T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KOBİ'LERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BURDUR İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Yusuf GÜNER

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Hüseyin DALGAR

BURDUR – 2019

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KOBİ'LERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BURDUR İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Yusuf GÜNER

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN : Prof. Dr. Hüseyin DALGAR
ÜYE : Doç. Dr. Serpil SENAL
ÜYE : Doç. Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ

BURDUR – 2019

MAKÜ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ..... tarih ve ..... sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 23.09.20109 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Yusuf GÜNER'in KOBİ'lerde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Burdur İlinde Bir Araştırma konulu tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE
(TEZ DANIŞMANI) : Prof. Dr. Hüseyin DALGAR

ÜYE : Doç. Dr. Serpil ŞENAL

ÜYE : Doç. Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ

ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ...../...../..... tarih ve ...../..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

T.C.

MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYAN

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "KOBİ'lerde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Burdur İlinde Bir Araştırma" adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik etik ilkeleri ihlal etmediğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

❑Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

❑Tezim sadece Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.

☒Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Yusuf GÜNER

TEŞEKKÜR METNİ

Değerli danışman hocam Prof. Dr. Hüseyin DALGAR'a tez çalışmamda destekleyici tutumu ve tüm katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmalarım boyunca beni asla yalnız bırakmayan ve her zaman destek olan sevgili eşim Feriştah GÜNER'e son olarak büyük sabırla tezimin tamamlanmasını bekleyen biricik kızım Zeynep Su GÜNER'e teşekkür ederim.

(GÜNER, Yusuf, *KOBİ'lerde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Burdur İlinde Bir Araştırma* Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2019)

ÖZET

İşletmeler fiziki olarak büyürken, faaliyetleri her geçen gün artmakta aynı oranda da mali işlemlere bu durum yansımaktadır. İşletmelerin yönetimleri bu gelişme karşısında sahip olduğu varlıkların korunmasına, hatalar var ise bunların ortaya çıkmasına, düzeltilmesine ve önlenmesine, yasa ve yönetmeliklere uygunluğun sağlanmasına çalışmaktadır. Ayrıca işletmeler amaçlarına ulaşılmasına yönelik faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlamaya, mali tabloların güvenirliğini ortaya koymaya yönelik bir yöntemler bütünü oluşturma çabası içerisine girmiştir. Bu yöntemler bütünü iç kontrol kavramıyla açıklanmıştır. Dünyada işletmelerin çok yoğun bir şekilde etkileşim içerisinde bulunması nedeniyle küçük ve büyük tüm işletmeler iç kontrol ortamının oluşmasına yönelik yapılanmalar içine girmiştir. Bu ihtiyaçlar doğrultusunda dünya çapında en fazla kabul gören COSO "Sponsor Organizasyonlar Komitesi" tarafından yayınlanan iç kontrol bileşenleriyle gerek KOBİ niteliğindeki gerekse de uluslararası işletmelerde iç kontrol yapısının nasıl oluşturulacağına yönelik rehber niteliğinde raporlar oluşturulmuştur.

Bu araştırmada Burdur ilinde faaliyet gösteren KOBİ niteliğindeki işletmelerin COSO standartları çerçevesinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu amaçla KOBİ niteliğindeki işletmelere demografik sorular ve iç kontrol ölçeğinden oluşan anket uygulanmış elde edilen veriler SPSS analiz programında analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda KOBİ niteliğindeki işletmelerin iç kontrol sisteminin ne derecede uyguladığı ve iç kontrol sistemi bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme düzeylerinin işletme türü, faaliyet alanı ve personel sayısına göre farklılık gösterdiği bulgulanmıştır. Araştırma sonuçlarına ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: COSO, İç Kontrol Sistemi, COSO Standartları.

(GÜNER, Yusuf, *A Research on Evaluation of Internal Control System in SMEs in Burdur Province* Master's Thesis, Burdur, 2019)

ABSTRACT

While businesses are growing physically, their activities are increasing day by day and this situation is reflected in financial transactions at the same rate. The management of businesses have tried to protect the assets they have in the face of this development, if there are errors, to their occurrence, correction and prevention, and to ensure compliance with laws and regulations. In addition, the enterprises have attempted to establish a set of methods to ensure the effectiveness and efficiency of activities and transactions aimed at achieving their objectives and to establish the reliability of the financial statements. These methods are explained with the concept of internal control. Due to the intense interaction of enterprises in the world, all small and large enterprises have entered into structures for the formation of an internal control environment. In line with these needs, internal control components published by COSO "Committee of Sponsor Organizations, which are the most accepted in the world, have been prepared as guidelines for how to establish internal control structure both in SME and international enterprises.

