

Derleme Makalesi / Review ArticleDOI: <http://dx.doi.org/10.29064/ijma.1325596>**Turizm İşletmeleri ve İç Kontrol Sistemi*****Zanyar Ahmed¹**¹ Yüksek Lisans Öğrencisi, İstanbul Aydın Üniversitesi, İstanbul, Türkiye / zaniarsalim190@gmail.com.

Özet: Araştırmanın amacı, turizm işletmelerinin kuruluş, yapı, özellikleri temelinde iç kontrol sisteminin uygulanması, rol ve öneminin belirlenmesi şeklindedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin uygulanması ile kurumun kontrol ortamının incelenmesi ve anlaşılması, teknik yönetici ve çalışanların, iç kontrol sisteminin bileşenlerinin ve gerçekleştirdiği ana faaliyetlerin veya yardımcı faaliyetlerin yapılandırılmasının öneminin ne ölçüde farkında olduklarının bilinmesine katkı sağlanmaktadır. Ayrıca, kontrol sisteminin maliyeti, ulaştığı amaç veya hedefleri aşmamalı, sistem kuruma maliyetinin üzerinde fayda veya getiri sağlamalıdır. Böylece, kontrol sisteminin uygulanması kuruma değer katmayı sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Turizm, Turizm Yönetimi, İç Kontrol, Muhasebe.

JEL Sınıflandırması: Z3, Z32

ORCID¹: 0009-0006-0250-1211

Başvuru Tarihi: 10.07.2023

Kabul Tarihi: 18.07.2023

Bu Makaleye Atıf İçin: Ahmed, Z. (2023). Turizm İşletmeleri ve İç Kontrol Sistemi. *International Journal of Management and Administration*, 7(14), 214-228.

Tourism Businesses and Internal Control System**Zanyar Ahmed¹**¹ Master's Student, İstanbul Aydın University, İstanbul, Türkiye / zaniarsalim190@gmail.com.

Abstract: The aim of the research is to implement an internal control system based on the establishment, structure, and characteristics of tourism enterprises, and to determine its role and significance. The implementation of an effective internal control system contributes to examining and understanding the control environment of the organization, as well as determining the extent to which technical managers and employees are aware of the components of the internal control system and the structuring of its main or ancillary activities. Additionally, the cost of the control system should not exceed the benefits or objectives it achieves; rather, it should provide benefits or returns to the organization that exceed its cost. Thus, the implementation of the control system will add value to the organization.

Keywords: Tourism, Tourism Management, Internal Control, Accounting.

JEL Classification: Z3, Z32

ORCID¹: 0009-0006-0250-1211

Received Date: 10.07.2023

Accepted Date: 18.07.2023

How to Cite this Article: Ahmed, Z. (2023). Turizm İşletmeleri ve İç Kontrol Sistemi. *International Journal of Management and Administration*, 7(14), 214-228.

♦ **Sorumlu Yazar/ Corresponding Author**

* Bu çalışma, yazarın İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırladığı "Turizm işletmelerde İç kontrol Sistemi" başlıklı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

GİRİŞ

Potansiyel ilişkili atlanan değişkenlerin yıllar boyunca sabit olduğu ölçüde, bir değişim analizi bu endişeyi hafifletmeye yardımcı olmaktadır. Bu nedenle, iç kontrol kalitesinde değişiklik olan firmaların yönetim tahmin doğruluğunda değişiklik gösterip göstermediğini araştırmaktayız. Seviye analizimizin sonuçlarıyla tutarlı olarak, iç kontrol kalitesindeki değişikliklerin yönetim tahmin hatalarındaki ilgili değişikliklerle önemli ölçüde ilişkili olduğunu bulmaktayız. Eğer iç kontroldeki önemli zayıflık yönetimin tahmin hatalarını artırıyorsa, tahmin hatalarının, yöneticilerin rehberliklerini oluştururken kullandıkları bilgiler üzerinde en büyük etkiye sahip olan önemli zayıflıklarla daha fazla ilişkili olmasını beklemekteyiz. Çalışmamız temelinde ise turizm işletmelerinde iç kontrol sisteminin amacı, işleyişi ve ortaya çıkardıkları analiz edilmektedir. Özellikle turizm işletmelerinde iç kontrol sistemine duyulan ihtiyaç baz alınmakta ve çeşitli örneklere yer verilmektedir (Tüm ve Reyhanoğlu, 2015).

Araştırmanın amacı, turizm işletmelerinin kuruluş, yapı, özellikleri temelinde iç kontrol sisteminin uygulanması, rol ve öneminin belirlenmesi şeklindedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin uygulanması ile kurumun kontrol ortamının incelenmesi ve anlaşılması, teknik yönetici ve çalışanların, iç kontrol sisteminin bileşenlerinin ve gerçekleştirdiği ana faaliyetlerin veya yardımcı faaliyetlerin yapılandırılmasının önemini ne ölçüde farkında olduklarının bilinmesine katkı sağlanmaktadır. Ayrıca, kontrol sisteminin maliyeti, ulaştığı amaç veya hedefleri aşmamalı, sistem kuruma maliyetinin üzerinde fayda veya getiri sağlamalıdır, yani kontrol sisteminin uygulanması kuruma değer katmayı sağlamaktadır. Bununla birlikte, turizm işletmelerinin durumunun iç ve dış çevreyi inceleyerek teşhis edilmesi, işletmenin faaliyetlerinde meydana gelen dengesizlikler düzeyinde düzeltici faaliyetler gerçekleştiren sürekli iyileştirme, performans iyileştirme modellerine göre strateji geliştirilmesine katkı sağlanmaktadır.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. İç Kontrol Sistemi ve Uygulamaları

Firmalar genellikle riskleri belirlemek ve yönetmek için iç kontrol sistemleri kurarlar. Etkili bir iç kontrol sistemi kurmak, son yıllarda çok sayıda yüksek profilli dolandırıcılık vakası nedeniyle kurumsal yönetimde merkezi bir konu haline geldi. Bu durum, firmalarda risk yönetim sistemlerini güçlendirmek için önemli çabaların yanı sıra Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve borsa düzenlemelerinde değişikliklerle sonuçlanmıştır. Geliştirilen düzenlemenin ardından, tüm firmalar, risklerin etkin bir şekilde yönetildiğine dair güvence sağlayabilen bireysel iç kontrol sistemlerine sahip olmalıdır. COSO yeterince etkili iç kontrolün, bir firmanın faaliyetlerini verimli bir şekilde ve misyon beyanına uygun olarak yürüttüğüne, yönetim verilerinin ve finansal raporlamanın güvenilir olduğuna ve geçerli yasalara uyumu teşvik ettiğine dair bir güvence sağlaması gerektiğini önermektedir (Hatunoğlu vd., 2012).

Bir firmanın etkin bir iç kontrolü yoksa, firmanın mali tablosunun önemli bir zayıflık (MW) içermesi mümkündür. Mesleki standartlar, Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) tarafından zorunlu kılınan yıllık raporlarda maddi zayıflıkların açıklanmasını gerektirir. Denetçi veya yönetimin bir MW veya birkaç MW'yi kamuya açık bir şekilde bildirmesi, firmanın beyanlarındaki önemli bir yanlışlığın önlenemeyeceği veya zamanında tespit edilemeyeceği konusunda makul bir olasılığa yol açan bir eksikliği veya eksikliklerin birleşimini gösterir. Son zamanlarda MW verilerini kullanan ve öncelikle MW'lerin belirleyicileri ve etkisine odaklanan bir dizi kontrol çalışması ortaya

çıkıştır. Ancak bu çalışmalar, MW'leri olmayan bir firmanın etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğunu ve rapor edilen her MW'nin bir firmanın iç kontrol sisteminin etkinliğini azalttığını varsaymıştır (Tahtlı, 2019).

İç kontrol etkinliğini doğru bir şekilde değerlendirmenin, bugüne kadar literatürde olduğu gibi belirtilen MW'lere dayanarak mümkün olandan daha geniş bir perspektif benimsemeyi gerektirdiğini savunuyoruz. Rapor edilen MW'ler yine de rapor edilmemiş iç kontrol sorunlarına ve iç kontrol etkinliğinde farklılıklara sahip olabilir. Yönetim veya denetçiler, bir MW'nin kapsamı dışında kalan sorunları tespit etmede başarısız olmuş veya sorunları kontrol eksiklikleri ya da önemli eksiklikler olarak sınıflandırmış olabilir, orijinal yanlış beyanları alta yatan kontrol zayıflıklarıyla bağlantılı olan firmaların yalnızca küçük bir kısmının, yanlış beyan süreleri boyunca mevcut kontrol zayıflıklarını kabul ettiğini bulmaktadır. Bu nedenle, uygulamada iç kontrol zayıflıklarının etkisiz rapor edildiğine dair bazı kanıtlar vardır. Ayrıca, SOX'un zorunlu olmadığı birçok ülke vardır ve bu alanlardaki çoğu firma, SOX'un denetim veya yönetim raporu özelliklerine tabi değildir. Bu nedenle, bir firma MW'leri rapor etmemiş olsa bile, iç kontrolünün etkinliğinin farklılık göstermesi ve düşük ile yüksek arasında herhangi bir seviyede olması olasılığı varmaktadır. Bu, MW'leri iç kontrol etkinliği için bir vekil olarak kullanmanın her zaman bilgilendirici olmayabileceğini göstermektedir (Karahan, 2017).

