,599	,795
ok19_5p	3,13	,875				,515	

Aımlayıcı Yntem: Temel Bileşenler Analizi; Rotasyon Yöntemi: Varyansların Maksimumu  
Barlett Testi: 1280,154 (p 0,00); KMO: 0,786; Toplam Aıklanan Varyans: % 66,723

**Not:** Değişken numaralarının sıralaması Cameron ve Quinn'deki (2006) sıralamanın aynısıdır.

Tablo 5'den de görüldüğü üzere hiyerarşi kültürü diğerlerine göre 3,04±0,63 ile en yüksek ortalamaya sahiptir. Daha sonra sırasıyla pazar (ortalama 2,87±0,67), klan (2,82±0,97) ve adhokrasi (2,47±0,74) yer almaktadır. İç kontrol bütün örgüt kültürü biçimleriyle pozitif ilişkili çıkmış olup, istatistiki olarak anlamlıdır. İç kontrol klan kültürüyle (0,704; p<0,01) yüksek derecede (Akgl ve evik 2003: 358) pozitif ilişkilidir. Diğerleri ile zayıf ve çok zayıf ama pozitif ilişkilidir. İç kontrol boyutları çerçevesinde bakıldığında kontrol ortamının klan kültürüyle yüksek ve pozitif, diğerleri ile zayıf ve pozitif ilişkili olduğu görülmektedir. Kontrol faaliyeti ise klan

#### İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemesindeki Rolü

kültürüyle ilişki düzeyi orta derecede, pazar ve hiyerarşi kültürü ile zayıf ve pozitif ilişkilidir. Kontrol faaliyetinin adhokrazi kültürü ile ilişkisi istatistiki olarak anlamlı çıkmamıştır. Bu veriler ışığında kontrol faaliyeti ile adhokrazi kültürü arasındaki ilişki hariç H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Bu ilişkilerin istatistiksel olarak anlamlı çıkması regresyon analizine zemin hazırlamaktadır.

**Tablo 6: Pearson Korelasyon (Çift Yönlü) Tablosu**

	İç kontrol	Kontrol ortamı	Kontrol Faaliyeti	Klan	Adhokrazi	Pazar	Hiyerarşi
İç kontrol	2,99 (0,65)						
Kontrol ortamı	,960**	2,95 (0,71)					
Kontrol faaliyeti	,953**	,830**	3,02 (0,65)				
Klan	,704**	,720**	,624**	2,82 (0,97)			
Adhokrazi	,221*	,288**	,129	,304**	2,47 (0,74)		
Pazar	,402**	,399**	,369**	,485**	,381**	2,87 (0,67)	
Hiyerarşi	,359**	,385**	,297**	,264**	,500**	,326**	3,04 (0,63)
Çalışılan süre	,151	,155	,132	,263**	-,036	,144	,111
Kontrol alanı	-,349*	-,413**	-,251	-,019	,038	-,042	,202

**Not:** \*\* p < 0,01; \* p < 0,05; Çapraz değerler değişkenin ortalaması, parantez içindeki değer standart sapmasıdır.

Araştırmanın amacını gerçekleştirmek için yapılacak olan ilişki ve ilgi analiz varsayımlarının sağlanmasına yönelik yapılan Kolmogorov-Smirnov Testine göre korelasyon ve regresyon analizine girecek tüm değişkenlerin normal dağıldığı görülmüştür. Klan kültürü hariç örgüt kültürünün boyutlarının hiçbirisi cevaplayıcıların kurumlarındaki çalışma süresi ile ilişkili olarak anlamlı çıkmamıştır. Klan kültürü ve çalışılan süre arasındaki ilişki pozitif olmakla birlikte zayıf ilişkili çıkmıştır. Bu durumda H<sub>4</sub> hipotezi yalnızca klan kültürü için kabul edilmiştir. İç kontrol ve boyutlarının çalışılan süre ile ilişkisi istatistiki olarak anlamlı çıkmamıştır (H<sub>5</sub> ret). Yöneticiye bağlı olarak çalışan sayısı (yöneticinin kontrol alanı) ile iç kontrol ve kontrol ortamı arasındaki ilişki zayıf ama negatif ilişki istatistiki olarak anlamlı çıkmışken kontrol faaliyetleri anlamlı çıkmamıştır. Bu durumda iç kontrol ve kontrol ortamı için H<sub>7</sub> kabul edilmiştir. Yani yöneticiler kendilerine bağlı çalışan sayısı (kontrol alanı) arttıkça kontrol ortamını olumsuz görmektedirler. Örgüt kültürünün tüm boyutları ile kontrol alanı arasındaki ilişki ise anlamlı değildir (H<sub>6</sub> ret).