In this research, the internal control system of SMEs operating in Burdur was evaluated within the framework of COSO standards. For this purpose, a questionnaire consisting of demographic questions and internal control scale was applied to SMEs and the data were analyzed in SPSS analysis program. As a result of the analyzes, it has been revealed to what extent the internal control system of SME enterprises is applied, control environment, risk assessment, control activities, information and communication, monitoring levels, which are the components of the internal control system, vary according to the type of business, field of activity and number of personnel.Suggestions were made regarding the results of the research.

Keywords: COSO, Internal Control System, COSO Standards.

İÇİNDEKİLER TABLOSU

İKİNCİ BÖLÜM

COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ KONTROL ÜZERİNE DÜZENLEMELER

TABLOLAR DİZİNİ

ŞEKİLLER DİZİNİ

KISALTMALAR DİZİNİ

AAA : Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association)

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri (The United States of America)

AICPA : Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants)

ASB : Denetim Standartları Kuruluna (Auditing Standards Board)

BASEL : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Komitesi

BDDK : Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu

BT : Bilgi Teknolojileri

CICA : Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Kurulu (Canadian Institute of Chartered Accountants)

COBİT : Bilgi ve İlgili Teknoloji İçin Kontrol Amaçları (The Control Objectives For İnformation And Related Technology)

COCO : Kanada İç Kontrol Modeli (Canadian Institute of Chartered Accountants' Criteria of Control Framework)

COSO : Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission)

GAO : Genel Muhasebe Ofisi (The Government Accountability Office)

GKGDS : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

IAASB : Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board

IAS : Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)

IFAC : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

IIA : Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)

IMA : Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants)

INTOSAI : Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Örgütü (International Journal of Government Auditing)

ISACA : Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (Information Systems Audit and Control Association)

ISAs : Uluslararası Denetim Standardı (ISAs-International Standards on Auditing)

ISO : Uluslararası Standartlar Teşkilâtı (International Organization for Standardization)

ITGI : Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü (IT Governance Institute)

KMYK : Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu

KOBİ : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

PCAOB : Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)

SAC : Sistemlerin Denetlenebilirliği ve Kontrol Raporunu (Systems Audability and Control Report)

SACF : Sistem Denetim ve Kontrol Vakfı (Systems Audit and Control Foundation)

SAS : Denetim Standartları Beyanı (Statement on Auditing Standards)

SEC : ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission)

SOX : Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası (Sarbanes-Oxley)

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

SPSS : Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı (Statistical Package for the Social Sciences)

USGAAP : Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles)

GİRİŞ

Dünyamızda 20. yüzyılın sonlarından itibaren korumacı sanayi politikalarının sona ermesi ve ekonomik liberalleşmenin artmasıyla küreselleşen işletmelerle ülkelerin ekonomileri birbirine entegre olmuştur. Bu gelişmeler sonucunda dünya çapında büyük işletmelerin ortay çıkması ve faaliyetlerin artmasına sebep olmuştur. Bu süreç içinde büyük işletmelerde yaşanan muhasebe ve yönetim skandalları ortaya çıkmış bunların sonucunda güvensiz bir ortam ortaya çıkmıştı. Bu ortamın ortadan kaldırılması için kurumsal bir yapının yanında etkin iç kontrol sürecine sahip bir sistem kurularak gerek faaliyetlerdeki sorunları ortaya çıkaracak gerekse de güvenilir muhasebe bilgileri ortaya çıkarılacaktır. Buda şeffaf, hesap verilebilir ve mevzuata uygun yönetim sağlayacaktır. Bu durum karşısında uluslararası kabul görebilecek iç kontrol sistemi oluşturulmasına yönelik klavuz niteliğinde çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu modellerden en fazla geçerliliği olan ve uygulanan COSO tarafında geliştirilen model olmuştur. Bu model birbirini tamamlayan kontrol ortamı, risk değerleme, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim ve izleme bileşenlerden oluşmaktadır.