MW'lerin etrafındaki zorluklara yönelik bir çözüm, iç kontrol etkinliği için alternatif vekil kullanmaktır. Ne yazık ki, kontrol sistemlerinin etkinliğinin dahili iletişimi genellikle kamuya açık değildir. Önceki bazı araştırmalar, iç kontrol etkinliği için başka alternatif temsiller önermektedir. Bunlar, bir iç denetim fonksiyonunun varlığını veya maliyetlerini, bir denetim komitesinin varlığını veya gelişmiş mali denetimlerin uygulanmasını içermektedir. Ancak, firmaların gerçek iç kontrol yapılarını ve istenen etkinliğe nasıl ulaşabileceğini inceleyen çalışmalar literatürde eksiktir (Güney ve Sarı, 2015).

Alternatif durumlarda iç kontrolün etkinliği, COSO çerçevesinde olduğu gibi teorik olarak birbirini etkileyebilen ve etkileyebilecek birbiriyle ilişkili bileşenlerle açıklanmaktadır. COSO çerçevesi, beş bileşenin hepsinin varlığının etkili bir iç kontrole yol açacağını varsayar. Ancak bu çerçeveler, iç kontrol kavramlarıyla ilgili olarak yalnızca geniş bir rehberlik sağlar ve ayrıntıları benimseyen firmaların kendilerine bırakmaktadır. Bu nedenle, bu çalışmadaki araştırma sorusu, belirli bir iç kontrol etkinliği seviyesinin altında iç kontrol yapısının hangi özelliklerinin yatmaktadır (Fındık, 2016).

Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi, dünya çapında tanınan iki iç kontrol çerçevesi yayınladı. İlki İç Kontrol-Entegre Çerçeve olarak adlandırıldı ve 1992'de yayınlandı. İkinci çerçeve olan COSO Kurumsal Risk Yönetimi, 2004'te yayınlandı. Çerçeveler aynı kavramsal temele dayanıyor ve karşılıklı olarak uyumlu. Çerçeveler, iç kontrolün sağlam bir kavramsallaştırmasını oluşturur ve şu anda dünyanın dört bir yanındaki şirketlerde, özellikle de önemli iç kontrol eksikliklerinin kamuya açıklanmasını zorunlu kılan 2002 SOX mevzuatına tabi şirketlerde, risk yönetimine rehberlik etmek için kullanılmaktadır. Kanada'da uygulanan CoCo ve Güney Afrika'daki King raporu gibi geliştirilmiş başka çerçeveler de vardır. Ancak çoğu firmalar, iç kontrolün değerlendirilmesi için temel olarak COSO çerçevesini kullanır. Çerçeve, iç kontrolü, insanları aşağıdaki alanlarda hedeflere ulaşmada destekleyen bir kaynaklar, sistemler, süreçler, kültür ve yapı sistemi olarak görmektedir. Operasyonların etkililiği ve verimliliği (EFFI) Firmaların risklere uygun şekilde yanıt vermesini, performansı, karlılık hedeflerine ulaşmasını ve kaynakları kayba karşı korumasını sağlayarak operasyonların etkinliği ve verimliliği ile ilgilenmektedir, Prosedürler dahil güvenilir finansal tabloların hazırlanmasını kapsayan finansal raporlamanın güvenilirliği (RELI) herhangi bir kontrol

zafiyetini düzeltici faaliyetlerle raporlamak için yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere (Kanun) uygunluk; kuruluşun tabi olduğu yasa ve yönetmeliklere bağlılığı belirtmektedir. Bu üç hedefi karşılamak için gereken iç kontrol düzeyi, bu çalışmanın amaçları doğrultusunda iç kontrol etkinliğinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Aksoy ve Sağlam, 2020).

COSO çerçevesi ayrıca bir firmanın iç kontrol hedeflerine ulaşılmasında önemli rol oynayan beş bileşenin varlığını ve işleyişini varsaymaktadır. Bu bileşenler hem temel ilkeler hem de kontrollerin planlanması, değerlendirilmesi ve güncellenmesi için birer yardımcı olarak görülmektedir. İlk bileşen olan kontrol ortamı (COEN), diğer tüm faaliyetlerin dayandığı bir organizasyonun tonunu ve kültürünü belirlediği için diğer bileşenler için kritik öneme sahiptir. Örneğin, D'Aquila (1998) yılında etik karar almayı teşvik eden bir organizasyonun tepesindeki tonun finansal raporlama için çok önemli olduğu sonucuna varmaktadır, kültürün iç kontrol etkinliğinin önemli bir belirleyicisi olabileceğini önermektedir. Etkili bir kontrol ortamı, bir firmanın gerçekçi hedefler belirlemesine ve organizasyonun bu hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklara sahip olmasını sağlamasına izin vermektedir. İkinci bileşen olan kontrol faaliyetleri (COAC), takiple, yani yönetim direktiflerinin yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politikalar ve prosedürlerle ilgilenmektedir. Kontrol faaliyetleri, işlem döngülerindeki ve diğer stratejik alanlardaki bir dizi faaliyettir. Kontrol faaliyetlerinin birincil amacı, firmanın hedeflerine ulaşılmasına yönelik tehditleri ele almak için gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktır. Bu tür tehditler, risk yönetimi için bir temel oluşturan üçüncü bileşen olan risk değerlendirme sürecinde (RISK) tanımlanır ve analiz edilmektedir (Danescu vd., 2011).

Risk değerlendirmesi, yeni kontrol çerçevesinde büyük ölçüde ağırlıklandırılmıştır. Tehditler ve değişiklikler hakkındaki bilgiler, dördüncü bileşen olan bilgi ve iletişim (INFO) aracılığıyla üretilmektedir. Bilgi sistemleri, operasyonel, mali ve uyumla ilgili raporlar üreterek iş kararları verme ve dış raporlama için gerekli bilgilerle ilgilenmektedir. Bir iç kontrol sisteminin kalitesi, beşinci bileşen olan izleme (MONI) aracılığıyla değerlendirilmektedir. Yönetim kurulu ve dış denetçiler, iç kontrollerin işleyişini izlemek ve firmanın hedeflerine ulaşmasını sağlamakla ilgilenmektedir. (Kuzu, 2011).

Etkili iç kontrole ve onu destekleyecek çerçevelere olan artan ilgiye rağmen bu alanda hala çok az araştırma bulunmaktadır. Bir iç kontrol çerçevesinin bileşenleri arasındaki ilişkiyi değerlendirmeye çalışmanın devam eden zorlukları vardır. Bazı araştırmalar iç kontrol yapısının sadece bazı bileşenlerini incelerken, bazıları bu konuyu ele almıştır. İç Denetim Yöneticilerinin (CAE'ler) değerlendirmelerini inceledi ve halka açık şirketlerin iç kontrollerini (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi ve izleme) sürekli olarak diğer kuruluşlardakinden daha etkili olarak derecelendirdiğini bulunmuştur. Geiger ve arkadaşları 490 firmayı kapsayan bir çalışmada bilgi teknolojisi (BT) ve BT dışı bakış açılarından iç kontrol karşılıklı ilişkisini incelemiştir. MW'leri iç kontrol kalitesi için bir gösterge olarak kullanmış ve beş COSO iç kontrol bileşeninden bazılarının birbiriyle ilişkili olduğunu ve farklı firmalarda farklı şekilde kullanıldıklarını saptamışlardır. Ayrıca ilgili çalışma sonucunda, kontrol ortamı ile risk değerlendirme bileşenleri arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur. Zayıf yönler, bir bileşende olmak üzere tanımlandı ve diğerlerinde tanımlanmadı, bu da geri kalan bileşenler arasında olumsuz ilişkiler olduğunu göstermektedir (Kızıloğlu, 2021). Zayıf iç kontrol bileşenlerinin birbiriyle ilişkili olduğuna ve zayıf bileşenlerin raporlama güvenilirliğini iç kontrol zayıflıkları BT ile ilgili olduğunda daha fazla etkilediğine dair destek bulunmuştur, alternatif strateji türleri olan firmalarda kontrol faaliyetleri, izleme ve iç kontrolün etkinliği arasındaki ilişkiyi incelemek için anket verilerini

kullanmıştır. Arayan firmalar için, yüksek düzeyde kontrol faaliyeti ve düşük düzeyde izlemenin daha fazla iç kontrol etkinliği sağladığını bulmuşlardır. Buna karşılık, analizci firmalar için, yüksek düzeyde kontrol faaliyeti ve yüksek düzeyde izleme, iç kontrol etkinliğini sağlamaktadır. Yazarlar, firmalarda birbiriyle ilişkili iç kontrol bileşenleri ile iç kontrol etkinliği arasında belirtilen ilişkiyi belgelemek için daha fazla kanıt çağrısında bulundu (Wahdan, 2018).