Burada üzerinde durulması gereken önemli noktalardan birisi değişkenler arasında yüksek korelasyonun olmaması gerektiğidir. Kontrol ortamı ile kontrol faaliyeti arasındaki ilişkinin 0,830 gibi yüksek değer olması, bu iki değişkenin esasında aynı şeyi ölçtüğünü göstermekte olup regresyon analizinde her bir değişkenin etkisini ayırmayı güçleştirir (Akgül ve Çevik, 2003: 331).

İç kontrolün örgüt kültürüne etkisinin istatistiki olarak anlamlı olup olmadığını tespit etmek için çok değişkenli regresyon analizi yapılmıştır. Bağımlı değişken örgüt kültürü olsa da, burada örgüt kültürünün dört farklı çeşidi olduğundan her bir bağımsız değişken için dört farklı model kurulmuştur. Regresyon analizi sonucunda dört modelin de F testi sonuçlarına göre modellerin bağımlı değişken ile bağımsız değişken arasında doğrusal ilişkilerinin istatistiki olarak 0,99

güvenirlikle anlamlı olduğu görülmektedir (Tablo 7). Her bir modele ayrı ayrı bakıldığında klan kültürünü belirten modelde kontrol ortamı istatistiki olarak anlamlı bir Şekilde katkıda bulunurken kontrol faaliyeti deĐiŐkeninin modeldeki etkisinin istatistiki olarak güvenilirliği düŐüktür. İkinci model olan adhokrazi kültüründe ise iki bağımsız değişkenin de etkisi anlamlı olmakla birlikte bağımsız deĐiŐkenlerine ait hata terimlerinin birbirlerine ilişkili olma durumunu gösteren otokorelasyon problemi vardır (Akgl ve Çevik, 2003: 316).

**Tablo 7: Regresyon Analizi**

Değişkenler	I. Klan Kültürü			II. Adhokrazi Kültürü			III. Pazar Kültürü			IV. Hiyerarşi Kültürü		
	Beta	β	t	Beta	β	t	Beta	β	t	Beta	β	t
Sabit	-,16		-,52	1,88		5,87**	1,65		5,89**	2,07		7,70**
Kontrol Ortamı	,88	,65	5,46**	,61	,58	3,60**	,28	,29	1,87	,39	,44	2,79**
Kontrol Faaliyeti	,12	,08	,69	-,40	-,35	-2,19*	,12	,12	,78	-,06	-,07	-,44
R		,722			,349			,405			,387	
R kare		,521			,122			,164			,150	
Düz. R kare		,512			,105			,148			,134	
F testi		58,707**			7,484**			10,572**			9,493**	
Durbin-Watson		1,712			1,212			1,670			1,073	