Çalışmanın amacı; Burdur ilinde faaliyet gösteren KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) niteliğindeki işletmelerin COSO standartları çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir. Bu doğrultuda hazırlanan tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, iç kontrol kavramının tanımı, işletmeler için önemi hakkında bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde COSO modelinin ortaya çıkışı, bütünleşik çerçeve raporlarında yaşanan güncelleme çalışmaları ve iç kontrol modelinin bileşenleri detaylı olarak incelendi ve uluslararası iç kontrol modelleri hakkında detaylı bilgiler yer aldı.

Son bölümde Burdur ilinde faaliyet gösteren KOBİ niteliğindeki işletmelerin COSO standartları çerçevesinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik bir saha araştırması yapılmıştır. Çalışma kapsamına il merkezinde ve ilçelerinde faaliyet gösteren KOBİ işletmeleri ele alınmıştır. Yapılan çalışma sonucunda elde edilen bulgular ile şirket türü, personel sayısı ve faaliyet alanı göre farklılıkların karşılaştırılması yapılarak sonuçlar sayısal veri setleri halinde sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. Kontrol Kavramı

Fransızca kökenli olan kontrol kelimesi bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmak olarak tanımlanmaktadır (Türkçe Sözlük, 2011). Kontrol, mevcut iş başarısının ölçülerek başarının belirlenen hedefleri ne kadar gerçekleştireceğinin saptanmasıdır (Uzay, 1999: 6). Diğer bir ifadeyle faaliyetlerin gerçekleşen ve önceden planlanmış olan durumlarının karşılaştırılmasıdır (Can vd., 1991: 161). Kontrol, geçmiş dönem ile mevcut dönem hakkında bilgi sağlamakla beraber, gelecek hakkında da tahmin etmeyi sağlar (Tuncay, 2011: 3).

İşletme alanında ise kontrol kavramı; organizasyon içinde olup bitenlerin kaydı, meydana geliş nedenleri, süreçleri ve yöneticiye düzeltici tedbirler alabilmesi için gerekli bilgileri sağlanmasını ifade etmektedir (Uras, 1987: 101). Kontrol fonksiyonu işletmenin temel fonksiyonlarından olup, süreklilik arz etmektedir. Kontrol karşılaştırmayı içerir. Gerçekleşen ile planlanan durumlar arasındaki farkı gösterir. Diğer bir ifadeyle belirlenen hedefler ile bu hedeflere yönelik gerçekleşen sonuçları uyumlaştırmayı sağlamaktır. Bu sebeple en önemli yönetim fonksiyonlarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır (Fişek, 2005: 198).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors)'nün yayınladığı "Mesleki Uygulama Standartları" da kontrol kavramı; yönetim, yönetim kurulu ve işletmenin diğer birimlerinin riski yönetmek ve işletme tarafından belirlenen amaç ve hedefleri gerçekleştirme olasılığını yükseltmek için yaptığı tüm işlemler olarak tanımlanmaktadır. Böylece işletme yönetimi uygun önlemleri planlayarak, yönlendirerek hedef ve amaçlara ulaşmak için makul bir güvence sağlayacaktır (https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=terimler_sozlugu).

Kontrol kavramının genel kabul gören tanımı şu şekilde ifade edilmektedir; "faaliyetlerin planlanan ölçüde yerine getirilip getirilmediğinin saptandığı, var olan belirgin sapmaların giderildiği ve faaliyetlerin gözlendiği bir süreçtir" (Robbins ve Decenzo, 2004: 11).

1.2. Kontrol Türleri

İşletmelerde kontrol konusu içine ölçülebilen ve düzeltilebilen faaliyetler ve üretim faktörleri girmektedir. Genel olarak işletmedeki kontrol türleri üç gruba ayrılabilir (Doyrangöl, 2001: 8):

- Üretim, pazarlama, muhasebe ve finansman, personel gibi işletme fonksiyonları şeklinde ifade edilen faaliyetlerin kontrolü,
- İşletme yöneticisi tarafından yapılan kontrol (Control of management),
- Şube, departman v.b işletmenin sahip olduğu faaliyet birimlerinin kontrolü.