Bu araştırmanın temel ilgi alanı, uygulamada mevcut olan iç kontrol yapıları ile iç kontrol etkinliği arasındaki ilişkiyi incelemek ve görselleştirmektir. COSO çerçevesi, beş bileşenin varlığının ve işleyişinin, bir firmanın iç kontrol etkinliğinin başarılmasında önemli bir rol oynadığını varsaymaktadır. Etkili iç kontrol, beş iç kontrol bileşeninin yerinde olmasına ve etkin bir şekilde çalışmasına bağlıdır, böylece bir şirket şu kategorilerdeki hedeflere ulaşılmasına ilişkin makul bir güvence düzeyine sahip olmaktadır, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve uygunluk yürürlükteki yasa ve yönetmeliklerle oluşmaktadır (Erdem, 2016). Bu nedenle, iç kontrol bileşenlerinin varlığının kontrol etkinliğinin sağlanması ile ilgili olduğu varsayılmaktadır. Beş COSO bileşeninin (COEN, RISK, COAC, INFO ve MONI) firmanın ihtiyaçlarına uydurulması, firmanın iç kontrol etkinliğine (EFFI, RELI, LAW) ulaştığına dair makul bir güvence sağlayacaktır. Ancak firmalardaki farklılıklardan dolayı bileşenler arasında değiş tokuşlar olabilir ve bunun iç kontrol etkinliği üzerinde etkisi olabilir (Shah, 2022).

2.2. En Yüksek İç Kontrol Etkinliği

Bu küme, genel etkinlik açısından genellikle en iyi kümedir. Hem iç kontrol etkinliği hem de bileşenleri açısından değerler diğer kümelerle göre oldukça yüksektir. Kümelenme, “İç kontrolün üç amacına ulaşılması için beş bileşenin de mevcut ve çalışır durumda olması gerektiği” teorik çerçevelerin odak noktası olan ideal iç kontrol yapısını ve etkinliğini göstermektedir (Annaraud, 2014).

2.3. Finansal Bilgilerin Düşük Güvenilirliği

C2 Kümesi, faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği için genellikle yüksek değerler sergiler, ancak yasalara uygunluk için ortalama değerler ve finansal bilgilerin güvenilirliği için özellikle düşük değerler sergiler. Ayrıca, özellikle bilgi ve izleme için COSO bileşenleri de ortalamanın altındadır. C2 kümesi, verilerin %24'ünü içerir. Bu kümelenme, firmalarının mali raporlamanın güvenilirliği düşük olduğunda, yönetimin faaliyetlerin etkinliğine ve verimliliğine ve kendilerine bildirilen yasalara uygunluğuna gerçekten güvenip güvenemeyeceği sorusunu gündeme getirir (Özdemir ve Karakoç, 2017).

2.4. Faaliyetlerin Düşük Verimliliği ve Etkinliği

Faaliyetlerin hem verimliliği hem de etkinliği düşük puan aldığından C3 Kümesi ilginçtir ancak hem finansal bilgilerin güvenilirliği hem de yasalara uygunluk ortalamasının üzerindedir. İç kontrol bileşen değerleri ortalamanın oldukça altındadır, dolayısıyla COSO çerçevesi açısından bu küme en zayıf kümedir. Bununla birlikte, genel etkinlik hala C4 kümesinden daha iyidir. Küme C3, iç kontrol bileşenlerindeki düşük değerlerin öncelikli olarak faaliyetlerin verimliliğini, etkililiğini etkileyip etkilemediği, tüm COSO bileşenleri ortalama seviyelerin altındayken finansal bilgilerin güvenilirliği ve yasalara uygunluğun neden ortalamanın üzerinde olduğunu incelemektedir (Pelenk ve Acaray, 2020).

2.5. En Düşük Genel İç Kontrol Etkinliği

C4 Kümesi, toplam etkinlik açısından en fakir olanıdır ve tüm değerler ve özellikle uygunluk ortalamasının oldukça

altındadır. COSO çerçevesine göre iç kontrol bileşenlerinin değerleri de zayıftır. Genel olarak, bu en düşük performans gösteren kümedir. C4 aynı zamanda veri setinin %16'sını içeren en küçük kümedir (Annaraud, 2014).

2.6. İç Kontrol Sistemi ve Uygulamaları Nasıl Yapılır?

Analiz ve sentez, tündengelim ve tümevarım, mantıksal ve tarihsel süreçler arasındaki karşılıklı ilişki, neden-sonuç ilişkileri arayışı, diyalektik yasaları, Matris yaklaşımı özel bir yöntem olarak kullanılmaktadır. Bu yöntem literatürde geniş bir şekilde anlatılmakta ve çeşitli ekonomi ve yönetim problemlerini çözmek için uygulanmaktadır (Bakkal, 2016).

Matris yaklaşımının uygulanmasına ilişkin özel vizyon aşağıdaki gibidir. İç kontrol sistemi, yazarlar tarafından etkili kontrol için gerekli olan bir dizi organizasyon yapısı, kontrol önlemleri, sorumlu yöneticiler, program faaliyetleri, kontrol göstergeleri ve maliyetler olarak temsil edilmektedir. İç kontrol sistemi, kurumsal yönetim sisteminde çalışır. Yazarlar, iç kontrol sistemini karmaşık bir sistem olarak sunmaktadır. Bir yandan kurumsal yönetim sistemine tabidir, diğer yandan da kurumsal yönetim sisteminin iyileştirilmesini sağlamaktadır (Erdem, 2016). Bu nedenle, iç kontrol sisteminin doğrusal gösterimi yetersiz kalmakta ve matris yaklaşımı gerekmektedir. Matris yaklaşımı, ortak bir hedefe ulaşmak için bir olgunun çelişkili taraflarını temsil etmeyi mümkün kılmaktadır. Bu durumda ortak amaç, inovasyon gelişiminde işletmenin oldukça rekabetçi bir pazar konumunu sürdürmektir. Aynı zamanda, araştırma matrisini oluşturan çelişkili faktörler, geleneksel ve yenilikçi projelerin aşamaları, mevcut ve öngörülen pazar stratejisinin göstergeleri, operasyonel ve stratejik yönetimin hedefleridir (Takahiro ve Jia, 2012). Yazarlar, matris yaklaşımını kullanarak çeşitli, çelişkili ancak karşılıklı olarak tamamlayıcı ve karşılıklı olarak birbirini güçlendiren ekonomik işlevlerin ve girişimcilik hedeflerinin etkili çözümü için mantıksal bir iç kontrol sistemi oluşturmaya çalışmaktadır (Annaraud, 2014).

2.7. Operasyonel Kontrol Ve Yönetimi

Modern bir işletmenin iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi, iç kontrol sistemine esneklik (uyarlanabilirlik) özelliklerinin atfedilmesi ile ilişkilendirilmelidir (Bkz. Tablo 1). Dolayısıyla bu çalışma, işletmenin örgütsel yönetim ve kontrol yapısının bir analizini, fonksiyonel faaliyet alanlarından sorumlu olanları belirlemeyi ve bunların dış ve iç değişiklik kontrolü sürecinde yakın ilişkisini sağlamayı ifade etmektedir. Başka bir deyişle, esnek bir iç kontrol sistemi, işletmenin mevcut yönetim sistemine, kontrol sırasında ortaya çıkan ihlaller (tutarsızlıklar) ile yönetim sisteminin bunlara tepkisi arasındaki süreyi sağlayacak şekilde "gömülü" olmaktadır (Acar, 2018).