Not: \*\* p < 0,01; \* p < 0,05

Durbin-Watson testinde çıkan değer 0'a yaklaŐıkça pozitif otokorelasyon, 4'e yaklaŐıkça negatif otokorelasyon olarak belirtilir. Değer 2'ye yaklaŐıkça otokorelasyon yok demektir. Burada sorgulanması gereken nokta, eŐik değerin ne olacağıdır. Bu değerin ne olacağı konusunda kesinlik olmamakla birlikte en esnek görüŐ 1,5 ile 2,5 arasında olmasıdır (Garson, 2012: 47). Bu nedenle adhokrazi kültürüyle ilgili model otokorelasyon problemi nedeniyle ret edilmiştir. nc model olan pazar kültüründe iki bağımsız değişkenin modele katkısı istatistiksel olarak anlamlı ıkılmamakla birlikte modelin uyum iyiliği testinden (F testi) geçtiği görülmektedir. Sonuncu model olan Hiyerarşi kültüründe de adhokrazi modelindeki gibi otokorelasyon problemi vardır. Sonuç itibariyle i kontrolün örgüt kültürüne olan etkisini belirten H<sub>3</sub> hipotezi klan kültürü ve pazar kültürü modelleri için kabul edilmiştir. Klan rgt belirten modelin açıklama gücü (r<sup>2</sup>) 0,521 olup diğer model olan pazar kültürü modeline (r<sup>2</sup> 0,164) göre çok yüksektir. Pazar kültürü modelinde değişkenlerin açıklayamadığı başka etkilerin olduğu söylenebilir. Kontrol ortamının modele etkisinin özellikle klan kültürü modelinde standardize edilmiş beta katsayısı 0,652 olup önemli ölçüde yüksektir. Kontrol faaliyetinin etkisi ise hem klan kültüründe hem de hiyerarşi kültüründe 0,05 anlamlılık düzeyinde çıkılmamıŐ olmasına karşın yaptığı katkının yönüne bakıldığında klan kültüründe pozitif, hiyerarşi kültüründe negatif olduğu, yani kontrol faaliyetinin kültüre olumsuz etki yaptığı görülmektedir.

### TartıŐma ve Sonuç

Temel amacı i kontrolün örgüt kültürüne etkisini tespit etmek olan araştırmanın, yapılan saha araŐtırmasında elde edilen bulgular çerçevesinde klan ve pazar kültürü için amaca ulaŐıĐı görülmüştür. Özellikle klan kültürü modelinde kontrol ortamının varlığı örgüt kültürünü olumlu yönde yüksek bir Şekilde

etkilemektedir. Çünkü kontrol ortamı örgüt kültürüyle ilişkilidir. Örgütte kontrol ortamı, biçimsel olmayan ama sosyal ilişkilerin etkili olduğu, sadakatin ve karşılıklı güvenin yüksek olduğu bir örgüt kültürü olmasına katkı sağlamaktadır. Türkiye’de yaygın olan ve aile modeli olarak adlandırılan klan tipi örgütler, akademik yazında Avrupa’da başarılı bir şekilde uygulanan iç kontrol sistemine bir tehdit olarak (Barutçuğil 2011: 89) belirtilmesine karşın bu çalışmada tam tersine sonuç çıkmıştır. Bunun en büyük nedeni yine akademik yazında belirtilen klan örgüt tipinde özellikle aile işletmelerinde sahibin ve/veya üst yönetimin kontrol sistemini sahiplenmesinden kaynaklanıyor olabilir.

Geliştirilen iç kontrol ölçeği akademik yazından (Keskin, 2014, Ertuğrul 2012,2013; Pfister, 2009; Wright, 2009) farklı olarak ilk kez ileri istatistiki ölçüm için hazırlanmıştır. Ölçek için yapılan faktör analizinde birbirinden farklı iki boyut ortaya çıkmış, içindeki ifadelerle atfen kontrol ortamı ve kontrol faaliyetleri olarak tanımlanmıştır. Bu ölçekte yer alan bu iki boyutun birbiriyle olan ilişkileri yüksek bulunmuş ve bu durum regresyon analizinde otokorelasyona neden olmuştur. Nitekim yapılan regresyon analizinde iç kontrol boyutlarının pazar ve adhokrazi kültürlerine olan etkisi modelinde otokorelasyon çıkmıştır. Dolayısıyla bu iki model için amaç sağlanamamıştır.