Sayılan bu kontrollerden bazıları önleyici kontroller olarak adlandırılmaktadır. İstenmeyen sonuçlara karşı, gerçekleşmeden önce belirlenen kontrolleri ifade eder. Bazıları da tespit edici kontroller olarak adlandırılmaktadır. Gerçekleştiklerinde istenmeyen sonuçları tanımlamak için belirlenen kontrolleri ifade eder. Bazıları ise düzeltici kontroller olarak adlandırılmaktadır. Düzeltici bir eylemle istenmeyen sonuçların ya ortaya çıkması engellenir ya da bu sonucun tersine dönmesi sağlanır.

Kontrol türleri örnekleri ile birlikte şöyle açıklanabilir (Çatıkkaş, 2005: 4);

1.2.1. Önleyici Kontroller

Bu kontroller hataları ve risk oluşumunu önlemek amacıyla oluşturulmuştur. Ayrıca düzeltme masrafını ortadan kaldırması ya da azaltması nedeniyle tercih edilmektedirler. Önleyici kontrollere; bilerek yanlış yapmayı önlemek için güvenilir ve yetkin kişilerin işe alınması ve görevlerin ayrılığı ilkesinin benimsenmesi, uygun belgeleme ve kayıt tutma işlemleri ile yanlış işlemleri önlenmesi, işletme kaynaklarının kötü kullanımını engellemeye yönelik yetkilendirme yapılması vb. örnek olarak gösterilebilir (Bodnar ve Hopwood, 2003: 152).

1.2.2. Tespit Edici Kontroller

Bu kontrollerin asıl amacı önleyici kontrollerin etkililiğini ölçmektir. Önleyici kontrollere göre daha maliyetlidirler. Ayrıca bazı hataların önleme sistemi aracılığıyla kontrol edilmesi mümkün değildir. Belli türdeki hataları kontrol altına alabilmek için bağımsız kontrollerin yapılması, gözden geçirilmesi ve karşılaştırmasından oluşmaktadır. Bunlar gerçekleştiklerinde tespit edilmeleri gerekir. Örneğin bankalarda

şube yetki limiti üstünde kredi kullandırılmasının tespiti, kredi sözleşmelerinde imza eksikliklerinin tespiti birer tespit edici kontroldür (Çelen, 2017: 6).

1.2.3. Düzeltici Kontroller

İstenmeyen sonuçlar ortaya çıktığında ve tespit edildiğinde bu tür kontroller kullanılır. Tespit edici kontrollerin sonucunda tanımlanan eksikliklerin düzeltilmesi veya tekrar gerçekleşmemesi gerekmektedir. Bu durumda yapılan tespit edici kontrolün bir anlamı olur (Güner, 2009: 189). Eksiklikler düzeltilinceye kadar yönetim tarafından bir sistem geliştirilmesi ve eksikliklerin tekrar oluşumunu önleyecek işlemlerin belirlenmesi gerekmektedir (Türedi vd., 2015b: 10). Belgeleme ve raporlama sistemleri ile hata giderilene kadar sorunlar yönetimin gözetimi altında tutulmalıdır. Düzeltici kontroller önleyici ve tespit edici kontrollerin tamamlayıcısı niteliğinde olup, kontrollerin etkili olmasını sağlamaktadır (Yılmaz ve Öğüş, 2016: 84).

Kontrol kavramına ilişkin bu açıklamalardan sonra iç kontrol kavramının daha ayrıntılı açıklaması, tarihsel gelişimi, iç kontrolün önemini arttıran gelişmeler, iç kontrol uluslararası standartları aşağıdaki başlıklarda değerlendirilmiştir.

1.3. İç Kontrol Kavramı

İç kontrol artık bir yönetim fonksiyonu olarak ele alınmaktadır. Fiziki olarak büyüyen işletmeler büyüme sürecinde, faaliyetleri karmaşıklaşmakta ve sayısal olarak işlemleri artmaktadır. İşletme yönetimi; sahip olduğu varlıkların korunması, ortaya çıkan hataların düzeltilmesi, gelirlerin tespit edilmesi ve böylece işletme politikasını değerlendirme araçlarının sağlanması amacıyla, hızlıca güvenilir verilere ihtiyaç duymaktadır (Holmes ve Wayne, 1975:124-125).