Tablo 1. Operasyonel Kontrol ve Yönetim Matrisi

Analiz yönleri	Maliyet ve kar merkezleri	İç kontrol süreçlerinin haritası	İş süreci verimlilik göstergeleri
Devam eden üretim projelerinin aşamaları	Örneğin: proje bütçelerinin bileşimi ve yapısı	Örneğin: projeler için kontrol ve kontrol prosedürlerinden sorumlu kişiler	Örneğin: işgücü verimliliği ve projelerin maliyet etkinliği
İnovasyon projelerinin aşamaları	Örneğin: projelerin mevcut aşamasında kaynakların ve motivasyonların izlenmesi	Örneğin: proje aşamalarının geliştirilmesinden ve uygulanmasından sorumlu kişiler	Örneğin: Projelerde aşamalara göre faaliyetlerin ve maliyetlerin etkinliği

- 1) Zaman prospektüsünde ve karşılaştırmalı olarak maliyet ve kar merkezleri için ana parametrelerin belirlenmesi,
- 2) Böyle bir sürecin modelinin inşası ile modelin her sürecinin analizi,
- 3) İş süreçleri ve finansal akış haritasının oluşturulması,

4) Gerekirse, işletmenin süreç modellerinin ayarlanması çerçevesinde çeşitli organizasyon birimleri arasındaki etkileşim sisteminin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir (Fındık, 2016).

Modern koşullarda ekonomik faaliyetin mevcut göstergeleri üzerindeki kontrolün yanı sıra, işletmenin inovasyon gelişimini kontrol etmek önemlidir. İnovasyon faaliyeti, yüksek düzeyde belirsizliğe sahip bir faaliyettir. İnovasyon sürecinin aşamalarını ele aldığımızda ve hedef göstergelere ulaşılmasını kontrol etmeye çalıştığımızda, öncelikle amaç inovasyon projesinin belirsizliğini yani risk düzeyini kontrol etmektir. Bu bağlamda, yeni ve özerk bir hedef, şirketin inovasyon faaliyetinin risklerinin iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır. Bunun için inovasyon projesinin aşamaları uluslararası iç kontrol standartlarına uygun risk yönetimi kuralları ile birleştirilmelidir. Risk yönetimi, iç kontrol standardının şu unsurlarını içermelidir; iç ortam, hedef belirleme, olay tanımlama, risk değerlendirmesi, risk yanıtı, kontrol araçları, bilgi ve iletişim, izleme (Pamukçu ve Sarıışık, 2018).

Bir işletmenin iç kontrol sistemini geliştirirken, yenilikçi gelişme koşullarında ve iç kontrol için mevcut standartlarda işletmenin taktik ve stratejisinin parametrelerini esnek bir şekilde bağlamak gerekir. Bu süreç, maliyet ve kar merkezleri için parametrelerin, gerekli kaynakların ve teknolojilerin, performans göstergelerini iyileştirme kabiliyetini sağlamak için organizasyonel yönetim yapısına uygun olarak kontrolden sorumlu kişilerle bağlantıları bağlamında değerlendirilmesini içerir (Sari, 2019). Bu durumda iç kontrol sistemi esnekleşir, kontrol eylemleri sonrası yönetsel karar alma süreci azalır, kontrol fonksiyonu yönetim fonksiyonları bütününde baskın hale gelir, planlama, organizasyon, motivasyon, analiz ve muhasebe fonksiyonlarını kendi çatısı altında bütünleştirir (Al-Hosban ve Alfawwaz, 2015).

2.8. Stratejik Kontrol Ve Yönetim Matrisi

Stratejik yönetim açısından etkinlik, verimlilik, ekonomi ve dinamizm iç kontrol sisteminin etkinliğinin göstergeleridir. Bu göstergeler öncelikle finans, pazar ve müşteriler, iş süreçleri, gelişim ve insan kaynakları gibi alanlarda gruplandırılmış stratejik göstergelerin izlenmesine yönelik olarak belirlenmelidir. Bu, sistematik kontrol ve taktik yönetim kararlarının benimsenmesi yoluyla işletmenin başarılı stratejik (inovasyon) gelişiminin sağlanmasına izin vermektedir (Bkz. Tablo 2) (Mirzayeva vd., 2016).

Tablo 2. Stratejik Kontrol Ve Yönetim Matrisi:

Analiz yönleri	Maliye	Pazar ve müşteriler	Ticaret süreçleri	Gelişim ve İnsan Kaynakları
Devam eden üretim projelerinin aşamaları	Örnek: projelerin işletme sermayesi ve alacaklarının bileşimi, yapısı ve dinamikleri	Örnek: projelerde satış büyüme oranları ve pazar payı	Örnek: projelerdeki işlevsel alanlar için kıyaslamalar ve göstergeler	Örnek: projelerin ücret fonunun bileşimi, yapısı ve dinamikleri
İnovasyon projelerinin aşamaları	Örnek: projelerde öz sermayenin ve ödünç alınan sermayenin bileşimi, yapısı ve dinamikleri	Örnek: proje ürünlerinin potansiyel tüketicileri ile yapılan sözleşmelerin miktarı ve kalitesi	Örnek: geliştirme stratejisine göre proje aşamaları için kontrol önlemlerinin uygulanması	Örnek: projelerde personelin hareket, rotasyon ve eğitim göstergeleri

Esnek bir iç kontrol sisteminin optimal bir yönetim modelini oluştururken, karmaşıklık derecesi işletmenin organizasyon yapısına, çalışan sayısına, şube sayısına ve bölgesel şubeleşme düzeyine, merkezileşme derecesine karşılık gelmelidir. Esnek bir iç kontrol sisteminin yönetim modeli, kuruluştaki dağıtılmış grupların ve birimlerin çalışmalarını organize etmek için bilgi teknolojisinin gelişmiş yeteneklerini kullanmaktadır (Karacaer ve Öztürk, 2019).

Organizasyon yapısının ve kontrol süreçlerinin iletişim araçlarından biri de üst düzey yöneticilerin işletmenin

fonksiyonel alanlarına yönelik sorumluluk şemasıdır. Organizasyon yapısı değiştirilirken süreçlerin şeması ve tanımı da değiştirilmelidir. Organizasyon yapısı yeterince sık değişebileceğinden, süreçlerin tanımlanması gerekli değişikliklerin yapılması için uygun olmaktadır (İpar ve Esmer, 2015).

İç kontrol sistemini iyileştirmek, esnekliğini ve uyarlanabilirliğini artırmak için, organizasyonel ve yönetsel yapıların piyasadaki (iç) değişiklikleri izleme hedeflerine uygunluğu ilkesi kullanılmalıdır. Ayrıca, “çerçeve” kavramının kullanılması tavsiye edilir. Bu, pazardaki (iç) değişikliklere hızlı yanıt verilmesini, sorunu çözmek için gerekli önlemlerin alınmasını ve üstlenilen eylemlerin sonuçlarına göre işletmenin stratejik (inovasyon) gelişiminin ölçütlerini esnek bir şekilde değiştirmesini sağlayacaktır. Yapının matris temsiline çerçeve uygulamasına ve modern bilgi işleme ve analiz yöntemlerine dayanan karmaşık otomatik yönetim ve kontrol sistemi, işletmenin mevcut inovasyon durumunu işlevsel olarak izleyerek temelde yeni bir iç kontrol düzeyine geçmesine olanak tanır. süreçler ve bir bütün olarak üretim sistemi, çeşitli incelemelerde raporlama ve analitik veriler sağlayarak iç kontrolü esnek hale getirmektedir (Donbak, 2021).

2.9. İç Kontrol Sistemi ve Uygulamaları Neye Fayda Sağlar?

Genişleyen düzenleyici ve ticari baskılar, etkin iç kontrol izleme (ICM) talebini ve karmaşıklığını büyük ölçüde artırdı. Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO), iyileştirilmiş ICM uygulamalarının iç kontrol süreçlerinin verimliliğini, etkililiğini ve güvencesini artırması gerektiğini iddia etmektedir, ICM ve firmaların genellikle ICM ile ilgili faaliyetlerin faydalarını gerçekleştirmekte zorlandıklarını gözlemledi. Bu çalışma, firmaların iç kontrol süreçlerini desteklemek ve kolaylaştırmak için tasarlanmış ICM teknolojisini uygulamaktan elde edebilecekleri potansiyel faydalarını incelemektedir (Dedeoğlu vd., 2019).