İç kontrol ölçeğinin boyutlarının önceden belirlenmiş olan boyutlar şeklinde oluşmaması ve boyutlar arasında yüksek ilişkinin çıkmasının birkaç nedeni olabilir. Birincisi, seçilen ana kütle ve/veya örneklem uygun olmamış olabilir. Anakütle ve dolayısıyla örneklem içinde yer alan işletmelerin sektör ve büyüklük farklılıkları ile her işletmeden seçilen cevaplayıcı iç kontrol sonuçlarının birbirine yakın çıkmasına neden olmuş olabilir. Dolayısıyla bu çalışmanın daha homojen anakütelerde yapılması daha uygun sonuçlarının çıkmasını sağlayabilir. Ama örgüt kültürü ölçeğinin akademik yazına uygun bir şekilde çıkması anakütle/örneklem stratejisinin doğru kurulduğuna ilişkin argümanı doğrulamaktadır. İç kontrol ölçeği ile ilgili durumun ikinci nedeni ölçeğin ifadeler itibarıyla dış geçerliliğinin giderilmesine yönelik yeniden düzenlenmesini, ek maddeler eklenmesi veya COSO’yu daha fazla temsil eden ifadelerin yer alması gerektiğini işaret etmektedir. Ayrıca bu tür çalışmalarda anket tekniğine yönelik eleştiriler de saklıdır.

Sonuçlara bakıldığında Türkiye’deki bazı araştırmalara paralel olarak (Pakdil 2007: 286; Ergün 2007: 269-70) hiyerarşi kültürünün baskın örgüt kültürü olduğu görülmektedir. Hiyerarşi kültürü modelinde uygulanan regresyon analizinde bağımsız değişkenler arasında yüksek ilişki olması durumu saklı kalmak kaydıyla kontrol ortamının bu kültür tipine orta düzeyde etki ettiği görülmüştür. Hiyerarşi kültüründe, kontrole dayalı bir yönetim anlayışı hâkimdir (Pakdil 2007: 286). Uygulayıcılar açısından bakıldığında iç kontrolün bir dış denetimden çok özdenetim şeklinde yerleştirilmesi gerekir. Çünkü dış denetim beraberinde ‘korku kültürü’nü getirmektedir. İstatistiki olarak güvenilirlik düzeyi ve katkısı yüksek çıkmasa da hiyerarşi kültüründe kontrol faaliyetinin korku kültürüne yol açtığı ile ilgili bir yorum

yapılabilir. Nitekim Türkiye’de yapılan bazı çalışmalarda korku kültürünün içsel kontrolü temel alan değerler kültüründen yüksek olduğu ile ilgili bulgular vardır (Erdem 2007: 249). Yol göstericilik anlamında iç denetim biriminin olumlu bir örgüt kültürü oluşturulmasında katkıları olabilir.

Ama öncelikle iç denetim biriminin kendi kültürel öğelerinin güvene, duygusal zekya sahip, performansa odaklı, zorluklara cesaretle giden, destekçi bir anlayışa ve ortak paylaşılan değerlere sahip bir kültürü benimsemesi gerekir (Adamec vd. 2009: 48). Yapılan bu çalışmada en fazla çalışana sahip bir Şirket hariç hiçbir Őirketin bağımsız bir iç denetim birimi bulunmamakla birlikte, yasa gereği oluşturulan ve farklı birimlerin çalışanlarından bir grup (genellikle kalite kontrol biriminin sorumluluğunda) oluşturulmuştur. Bazı Őirketlerin yapıları gereği küçük olmalarından dolayı bu tür bir yapılanma zorunluluğu olmasına karşın iç kontrol faaliyetlerinin genel örgüt kültürünün etkisi altında kalarak i kontrolün etkisizleşmesine neden olabilir. Bununla birlikte iyi bir liderlik ve kararlılık (Adamec vd. 2009: 50) altında farklı birimlerin görüşlerinin yansıtılması ve kontrolün diğer birimler tarafından içselleştirilmesi, değerlerin paylaşılması, dürüst bir iletişim için yararlı da olabilir. Bu da ancak iç kontrol faaliyetlerinin paydaş bakış açısı altında dört kesim için yapılmasını gerektirir (Adamec vd. 2009: 50): işletmenin mal ve hizmetlerini alan dış müşteriler, ortaklar/yönetim kurulu yeleri/denetim komitesi, işletmenin tüm çalışanları (i müşteri), iç denetim alışanları.