Kontrol fonksiyonunun yürütülmesinde, zaman içinde ortaya çıkan değişimle birlikte artık birkaç kişinin yaptığı bir faaliyet olmaktan çıkmış ekip halinde profesyonel olarak yapılan bir faaliyet olmuştur. Ayrıca sınırlı sayıda yapılırken belirli aralıklarla birçok defa tekrarlanan bir süreç şekline dönüşmüştür. Bunun sonucunda işletme içinde oluşturulan “iç kontrol sistemleri” ile kontrol işlevi gerçekleştirilir hale gelmiştir. (Tuan ve Memiş, 2007: 2). Yani işletmelerde kontrol fonksiyonu ile iç kontrol birleştirilmiştir (Memiş, 2006: 67).

İç kontrolün tanımlanmasına, değerlendirilmesine ve standartların oluşturulmasına yönelik birçok mesleki kuruluş tarafından tanımlamalar yapılmıştır. İlk tanımlama 1949 senesinde Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü tarafından yayınlanan bir denetim raporunda yer almıştır. İç kontrol kavramını, örgüt planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemlerin oluşturduğu bir fonksiyon olarak tanımlamıştır (Alagöz, 2008: 98).

İç kontrol, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve tamlığını mümkün olduğunca sağlamak, işletme varlıklarını korumak, yönetim politikalarına bağlılığı sağlamak ve işlerin düzenli ve etkin çalışması için işletme yönetiminin oluşturduğu kontrol sisteminin adıdır (Yayla, 2006: 111).

İç kontrol, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru bir şekilde yapılarak güvenilir finansal bilgilerin zamanında hazırlanmasına, hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasına ve önlenmesine, varlıkların korunmasına, yönetim politikalarına bağlı kalarak yürütülmesine, işletme yönetimi tarafından saptanmış amaçlara ulaşılmasına yardımcı olmak için yönetimin belirlediği tüm politika ve prosedürlerdir (Kavut, 2000: 16).

İç kontrol bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmaktır. Ayrıca işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem olarak tanımlanabilir (Türedi ve Karakaya, 2017: 157-158).

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission) tarafından iç kontrol; mali tabloların güvenirliğini, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünü şeklinde tanımlanmıştır (Aksoy, 2005a: 140).

İşletmenin yönetimi ve ilgili tüm personel ile birlikte yönlendirilebilen, makul güvence dahilinde faaliyetlere yönelik hedeflere varılmasına, uygunluk ve raporlamaya yönelik planlanmış bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol (COSO, 2012);

- Bir veya daha fazla ayrı ama örtüşen kategorilerde hedeflere ulaşılmasına bağlıdır,
- Devam eden görevler ve faaliyetlerden oluşan bir süreçtir,
- İnsanlar tarafından etkilenir (organizasyonun tüm seviyelerindeki insanlar ve faaliyetleri kapsar),
- İşletmenin üst yönetimine mutlak değil makul bir güvence verebilir,
- İşletmenin yapısına uyarlanabilir.

İç kontrol bir bütün halindeki organizasyon, politika ve prosedürler şeklinde tanımlanabilmektedir. Bir işletmenin, istenilen sonuçlara ulaşması için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve hedeflerle uyumlu olması, israf, hile ve kötü yönetimden korunması, güvenilir bilginin zamanında elde edilmesi, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulmuş bir yapıdır (Keskin, 2009: 15).

1.4. İç Kontrolün Çeşitleri

Kurumun işlevlerine göre iç kontrol iki sınıfa ayrılır (Saltık, 2007: 5);

1.4.1. Yönetsel Kontrol

Finansal kayıtlarla bağlantısı olmayan güvenilir bilginin temini, varlıkların ve finansal veri kayıtlarının güvence altında olması, yüksek düzeyde etkinlik ve verimlilik sağlanması ve işletme tarafından belirlenen politikalara bağlılığı özendirme amaçlanır. İyi organizasyon sağlamış örgütsel plan dahilinde, zamanında ve güvenilir bilgi sağlanarak yönetimin etkin karar almasına yardımcı olunur. Kurumun varlıklarının amaç dışı kullanımı, çalınma ve kaybolma olaylarıyla karşı karşıya kalınmaması için önleyici ve düzeltici tedbirler alınması gerekmektedir. Kurum faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği için kontrol önlemlerinin alınması gerekmektedir (Keskin, 2009: 16).