ICM kavramı teorik olarak değerli olsa da COSO ve diğerleri tarafından öne sürülen faydaları belgeleyen herhangi bir nesnel kanıt yoktur. Dış denetim ortaklarının da denetimle ilgili bilgi teknolojisinin yararları konusunda çekinceleri vardır. Bu nedenle, mevcut çalışma birden fazla paydaş için alaka ve önem taşımaktadır (Saclı, 2018). Araştırma sorularımız, ICM teknoloji girişimlerinin uygulanmasıyla ilişkili iç ve dış güvence faydalarını içerir. İç ve dış güvence sonuçlarıyla ilişkili üç açık potansiyel fayda için hipotezler geliştiriyor ve test etmektedir (Akgöz ve Atalay, 2021); 1) daha etkili iç kontrol sistemleri, 2) gelişmiş denetim verimliliği, 3) zamanında denetim raporlaması.

2003-2006 döneminde 139 ICM teknolojisi satın alma duyurusu belirledik. Kontrol grubumuz, aynı dönemlerde Audit Analytics SOX 404 Internal Controls veritabanında listelenen tüm mevcut gözlemlerden oluşmaktadır. Hipotezlerimizle tutarlı olarak, ICM teknoloji girişimleri ile daha güçlü iç kontroller (yani, daha düşük maddi zayıflık olasılığı), geliştirilmiş denetim verimliliği (yani, denetim ücretlerinde daha küçük artışlar) ve zamanında denetim raporları (yani, daha küçük denetim artışları) arasındaki pozitif ilişkileri belgeliyoruz. rapor gecikmeleri). Toplu olarak, ana sonuçlarımız, ICM teknolojisinin hem iç hem de dış güvence sonuçlarında önemli faydalar sağladığını göstermektedir. Bazı testlerimizde (yani, denetim raporu gecikmeleri), bulgularımız, dönüşüm odaklı ICM teknolojisi girişimlerinin uyumluluk odaklı ICM girişimlerine kıyasla daha fazla güvence avantajı sağladığını göstermektedir (Tüm ve Reyhanoğlu, 2015).

Çalışmamız, araştırmacılar, uygulayıcılar ve düzenleyicilerden oluşan muhasebe ve denetim topluluklarına üç ana katkı sağlamaktadır. Birincisi, bildiğimiz kadarıyla, bizim çalışmamız, COSO'nun resmi ICM faaliyetlerinin iç kontrol sistemlerinin gücünü ve bu tür iç kontrol sistemlerinin dış incelemelerinin etkinliğini artırdığına dair iddialarıyla tutarlı ekonomik açıdan önemli faydaları belgeleyen ilk çalışmadır. Maddi iç kontrol zayıflıklarını

raporlamanın yüksek maliyetleri ve güvence maliyetlerindeki benzeri görülmemiş artış göz önüne alındığında, SOX sonrası ortamda, sonuçlarımız ICM teknolojisinin bu tür maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olabileceğini göstermektedir (Ünal, 2021).

2.10. İç Kontrolün Sınırlamaları

İç kontrol, ne kadar iyi tasarlanmış, uygulanmış ve yürütülmüş olursa olsun, bir kurumun amaçlarına ulaşılması konusunda yönetime ve yönetim kuruluna yalnızca makul güvence sağlayabilir. Başarı olasılığı, tüm iç kontrol sistemlerinde bulunan sınırlamalardan etkilenir. Bunlar, karar vermede insan yargısının hatalı olabileceği, kuruluşun kontrolü dışındaki dış olayların ortaya çıkabileceği ve hata yapmak gibi insan başarısızlıkları nedeniyle arızaların meydana gelebileceği gerçeklerini içerir. Ek olarak, kontroller iki veya daha fazla kişinin gizli anlaşma yapmasıyla ve yönetimin iç kontrol sistemini geçersiz kılabilmesi nedeniyle atlatılmaktadır (Ünal, 2021).

İç kontrol, bazı gözlemciler tarafından bir kurumun başarısızlığa uğramamasını, yani kurumun operasyonlarını, raporlamasını ve uyum hedeflerini her zaman gerçekleştirmesini sağlayan bir unsur olarak görülmüştür. Bu anlamda, iç kontrol bazen tüm gerçek ve potansiyel iş hastalıkları için her derde deva olarak görülür. Bu görüş yanlıştır çünkü iç kontrol her derde deva değildir (Altunay, 2018).

İç kontrolün sınırlamaları göz önüne alındığında, iki farklı kavramın tanınması gerekir. İlk sınırlama seti, belirli olayların veya koşulların yönetimin kontrolünün dışında olduğunu kabul eder. İkincisi, hiçbir iç kontrol sisteminin her zaman yapmak üzere tasarlandığı şeyi yapamayacağını kabul eder. Herhangi bir iç kontrol sisteminden beklenebilecek en iyi şey, bu bölümün odak noktası olan makul güvencenin elde edilmesidir. İkinci olarak, iç kontrol hedef kategorilerinden herhangi biri için mutlak güvence sağlanmamaktadır (Akmaz, 2020).

Makul güvence, iç kontrol sistemlerinin sıklıkla başarısız olacağı anlamına gelmez. Bireysel ve toplu olarak birçok faktör, makul güvence kavramını güçlendirmeye hizmet eder. Birden çok hedefi destekleyen veya bileşenler içinde veya genelinde birden çok ilkeyi etkileyen kontroller, bir kuruluşun hedeflerine ulaşamama riskini azaltır. Ayrıca, bir organizasyonun çeşitli seviyelerinde görev yapan kişilerin normal, günlük işletme faaliyetleri ve sorumlulukları, kurumun amaçlarına ulaşmaya yöneliktir (Akmaz, 2020).

Gerçekten de, bu faaliyetlerin yönetimi genellikle kurumun operasyon hedeflerine yönelik süreç hakkında bilgilendirmesi ve aynı zamanda uyumluluk ve raporlama hedeflerine ulaşılmasını desteklemesi muhtemeldir. Bununla birlikte, burada tartışılan yapısal sınırlamalar nedeniyle, örneğin kontrol edilemeyen bir olay, hata veya uygunsuz olayın asla meydana gelmeyeceğine dair bir garanti yoktur. Başka bir deyişle, etkili bir iç kontrol sistemi bile başarısızlıklarla karşılaşabilir. Makul güvence mutlak güvence değildir (Aktaş ve Kurgun, 2021).

2.11. İç Kontrolün Ön Koşulları

Çerçeve, yönetim sürecinin parçası olan ancak iç kontrolün parçası olmayan birkaç alanı belirtir. Bu tür iki alan, yönetim kurulunun rolünü iç kontrolün ötesine taşıyan ve iç kontrolün ön koşulu olarak hedefler belirleyen yönetim süreciyle ilgilidir. Diğer alanların yanı sıra, etkili olmak için bu alanlara kurulan bir bağımlılık vardır. Örneğin, bir işletmenin yönetim kurulu üyelerinin seçilmesi, geliştirilmesi ve değerlendirilmesine ilişkin zayıf yönetim süreçleri, iç kontrolün uygun gözetimini sağlama yeteneğini sınırlanmaktadır (Annaraud, 2014).

Benzer şekilde, etkisiz strateji belirleme veya hedef belirleme süreçleri, kurumun kötü tanımlanmış, gerçekçi olmayan veya uygun olmayan hedefleri belirleme becerisini zorlayacaktır. Bir iç kontrol sistemi, kurum tarafından üstlenilen tüm faaliyetleri kapsayamaz ve bu alanlardaki zayıflıklar, organizasyonun etkin bir iç kontrole sahip

olmasını engellenmektedir (Çolak vd., 2020).

İç kontrolün etkinliği, iş kararlarının alınmasındaki insan zaaflarının gerçekleriyle sınırlıdır. Bu tür kararlar, eldeki bilgilere dayanarak, yönetimin önyargılarına tabi olarak ve iş yürütme baskısı altında, mevcut olan zamanda insan muhakemesi ile alınmalıdır. İnsan muhakemesine dayanan bazı kararların sonradan, sonradan net bir şekilde anlaşılmasıyla, arzu edilenden daha az sonuç verdiği ve değiştirilmesi gerekebileceği görülmektedir (Doğantan ve Kozak, 2018).

İç kontrol, hatta etkili iç kontrol, farklı amaçlar için farklı seviyelerde çalışır. Bir kuruluşun operasyonlarının etkililiği ve verimliliği ile ilgili hedefler için - misyonunu gerçekleştirme, değer önermeleri (örneğin, üretkenlik, kalite ve müşteri hizmetleri), karlılık hedefleri ve benzerleri - iç kontrol, dış olaylar gerçekleştiğinde başarının makul güvencesini sağlayamaz. hedeflere ulaşılması üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir ve etki kabul edilebilir bir düzeye indirilemez. Bu durumlarda, iç kontrol, yalnızca kuruluşun, kurumun bu tür hedeflere ulaşma yönünde kaydettiği ilerlemenin veya ilerleme eksikliğinin farkında olduğuna dair makul güvence sağlanmaktadır (Danescu vd., 2011).