Akademik yazında sınırlı bir Şekilde nitel olarak yapılmış olan (Ertuğrul 2012; Pfister 2009; Wright 2009) iç kontrol örgüt kültürü ilişkisi ve etkisi iç kontrol (ve i denetçilik) yasal olarak Őirketlere uygulama zorunluluğunun daha yeni olmasına karşın nicel olarak ilk defa kanıtlanmış olduğu görülmektedir. Böylelikle bu çalışma ile akademik yazında yer alan örgüt kültürünün performansa ve iş tatminine (Robbins 1989: 491), rgtsel bağlılık (Acar 2013) veya vatandaşlığa yönelik etkisine ek olarak i kontrolün de ele alınması gerektiğini göstermektedir.

#### **Kaynakça**

Acar, A. Z. (2013). Farklı rgt kültürü tipleri ve liderlik tarzları ile örgütsel bağlılık arasındaki ilişki: Lojistik işletmelerinde bir araştırma. *işletme Araştırmaları Dergisi*, 5 (2): 5-31.

Adamec, B., Leinick, L. M. & Ostrosky, J. A. (2009). Cultural pillars of successful audit department. *Internal Auditor*, April: 46-51.

Akgül, A. & evik, O. (2005). *İstatistiksel Analiz Teknikleri, SPSS’te işletme Yönetimi Uygulamaları*, 2. Baskı, Ankara: Emek Ofset.

Akıncı Vural, Z. B. (1988). *Kurum Kültürü*, İstanbul: İletişim Yayınları.

Aksoy, T. (2005a). Bağımsız denetim Őirketleri için ulusal ve uluslararası düzenlemelere uyumlu çok yönlü bir iç kontrol anket formu nerisi. *Mali zm Dergisi*, 73: 168-202.

Aksoy, T. (2005b). Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği: Analitik bir inceleme. *Mali zm Dergisi*, 72: 138-164.

Alagöz, A. (2008) İşletmelerde iç kontrol sisteminin önemi ve denetim komiteleri ile iç denetim birimi ilişkisinin hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü. Kitap Bölümü, <http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde-ic-kontrol.pdf> (Erişim Tarihi: 14.05.2015).

Alpman, G. (2009). İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6822,alpmangokhan-ic-kontrol-sisteminin-etkinliginin-saglan-.pdf?0> (Erişim Tarihi: 28.07.2015).

Arwinge, O. (2010). Internal control: a study of concept and themes of internal control. Department of Management and Engineering, Linköpings Universitet, Sweden

Bakan, İ., Büyükbeşe, T. & Bedestenci, Ç. (2004). *Örgüt Kültürü Teorik ve Amprik Yaklaşım*. Bursa: Alfa Aktüel.

Barney, J. B. (1986). Organizational culture: Can it be a source of sustained competitive advantage. *Academy of Management Review*, 11 (3): 656-665.

Barutçugil, İ. (2011). *Kültürler Arası Yönetim*, İstanbul: Kariyer Yayıncılık.

Baskıcı, Ç. (2012). *İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim anlayışı üzerindeki yeri: İMKB şirketlerinde bir uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Bhimani, A. (1999). Mapping methodological frontiers in crossnational management control research. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (5-6): 413-440.

Birnberg J. & Snodgrass, C. (1988). Culture and control: A field study. *Accounting, Organizations and Society*, 13 (5): 447-464.

Bozkurt, M. (2010). İyi mali yönetimin gerçekleştirilmesinde iç kontrol ve denetim. *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, Temmuz, Ağustos, Eylül, 1: 129-136

Cameron, K S. & Quinn, R. E. (2006). *Diagnosing and Changing Organizational Culture: Based on The Competing Values Framework*, San Francisco, CA: John Wiley & Sons, Inc.

Cameron, K. S. & Quinn, R. E. (1999). *Diagnosing and Changing Organizational Culture*. Reading: Addison-Wesley.

Ceyhan, İ.F. ve Apan, M. (2014). Coso iç kontrol modelinin yapısal eşitlik modeli ile incelenmesi: Bir hastane uygulaması. *Mehmek Akif Ersoy Üniversitesi, SBE Dergisi*, 6 (10): 179-198

COSO (1992) Internal control-integrated framework: Executive summary. <http://www.coso.org/documents/internal%20control-integrated%20framework.pdf> (Erişim Tarihi: 14.07.2015).