Yönetsel kontroller; örgütsel plan, faaliyetlerin verimliliği ve yönetimin belirlediği politikalara olan bağlılıkla buna yönelik tüm yöntem ve yardımcı unsurları kapsamaktadır. Yönetimin belirlediği politikalara uymaya yönelten ve faaliyetlerin

verimliliğini en üst düzeye ulaşmasını hedefleyen başarı raporları, iş gören eğitim programları gibi iç kontrolleri içermektedir (Kaval: 2003: 89).

1.4.2. Muhasebe Kontrolü

Kayıt altına alınan finansal verilere doğrudan etki yapan kontrollerdir. Kurum varlıklarının korunması, finansal raporların güvenilirliği ve finansal kıymetlerin hareketlerine yönelik kontrolleri kapsamaktadır. Genelde muhasebede yetkilendirmeye, kayıtlar için onaylamaya, mali verilerin kayıtlarının tutulmasına ve muhasebenin raporlarının hazırlanmasına yönelik görevleri içerir. Bunun yanında varlıkların korunması ile varlıklar üzerindeki fiziki kontrollerde bu kapsama girmektedir. (Gürbüz, 1995: 46). Bir işletmede hata ve hilelerin olması halinde, kimden kaynaklandığının tespiti, değerlendirilmesi, sınıflandırılması ve tüm bilgilerin doğru şekilde, zamanında muhasebe bölümüne aktarılabilmesi amaçlanmaktadır (Kaval: 2003: 90).

İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşması için gerekli olan kontroller birbirinin tamamlayıcısı olduğu için bir arada işlemesi gerekmektedir. (Tuncay, 2011: 6).

1.5. İç Kontrolün Özellikleri

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte iç kontrolün özellikleri şu şekilde sıralanmıştır (BÜMKO, 2006:1-2);

- Sürekli ve sistematik bir şekilde ve idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde iç kontrol faaliyetleri yürütülür.
- Faaliyet ve düzenlemelerinde riskli alanlar dikkate alınarak iç kontrol faaliyeti yapılır.
- İşlem sürecinde bulunan bütün görevliler iç kontrole ilişkin sorumluluk alır.
- Mali olan ve olmayan tüm işlemleri iç kontrol kapsar.
- Yılda en az bir kez değerlendirilerek gereken önlemlerin belirlendiği bir yapıdır.
- İç kontrole ilişkin düzenleme ve uygulamalarda saydamlık, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

1.6. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sisteminin önemli olması, amaçlarıyla ilişkilidir. İşletmede iç kontrol sistemi birinci öncelik olarak mali tabloların güvenilir ve anlaşılırlığını sağlamaktır.

Daha sonra işletme varlıklarının korunmasını, faaliyetlerinin kanuna uygunluğunu, etkin ve verimli çalışmasını destekler niteliktedir (Dabbağoğlu, 2007: 82-83).

İç kontrolün işletmelerde uygulanmasının temel amacı, iç kontrolün etkin bir şekilde kullanıp riski izlemek veya azaltmak böylece kurumsal hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır (Akyel, 2010b: 3).

Temel amacının yanında iç kontrol sistemin amaçları genel ve özel olarak ikiye ayırmak mümkündür (Kepekci, 1996: 62).

1.6.1. İç Kontrolün Genel Amaçları

Genel amaçlar, bir işletmede genel bir çerçeve oluşturmaktadır. İşletme tarafından belirlenen faaliyetler için ihtiyaç duyulan kontrol usul ve yöntemlerinin bulunup bulunmadığının dikkat edilmesini sağlar. (TESMER, 2006: 545).