İyi tasarlanmış bir iç kontrol sistemi bile bozulabilir. Personel talimatları yanlış anlayabilir, muhakemede hatalar yapabilir veya dikkatsizlik, dikkat dağınıklığı veya çok fazla göreve odaklanmasının istenmesi nedeniyle hatalar yapabilir. Örneğin, istisnaları araştırmaktan sorumlu bir departman amiri basitçe unutabilir veya soruşturmayı uygun düzeltmeleri yapabilecek kadar ileri götürmeyebilir. Tatile giden veya hasta çalışanlar için kontrolleri yürüten geçici personel doğru şekilde çalışmayabilir. Bilgi teknolojisi uygulama kontrollerindeki değişiklikler, personelin tasarlandığı gibi çalışmayabileceklerine dair göstergeleri tanımak üzere eğitilmesinden önce uygulanmaktadır (Al-Mashhadi, 2021).

Etkili bir iç kontrol sistemine sahip bir kurum bile, iç kontrolü geçersiz kılmaya istekli ve bunu yapabilecek bir yöneticiye sahip olabilir. “Yönetim geçersiz kılma” terimi burada, kişisel kazanç sağlamak veya bir kuruluşun performansının veya uyumluluğunun gelişmiş bir şekilde sunulması amacıyla, öngörülen politikaları veya prosedürleri gayri meşru amaçlarla geçersiz kılmak anlamına gelir. Bir bölümün veya operasyon biriminin yöneticisi veya üst düzey yönetimin bir üyesi, aşağıdakiler gibi birçok nedenden dolayı kontrolü geçersiz kılmaktadır: (Bakkal, 2016)

- Pazar payındaki beklenmedik düşüşü karşılamak için bildirilen geliri artması.
- Gerçekçi olmayan bütçeleri karşılamak için bildirilen kazançları artması.
- Bir halka arz veya satıştan önce işletmenin piyasa değerini artması.
- Performansa bağlı bonus ödemelerini desteklemek için satış veya kazanç projeksiyonlarını karşılaştırması.
- Borç sözleşmesi anlaşmalarının ihlallerini kapsıyor gibi görünmesi.
- Yasal gerekliliklere uyum eksikliğini gizlenmesi.

Geçersiz kılma uygulamaları, bankacılara, avukatlara, muhasebecilere ve satıcılara kasıtlı olarak yanlış beyanlarda bulunmayı ve satın alma siparişleri ve satış faturaları gibi kasıtlı olarak sahte belgeler düzenlemeyi içermektedir (Dogdubay, 2020).

Yönetimin geçersiz kılması, yönetimin meşru amaçlar için öngörülen kontrollerden ayrılma eylemlerini temsil eden yönetim müdahalesi ile karıştırılmamalıdır. Tekrarlanmayan ve standart olmayan işlemler veya aksi takdirde uygunsuz bir şekilde ele alınabilecek olaylarla başa çıkmak için yönetimin müdahalesi gereklidir. Yönetim

müdahalesinin sağlanması gereklidir, çünkü hiçbir süreç her riski ve her koşulu tahmin edecek şekilde tasarlanamaz. Yönetimin müdahale eylemleri genellikle açıktır ve politikalara ve prosedürlere tabidir veya başka bir şekilde uygun personele ifşa edilir. Geçersiz kılınacak eylemler genellikle belgelenmez veya ifşa edilmez ve eylemleri örtbas etme niyeti varmaktadır (Erdem, 2016).

2.12. İşletmeyi Etkinleştiren İşlevler

Çeşitli organizasyonel işlevler veya işletim birimleri, risk yönetimi, finans, ürün/hizmet kalite yönetimi, teknoloji, uyumluluk, hukuk, insan kaynakları ve diğerleri gibi özel beceriler yoluyla kurumu destekler. Uzmanlık alanlarıyla ilgili iç kontrole rehberlik ve değerlendirme sağlarlar ve organizasyonel birimleri veya işlevleri aşan konuları ve eğilimleri paylaşmak ve değerlendirmek onların görevidir. Kuruluşu, zaman içinde geliştikçe ilgili gereksinimler hakkında bilgilendirirler (örneğin, çok sayıda yetki alanında yeni veya değişen yasalar ve yönetmelikler). Bu tür iş sağlayan işlevler, ikinci savunma hattı olarak anılırken, ön hat personeli kontrol faaliyetlerini yürütmektedir (Fındık, 2016).

Tüm kontroller bir amaca hizmet etmek için çalışırken, çabaları uygun şekilde koordine edilir ve entegre edilir. Örneğin, bir şirketin yeni müşteri kabul süreci, uyum fonksiyonu tarafından düzenleyici bir perspektiften, risk yönetimi fonksiyonu tarafından yoğunlaşma riski perspektifinden ve iç denetim fonksiyonu tarafından kontrollerin tasarımını ve etkililiğini değerlendirmek için gözden geçirilebilir. Sorunların gözden geçirilmesi ve yönetimine yönelik zamanlama ve yaklaşım mümkün olduğunca koordine edildiğinde iş sürecindeki aksamalar en aza indirilir. Çabaların entegrasyonu, iç kontrol konularının değerlendirilmesi ve ele alınması için ortak bir dil ve platform yaratılmasına yardımcı olur, çünkü iş sağlayan işlevler kuruluşa hedeflerine ulaşmada rehberlik etmektedir (Böyükılmaz vd., 2019).

Risk ve kontrol işlevleri, ikinci savunma hattının bir parçasıdır. Kuruluşun boyutuna ve karmaşıklığına bağlı olarak, özel risk ve kontrol personeli, ön cephe yönetimine ve diğer personele özel beceriler ve rehberlik sağlayarak farklı risk türlerini (örn. operasyonel, finansal, niceliksel, niteliksel) yönetmek için fonksiyonel yönetimi destekleyebilir. iç kontrolün değerlendirilmesi. Bu faaliyetler, bir kuruluşun merkezi veya kurumsal organizasyonunun bir parçası olabilir veya fonksiyonel yöneticilere “noktalı” raporlama ile kurulabilir. Risk ve kontrol fonksiyonları, yönetimin iş faaliyetleri üzerindeki kontrolünü sürdürme şeklinin merkezinde yer almaktadır (Arıkan vd., 2016).

Risk ve kontrol personelinin sorumlulukları, bilinen ve ortaya çıkan riskleri tanımlamayı, yönetimin bu tür ilgili riskleri yönetmek için süreçler geliştirmesine yardımcı olmayı, kuruluş genelinde bu süreçler hakkında iletişim kurmayı ve eğitim vermeyi ve bu süreçlerin etkinliğini değerlendirmeyi ve raporlamayı içerir. Baş risk/kontrol görevlisi, işle ilgili önemli riskler ve bu risklerin yeterli iç kontrol uygulanarak kurumun belirlenmiş tolerans seviyeleri dahilinde yönetilip yönetilmediği konusunda üst yönetime ve kurula rapor vermekten sorumludur. Bu kadar önemli sorumluluklara rağmen, risk ve kontrol personeli kontrolleri yürütmekten sorumlu değildir, ancak genel olarak iç kontrolün başarılmasını desteklenmektedir (Hatunoğlu vd., 2012).

2.13. İç Kontrol Sistemi Günümüzdeki Örnekler

İç kontrol sistemi, denetçinin denetim programını oluştururken ve yapacağı testlerin boyutunu ve ardından gelecek kanıtların boyutunu ve türünü belirlemede dayandığı temel temeli oluşturur. Denetçi, bu hususları tespit ederken, etkinliğinin ve gücünün derecesini tespit etmek veya yok etmek için kapsamlı bir çalışmayla gerçekleştirilen bu

sistemi esas almaktadır (Gündoğdu, 2013).

Günümüzde bir işletme yöneticisi, işin büyümesi, faaliyetlerin karmaşıklığı ve bunun sonucunda ortaya çıkan hatalar ve hileli işlemler gibi faktörler nedeniyle bir kontrol sistemi kurmadan iş faaliyetlerini kontrol edemez. Diğer bir deyişle, işletmelerin ticari faaliyetlerini belirlenen hedefler doğrultusunda ve verimli bir şekilde yürütmek ve ticari varlıklarını her türlü riskten korumak için bir iç kontrol sistemi (ICS) kurmaları hayati bir gereklilik haline gelmiştir (Baykal, 2017). Sonuçların sağlamlığını araştırmak için olası hariç tutulan değişkenler, raporlanan kazançlardaki hatalar ve yönetim tahmini doğruluğunun ölçümü ile ilgili çeşitli duyarlılık testleri yürütmektedir. İç kontrol zayıflıkları ile yönetimin tahmin doğruluğu arasındaki ilişki, bu duyarlılık testleri için sağlamdır (Özdemir ve Karakoç, 2017).