Dalğar, H. (2012). İşletmelerin muhasebe departmanlarında hata ve hileleri önlemeye yönelik iç kontrol sisteminin oluşturulması: Bir vaka çalışması. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Dayanışma Vakfı (MÖDAV) Dergisi*, 2012/3: 129-155

Deal, T. E. & Kennedy, A. A. (1982). *Corporate Cultures: The Rites and Rituals of Corporate Life*, Reading, MA: Addison- Wesley.

Denison, D. R. & Mishra, A. K. (1995). Toward a theory of organizational culture and effectiveness. *Organizational Science*, 6 (2): 204–223.

Denison, D. R. (1996). What is the difference between organizational culture and organizational climate? A native’s point of view on a decade of paradigm wars. *The Academy of Management Review*, 21 (3): 619-654.

Deniz, N. & zalp, B. (2014). rgt kültürünün iş-aile yaŐamı çatıŐmasına etkisi. *13. Ulusal İŞletmecilik Kongresi Bildiriler Kitabı (8-10 Mayıs Kemer-Antalya)*, (Ed.: UĞur Yozgat), 1. Cilt, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi, s. 69-76.

Dent, J. F. (1991). Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16 (8):705–732.

Doğu, H.A. (2011). Kamu iç kontrol sisteminin kurulmasında bilgi ve iletiŐimin rolü. XIII. *Akdemik BiliŐim Konferansı (2-4, Őubat,2011) Bildirileri*, Malatya: İnönü Üniversitesi Yay., s. 81-85

Doyrangl, N.C. (2001). *Sermaye piyasası aracı kurumlarında etkili bir iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonu*. İstanbul: Lebip Yalkın Matbaası

DurĐun, S. (2006). Örgüt kültürü ve örgütsel iletişim. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi, EĞitim Fakültesi Dergisi*, 3 (2): 112-132.

Efferin S. & Hopper, T. (2007). Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (3): 223–262.

Erdem, R. (2007). Korku kültürü-değerler kültürü kültürel çalışmalarda yeni bir boyut olabilir mi?. *XV. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiri Kitabı*, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Yayınevi, s. 245-250.

Erdoğan, S. (2009). *İç kontrol sistemi: kamu iktisadi teŐebbüsleri için iç kontrol model nerisi*. Planlama Uzmanlığı Tezi, T.C. BaŐbakanlık Devlet Planlama TeŐkilatı MüsteŐarlıĐı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.

Eren, E. (2010). *rgtsel Davranış ve Yönetim Psikoloğisi*, 12. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın.

Ergün, E. (2007). Kurum kültürünü analiz etmede Quinn ve Cameron’un rekabetçi değerler analizi. *XV. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiri Kitabı*, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Yayınevi, s. 266-271.

Ertuğrul, A. N. (2012). *İç kontrol ile kurum kültürünün etkileşimi ve Anadolu niversitesi birim yöneticileri kapsamında bir uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.



Ertuğrul, A. N. (2013). İç kontrol ile kurum kültürü ilişkisi ve Anadolu Üniversitesi araştırması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2013/1: 63-100.

Garson, D. (2012). *Testing Statistical Assumptions*, USA: Statistical Associates Publishing, eBook, <http://www.statisticalassociates.com/assumptions.pdf> (Erişim Tarihi: 03.07.2015).

Güner, F. (2010). Kontrol ortamının değerlendirilmesi: Bir kamu idaresinde uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 46: 189-198

Gürer, H. (2012). Yönetim kontrol aracı olarak muhasebe. *18. Türkiye Muhasebe Kongresi (23-24 Eylül 2010) Bildirileri*, (Ed.: Türker, İ.) Ankara: Türmob Yay., s. 66-71

Hair, J. F., Jr.; Black, W. C.; Babin, B. J.; Anderson, R. E. & Tatham, R. L. (2006). *Multivariate Data Analysis*, New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Handy, C. (1993). *Understanding Organizations*, Fourth Edition, UK. Penguin.

Harrison, R. (1972). Understanding your organization's character, *Harvard Business Review*, 50 (3): 119-128.