Öte yandan, kurumsal yönetim uygulamalarında etkili bir ICS'nin önemi, özellikle yirmi birinci yüzyılın ilk on yılında Amerika Birleşik Devletleri'ndeki şirket iflaslarında da ortaya çıkmıştır. Kurumsal iflaslarla ilgili çok sayıda araştırma, kurumsal iflasların temel nedenlerinden birinin, şirketlerin risklerini kontrol etmelerini sağlayacak iç kontrol mekanizmalarının olmaması veya mevcut iç kontrol sistemlerindeki büyük başarısızlıklar ve eksiklikler olduğunu göstermiştir. Nitekim büyük kurumsal skandalların ardından ABD'de yürürlüğe giren ve şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarını kökten değiştiren Sarbanes Oxley (SOX) Yasası, şirketlerde ICS'nin etkin bir şekilde işlemesi için önemli kurallar getirmiş ve kurumsal yönetim uygulamalarını büyük ölçüde artırmıştır (Boğan vd., 2016).

Bir firmanın iç kontrol sisteminin kalitesinin, yönetim rehberliğinin doğruluğu üzerinde ekonomik ve istatistiksel olarak önemli bir etkiye sahip olduğu iddiasıyla tutarlıdır. Bununla birlikte, doğuştan gelen oynaklık gibi bazı firma maddi zayıflıkların raporlanan kazançlarda hatalara yol açması ve bunun da daha büyük yönetim tahmin hatalarına yol açması olasılığını göz ardı etmemektedir (Baykal, 2017). İyi bir iç kontrol sisteminin, iç mali veriler kullanılarak alınan açıklamaların ve diğer kararların doğruluğunu iyileştirmeye yardımcı olabileceği argümanıyla tutarlı olarak, iç kontrol kalitesi ile yönetim kılavuzunun doğruluğu arasında güçlü bir ilişki belirlenmektedir (Dedeoğlu vd., 2019).

Küresel çapta ses getiren muhasebe ve denetim skandallarının şekillenmesinde çeşitli etkenler rol oynamıştır. Skandallar açısından, GAAP dışı uygulamalar ve bu uygulamaların olumsuz sonuçları ve bunları onaylayan denetim firmalarının birçok şirketin raporlanan bilançolarında ve diğer finansal raporlarında rol oynadığı söylenmektedir (Çolak vd., 2020). Önceki araştırmalar esas olarak iç kontrol kalitesi ile bildirilen kazançlar arasındaki ilişkiye odaklanmış olsa da iç kontroldeki önemli bir zayıflığın ifşa edilmesi, yöneticilerin iç kontrol sistemlerinin firmalarının finansal raporlarındaki önemli hataları azaltamayacağına kabul edilmektedir (Karahana, 2017).

Etkin olmayan iç kontrolleri ifşa eden firmalar, etkin iç kontrolleri rapor eden firmalara göre önemli ölçüde daha büyük yönetim tahmin hatalarına sahiptir. Örneğin, etkili iç kontroller rapor eden firmalar arasındaki ortalama ve medyan yönetim tahmin hataları sırasıyla 0,011 ve 0,005 iken, etkisiz iç kontroller rapor eden firmalar için ortalama ve medyan hatalar sırasıyla 0,024 ve 0,010 olmak üzere yaklaşık iki katında oluşmaktadır (Mirzayeva vd., 2016). Maddi zayıflıkların bilinen belirleyicileri ve kayıplar ve oynaklık gibi yönetim tahmini doğruluğu kontrol edildikten sonra, etkisiz iç kontroller rapor eden firmalar, etkin iç kontroller rapor eden firmalardan ortalama olarak 0,008 daha büyük yönetim tahmin hatalarına sahiptir ($p=0,001$). Bu fark, tam örneklem ortalama (medyan) tahmin hatasının %61,5'isini oluşmaktadır (Dogdubay, 2020).

İç kontrol kalitesi ve yönetim tahmini doğruluğu ile ilgili çeşitli belirleyicileri kontrol etmemize rağmen, firmanın doğuştan gelen oynaklık gibi bazı temel özelliklerini ölçmek zordur ve muhtemelen hem iç kontrol kalitesini hem de yönetim tahmini doğruluğunu etkilenmektedir (Böyükylmaz vd., 2019). Etkin olmayan iç kontrollere sahip firmalardaki yöneticilerin rehberlik oluştururken hatalı iç yönetim raporlarına dayanmasıyla tutarlı olarak, etkisiz iç kontroller bildiren firmalar arasında daha az doğru rehberlik belgelenmektedir. Bu ilişki bir değişiklik analizine kadar uzanır ve zayıflık gelirlerle veya satılan malın maliyetiyle ilgili olduğunda, etkisiz iç kontrollerin tahmin doğruluğu üzerindeki etkisi üç kat daha fazladır. İç kontrol kalitesinin, iç yönetim raporları ve dolayısıyla bu rakamlara dayalı kararlar üzerinde ekonomik olarak önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna varmaktadır (Dedeoğlu vd., 2019). Böyle bir yaklaşım, olası hata ve eksikliklerin tespitine, mali tablolarda önemli hatalara neden olabilecek potansiyel risklerin belirlenmesine, kontrol ve denetim için uygulanacak doğrulama testlerinin planlanmasına katkı sağlamaktadır (Doğantan ve Kozak, 2018).

SONUÇ VE TARTIŞMA

Kurumun kontrol ortamının incelenmesi ve anlaşılması, teknik yönetici ve çalışanların, iç kontrol sisteminin bileşenlerinin ve gerçekleştirdiği ana faaliyetlerin veya yardımcı faaliyetlerin yapılandırılmasının önemini ne ölçüde farkında olduklarının bilinmesine katkı sağlanmaktadır. Kontrol sisteminin maliyeti, ulaştığı amaç veya hedefleri aşmamalı, sistem kuruma maliyetinin üzerinde fayda veya getiri sağlamalıdır, yani kontrol sisteminin uygulanması kuruma değer katmayı sağlamaktadır. Sürekli yönlendirilmiş iç kontrolün ardından, örneğin tahmini bütçeleri karşılaştırarak, aylık giderleri ve faydaları dengeleyerek takip edilmektedir, tüm faaliyetler düzeyinde belirli bir sapmanın meydana geleceğini tahmin etme veya öngörme yönteminin kullanılmasını gerekmektedir. Turizm işletmelerinin durumunun iç ve dış çevreyi inceleyerek teşhis edilmesi, işletmenin faaliyetlerinde meydana gelen dengesizlikler düzeyinde düzeltici faaliyetler gerçekleştiren sürekli iyileştirme, performans iyileştirme modellerine göre strateji geliştirilmesine katkı sağlanmaktadır, takip edilen direktifler prosedürler yoluyla sürekli olarak veya düzeltilmesi gereken dengesizliklere odaklanan radikal iyileştirmeler yararlı olmaktadır.

Turizm ve Otelcilik işletmelerinin teknik yönetici ve çalışanlarının, turizm faaliyetinin özellikleri, karşılaştıkları potansiyel riskleri yönetmenin önemi, turizm kapanışlarının sorunları hakkında farkındalığı, stratejik planların geliştirilmesine büyük katkı sağlanmaktadır, performansı iyileştirmek ve geliştirmek için hedeflerin tasarlanması ve eylem planlarının hazırlanması gereklilikleri yerine getirmektedir. Otel odalarının ve apartman dairelerinin doluluk maliyetlerinin belirlenmesinde esas alınan turizm yatırımı iki otelin maliyetlerinin kontrol edilmektedir. Müşterilerin satın alma gücünü dikkate alarak ve gerekli kaliteyi (arz ve talebi) yakalayarak turizm ve otel işletmelerini çoğaltmak, çeşitlendirmek ve ulusal düzeyde dağıtmaktadır. Turizm işletmelerinin sorumluları, iç kontrol prosedürlerinden haberdardır, ancak gelenekseldirler, yardımcılarının ve astların çalışmalarını ölçmek, düzeltmek gibi modern iç kontrol prosedürlerinden habersizdirler. Kontrol ve teftiş (yürürlükteki otelcilik faaliyetini düzenleyen kanunlar ve mevzuat, iç denetim faaliyetinin uygulanmasına ilişkin yükümlülükler ve görevler, çeşitli bilgi sistemleri, işleme ve analiz) alanında eğitim kursları düzenlemek ve onları hedef belirleme ve planların çizilmesine dahil edilmektedir. İç kontrol sistemini gözden geçirmek, varsa sapmaları tespit etmek ve düzeltmek için etkinliğini sağlamaktadır.

ARAŞTIRMACILARIN KATKI ORANI BEYANI

Yazarların çalışmadaki katkı oranı %100'dür.

DESTEK VE TEŞEKKÜR BEYANI

Çalışma herhangi bir destek almamıştır. Teşekkür edilecek bir kurum veya kişi bulunmamaktadır.

ÇIKAR ÇATIŞMASI BEYANI

Çalışma kapsamında herhangi bir kurum veya kişi ile çıkar çatışması bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Akgöz, E., & Atalay, R. (2021). Gelecekte Erişilebilir Turizm. In book: Gelecekte Erişilebilir Turizm, Publisher: Nobel Yayınevi.
- Akmaz, A. (2020). Helal Turizm Kavramı Ve Türkiye'deki Helal Turizm Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme. *Journal of International Social Research*, 13(74), 1-8.
- Aksoy, T., & Sağlam, M. (2020). Examining the effects of internal control system on crisis management skills: The case of IMM fire service department. *International Journal of Research in Business and Social Science (IJRBS)*, 9(6), 274-288.
- Aktaş, E., & Kurgun, A. (2021). Sorumlu Turizm Yaklaşımı İle Turistik Destinasyonların Gelişimi: Foça Örneği. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 23(4), 1671-1708.
- Al-Hosban, A. A. S., & Al-Fawwaz, T. M. (2015). The Role of Internal Control to Deal with Corporate Governance in Information Technology Environment in Commercial Banks. *Global Journal of Management and Business Research: CFinance*, 15(5), 1-13.
- Al-Mashhadi, A. S. J. (2021). Review on development of the internal control system. *Technology*, 31, 35.
- Altunay, M. A. (2018). Kamu Kurumlarında İç Denetim Ve İç Kontrol Algısı: Irak Sünni Vakfı Divanı Üzerine Bir Araştırma. *International Journal of Business, Economics and Management Perspective*, 3(2), 55-82.
- Annaraud, K., Singh, D., & Lively, H. (2014). Assessing and analyzing internal control practices in the lodging industry. *The Journal of Hospitality Financial Management*, 22(1), 26-31.
- Arıkan, E., Bayram, A. T., Kavlak, H. T., & Bayram, G. E. (2021). Turizm öğrencilerinin endüstri 4.0 kavramsal farkındalık düzeyleri ve teknoloji kullanım alışkanlıkları arasındaki ilişki. *Türk Turizm Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 19-33.
- Bakkal, H. (2016). Asimetrik Enformasyon ve İç Kontrol-Ahlaki Tehlikeyi Azatmada İç Kontrolün Rolü. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(9), 23-36.
- Baysal, D. (2017). Türkiye'de helal turizm. *Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi*, (36), 89-103.
- Boğan, E., Batman, O., & Sarıışık, M. (2016, May). *Helâl turizmin kavramsal çerçevesi ve Türkiye'deki uygulamalar üzerine bir değerlendirme*. In 3rd International Congress of Tourism & Management Researches (Vol. 1).
- Böyükylmaz vd., S., Mızrak, M., & Pamukçu, Ö. Ü. H. (2019). *Helal Turizm Pazarında Bağlılık-Güven Teorisi*. Proceedings Books, 132.
- Çolak, O., Kiper, V. O., & Batman, O. (2020). Ölçsüz Turizm'e (Over-Tourism) Dair Kavramsal Bir Yaklaşım. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 12(23), 609-621.
- Danescu, T., Prozan, M., & Danescu, A. C. (2011). Internal control activities: Cause and effect of a good governance of accounting reportings and fiscal declarations. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 13(2), 339.
- Dedeoğlu, B. B., Çalışkan, C., & Boğan, E. (2019). Tüketicilerin Kuşak Farklılıkları ve Fiziki Hizmet Alanı Algılamaları: Otel İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. *Gastroia: Journal of Gastronomy and Travel Research*, 3(4), 776-787.
- Dogdubay, M. (2020). *Turizmde Uygulanabilecek Yeni Bir Kavram Olarak Crowdsourcing (Kitlese Kaynak Kullanımı)*. III. Disiplinlerarası Turizm Araştırmaları Kongresi, Adnan Menderes Üniversitesi, 04 - 05 Nisan 2014, Kuşadası, Aydın.
- Doğantan, E., & Kozak, M. A. (2018). Turizm İşletmelerinde Kırılganlıklar: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 15(3), 581-589.

- Donbak, E. R. (2021). Kırsal Turizmde Kavramsal Gelişim. İktisadi ve İdari Bilimlerde Teori ve Araştırmalar II, Cilt 3, Gece kitaplığı.
- Erdem, H. (2016). Stresle basa çıkmada iç kontrol odasının yordayıcı gücü ve psikolojik sermayenin aracılık rolü. *Türk Psikoloji Dergisi*, 31(78), 1.
- Fındık, H. (2016). İç kontrol sisteminde satın alma ve ödeme faaliyetlerine yönelik riskler ve alınabilecek önlemler. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 640-663.
- Güney, S., & Sarı, S. S. (2015). Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamada iç kontrolün rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5, 62-80.
- Hatunoğlu, Z., Nurettin, K. O. C. A., & Killi, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- İpar, M. S., & Esmer, Y. (2015). *Turizm İşletmelerinde Etik Uygulamaların Önemi: Kavramsal Bir Araştırma*. 14. Ulusal İşletmecilik Kongresi, 474-479.
- Karacaer, S. S., & Öztürk, Y. (2019). Turizm Değer Zinciri Analizi Üzerine Kavramsal Bir Çerçeve. *Türk Turizm Araştırmaları Dergisi*, 3(3), 245-260.
- Karahan, M. M. (2017). Muhasebe hata ve hileleri üzerinde iç kontrolün rolü. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (BUSBED)*, 7(special), 143-158.
- Kızıloğlu M. (2021). The Role of Psychological Capital in Creating an Intrapreneurship Culture. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 56(4), 2701-2714.
- Kuzu, D. A. (2011). *İç Kontrol, Kurumsal Risk Yönetimi Ve Temel Riskler*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi.
- Mirzayeva, G., Çivelek, M., Gök, D. K., & Batman, O. (2016). Turizm işletmelerinde sosyal sorumluluk yaklaşımları: 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmeleri üzerine bir araştırma. *TÜBAV Bilim Dergisi*, 9(4), 23-30.
- Özdemir, S., & Karakoç, M. (2017). *İç Kontrolde COSO ve ICFR İlişkisi*. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 15(56).
- Pamukçu, Ö. Ü. H., & Sarıışık, M. (2018). *Bir Turizm Uygulaması Olarak Helâl Turizmin Kavramsal Analizi ve Ortaya Çıkış Nedenleri*. Bildiriler Kitabı-Proceeding Book.
- Pelenk, S. E., & Acaray, A. (2020). Rol Çatışmasının Duygusal İş Güvencesizliğine Etkisinde Öz Kontrolün Düzenleyici Rolü. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (36), 705-746.
- Saçlı, C. (2018). *Turizm İşletmelerinin İnovatif Uygulamalarının Turizmde Sürdürülebilirlik Çerçevesinde İncelenmesi*. The Second International Congress on Future of Tourism: Innovation, Entrepreneurship and Sustainability, September 27-29, 2018 Mersin / TURKEY.
- Sarı, Ö., & Kulualp, H. G. (2019). *Turizm Çalışanlarının Kurumsal İtibara Yönelik Tutumlarının İncelenmesi*. Ubak Uluslararası Bilimler Akademisi.
- Shah, M. (2022). *The Role of Accounting Professionals in Creating Internal Control*. ICSSIET CONGRESS 3 st International Congress on Social Sciences, Innovation and Educational Technologies Proceedings Book, Editors: Dr. Enkeleda LULAJA: Makedonya/Tetova.
- Tahtlı, F. (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü Ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(2), 177-205.
- Takahiro, S., & Jia, P. (2012). Comparison of internal control systems in Japan and China. *International Journal of Business Administration*, 3(1).
- Tüm, K., & Reyhanoğlu, M. (2015). İç kontrol sisteminin örgüt kültürünü belirlemesindeki rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(31), 395-422.
- Ünal, A., & Bayar, S. B. (2021). *Turizm İşletmeleri*. In book: Turizm İşletmelerinde İtibar Yönetimi Publisher: Paradigma Akademi Yayınları.
- Wahdan, M. A. (2018). Impact of a Practical Flowcharts Approach on Educating the Control Risk Assessment. *Accounting and Finance Research*, 7(2), 1-18.