Haşit, G. ve Yazıcı, R. (2008). Eskişehir'deki Kobilerin kurumsallaşma düzeyinin Basel II kapsamında değerlendirilmesi. *I Uluslararası Sempozyum: KOBİ'ler ve Basel II (2-4 Mayıs 2008)*, İzmir: İzmir Ekonomi Üniversitesi Yayınları, s. 184-199

Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences*, Beverly Hills, CA: Sage.

Hofstede, G. (2011). Dimensionalizing cultures: The Hofstede model in context. *Online Readings in Psychology and Culture*, 2 (1): 1-22. DOI: [dx.doi.org/10.9707/2307-0919.1014](http://dx.doi.org/10.9707/2307-0919.1014).

Hofstede, G., Neuijen, B., Ohayv, D. D. & Sanders, G. (1990). Measuring organizational cultures: A qualitative and quantitative study across twenty cases. *Administrative Science Quarterly*, 35 (2): 286-316.

Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2-3): 287-305.

İbiş, C. ve Çatıktaş, Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi*, 85/Nisan-Haziran: 95-121.

Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim*. Ankara: Siyasal Yayınevi.

Keskin, İ. (2014). *Üretim işletmelerinde iç kontrol sistemi uygulamaları üzerine bir araştırma: Antakya örneği*. Yayınlanmamış yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi, Hatay.

Kıraçlı Leblebicioğlu, N. & Çetin, C. (2014). Örgüt kültürü ve örgütsel çekicilik. *13. Ulusal İşletmecilik Kongresi Bildiriler Kitabı (8-10 Mayıs Kemer-Antalya)*, (Ed.: Uğur Yozgat), 1. Cilt, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi, s. 53-59.

Küçük, E. (2009). *Hileli finansal raporlamanın engellenmesinde kurumsal yönetim ve diŐ denetimin rolü: Türkiye’deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi, Kayseri.

Kurt, G ve Uçma, T. (2013). Coso iç kontrol bütünleşik ereve güncelleme projesinin yenilikleri. *Muhasebe Ğretim yeleri Dayanışma Vakfı (MÖDAV) Dergisi*, 2013/2: 79-89.

Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D. & Coleman, JR., H. J. (1978), Organizational strategy, structure, and process, *The Academy of Management Review*, 3 (3): 546–562.

O’Reilly, C.A. & Chatman, J.A. (1996). Culture as social control: Corporations, cults and commitment. (Ed.: Staw, B. M. & Cummings, L. L.) *Research in organizational behavior*, Greenwich: JAI Press, 18: 157–200.

Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*. 25 (9): 833-847.

zbirecikli, M. ve Tüm, K. (2015). Aile işletmelerinde sürdürülebilir kurumsal yönetim ve iç denetimin rolü. Adana: Karahan yayıncılık.

zen, Ő. (1996). *Bürokratik Kültür 1: Yönetsel Değerlerin Toplumsal Temelleri*, Ankara: TODAİE.

Pakdil, F. (2007). YarıŐan Değerler Modeli’ne göre liderlik ve örgüt kültürünü inceleyen bir alan araştırması. *XV. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiri Kitabı*, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Yayınevi, s. 284-287.

Peters, T. J. & Waterman, R.H. (1982). *In Search of Excellence: Lessons From America’s Best- Run Companies*. New York: Harper & Row.

Pettigrew, A. M. (1979). On studying organizational cultures, *Administrative Science Quarterly*, 24 (4): 570-581.

Pfister, J. (2009). *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control From Practice to Theory*, Physica-Verlag, Springer, Berlin, eBook, DOI: 10.1007/978-3-7908-2340-0.

Robbins, S. P. (1989). *Organizational Behavior: Concepts, Controversies and Applications*, New Jersey: Prantice Hall Inc.

Root, S.J. (1998). *Beyond COSO: Internal control to enhance corporate governance*, New York: John Wiley&Sons Inc..

Saltık, N. (2007) İ kontrol standartları. *Bte Dnyası Dergisi*, 2 (26): 58-69

Schein, E. H. (2004). *Organizational Culture and Leadership*, 3th Edition, San Francisco, USA: Jossey-Bass.

Schwartz, S. H. (1994). Beyond individualism/collectivism: New cultural dimension of values. (Ed.: Kim, U., Triandis, H. C., Kagitbasi, ., Choi, S. C. & Yoon, G.), *Individualism and Collectivism: Theory, Method, and Applications*, London: Sage, s. 85-119.

### İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemesindeki Rolü

Uyar, S. (2010). UFRS uygulamalarında iç kontrol sisteminin etkisi ve önemi. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2 (2-): 37-60

Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız dış denetim karar sürecindeki yeri ve önemi: Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Yayınları.

Uzun, A. K. (2009). *Şirketlerde iç kontrollerin yeterliliğinde iç denetimin rolü*. [http://www.denetimnet.net/Pages/ic\\_kontrol\\_ic\\_denetim.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx) (Erişim Tarihi: 13.04.2015).

Wiener, Y. (1988). Forms of values systems: A focus on organizational effectiveness and cultural change and maintainance. *The Academy of Management Review*, 13 (4):534-545.

Wright, R. McE. (2009). *Internal audit, internal control and organizational culture*. Unpublished PhD thesis, School of Accounting, Faculty of Business and Law, Victoria University, Melbourne, Australia.

Yılancı, M. (2006). *İç denetim*, Ankara: Nobel Yayınevi

#### Ek: İç Kontrol Ölçeği

Madde No	İfadeler
ik01_ko1	İşletmemizde stratejik kararların ve faaliyetlerin çerçevesini belirleyen etkili bir vizyonu vardır.
ik02_ko2	İşletmemizde işlerin nasıl yapılacağını belirleyen yazılı etik kurallar bulunmaktadır ve yeterince uygulanmaktadır.
ik03_ko3	Tüm çalışanlarımızın görev, yetki ve sorumluluk alanları yazılı hale getirilmiştir.
ik04_ko4	İşletmemizin ihtiyaç duyduğu personele yönelik istihdam etme prosedürleri yeterince uygulanmaktadır.
ik05_ko5	İşletmemizin belirlediği hedefler ölçülebilir ve ulaşabilir niteliktedir.
ik06_ko6	Çalışanların görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini ve performanslarını arttırmalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar yeterince sunulur.
ik07_rd1	İşletmemizin belirlediği amaçları ve faaliyetleri etkileyebilecek şirket içi ve şirket dışı riskleri değerlendiren etkili mekanizmalara sahiptir.
ik08_rd2	Yönetim, tüm riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.
ik09_kf1	Kıymetli evrakların güvenliğine ve bunlara yönelik erişimlerin kontrol altına alınmasına dönük yeterli düzeyde kontroller uygulanmaktadır.
ik10_kf2	Her türlü maddi ve mali varlıkların sayımı, periyodik olarak yapılmakta, belge ve kayıtlarla kontrol edilmektedir.
ik11_kf3	Kontrol faaliyetlerini yerine getiren çalışanlar yeterli bilgi, birikim ve deneyime sahiptirler.
ik12_kf4	İşletmemizde tüm işlem, kayıt, onay ve denetleme gibi sorumluluk ve görevleri içeren işlemler farklı personel tarafından gerçekleştirilmektedir.
ik13_kf5	İşletmemizde mevcut kontrol faaliyetleri işletmenin amaçlarına ulaşmasına açısından yeterlidir.
ik14_bi1	İşletmemizin strateji ve politika oluşturma sürecine üst yönetim dışında tüm çalışanlar da dahil olmaktadır.

---

ik15_bi2	İşletmemizde alışanlar ve orta düzey yönetici sıklıkla bir araya gelerek toplantı yapmaktadır.
ik16_bi3	İşletmeye gelen her türlü belgelerin; kaydedilmesi, dosyalanması ve arşivlenmesine yönelik prosedürler uygulanmaktadır.
ik17_iz1	üst yönetim, bütçe sonuçları işiğında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler.
ik18_iz2	Yöneticiler belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir.
ik19_iz3	Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir.
ik20_iz4	İzleme faaliyetleri sonucunda gerçekleşen performansın hedeflenenden düşük olması durumunda üst yönetim gerekli tedbirleri alır.

---

**Not:** ik=i kontrol; ko=kontrol ortamı; iz=izleme faaliyetleri; kf=kontrol faaliyetleri; rd=risk değerlendirme.