- **Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak:** İşletmenin amaçlarına ve hedeflerine en makul maliyetle ulaşmak kaynakların ekonomik kullanımını ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile gerçekleşmiş maliyetler, planlanmış maliyetlerin altındaysa kaynaklar etkin kullanılmış demektir. Verimlilik ise işletmenin kullanmış olduğu kaynak ile elde ettiği çıktıyla ilgilidir. Verimlilik sağlanıyor ise mümkün olan minimum kaynak kullanılarak amaçlara ulaşmada en doğru ve en uygun zaman sağlanmış demektir. (Kepekçi, 2000: 63). Kontrollerin var olduğu bir kurumda kuralların belirlenmesi, iş süreçlerinin standart tanımları ve görev tanımları kurumun etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması sürecine katkı sağlar (Uzun, http://www.denetimnet.net).
- **Kanunlara ve Düzenlemelere Uygunluğun Sağlanması:** İşletme üst yönetiminin en başta gelen görevleri arasında kontrol yöntemlerinin ve politikalarının belirlenmesi yer almaktadır. Bu sebeple işletme faaliyetlerinin belirlenmesinde yönetim politikalarına, uzun vadeli planlara ve yasal düzenlemelere uygunluk sağlaması gerekmektedir. İşletme tarafından belirlenmiş olan yönetim politikaları, işletme amaçlarına ulaşmak için yapılan faaliyetlerin yasal sınırlar içinde kalmasını sağlar. Bu politikaların uygulanıp sonuçlarının takip edilmesi için kurum çalışanına yönetimin belirlediği kontrol usul ve yöntemleri bildirilir. Kurum çalışanı, yönetim politikalarına ve yasalara

uygun olarak aynı zamanda kontrol yöntemlerine bağlı kalarak görev ve sorumluluklarını yerine getirir. İşletme faaliyetlerini ilgili mevzuattaki değişiklikler doğrultusunda yenilemeli aynı zamanda kontrol usul ve yöntemlerini de bu doğrultuda düzenlemelidir. (Erdoğan, 2009: 26).

- **İşletme Varlıklarının Korunması:** İşletme bilançosunda yer alan maddi veya maddi olmayan varlıkların herhangi bir hasar görmesine, yok olmasına ve işletme amaçları dışında kullanılmasına karşı idari önlemler alınması gerekmektedir. İşletmenin bu varlıklarında ortaya çıkacak kayıplar, işletme faaliyetlerine negatif bir etki yaparak tüm üretim sürecinin aksamasına neden olabilir. Bu da önemli kayıpların oluşması anlamına gelir. İşletmede üretim ve yönetim süreçlerinde varlıkları korumaya yönelik olarak kontrol faaliyetleri ve karar birimleri oluşturularak etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi belirlenmelidir (Erdoğan, 2009: 27). Geniş anlamda bakıldığında ise; kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılarak varlıkların satın alınması, varlıkların fiziksel olarak yangın, sel gibi afetlerden korunması, duran varlıkların ihtiyaç duyduğu bakım onarımların belirlenen takvim çerçevesinde zamanında yapılmasıdır. Ayrıca hırsızlık ve yolsuzluk ihtimallerinin azaltılması, varlıkların işletme içinde yersiz ve gereksiz kullanılmasını hemen tespit edecek bir takip sisteminin oluşturulmasıdır. Diğer bir ifadeyle varlıkların korunması, varlıkların yönetimi sırasında varlıklar kayıt altına alınırken ortaya çıkabilecek yolsuzluklara veya istemeden olan kayıplardan ortaya çıkabilecek zararlara karşı korunmak amacıyla idare tarafından uygulanan yöntemler ve prosedürler olarak da ifade edilebilir (Kepekçi, 2000: 61). Aynı zamanda işletmenin fiziki olmayan varlıkları, ticari alacaklar, önemli belgeler, yevmiye defteri vb. içinde yönetim tarafından gerekli önlemler alınmasını da içermektedir (Güredin, 1993: 168).
- **Finansal Raporlamanın Güvenirliliğinin Artırılması:** Muhasebeden elde edilen bilgilerin doğruluğu en önemli amaçlardan birisidir. Muhasebenin fonksiyonları kapsamında mali nitelikteki bilgilerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanmasıyla finansal raporların doğruluğu sağlanacaktır. (Erdoğan, 2009: 26-27). Muhasebede kullanılan belge ve yapılan kayıtların işletmede gerçekleşen mali verileri göstermesi, kayıt dışı

kalan mali verilerin olmaması muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ifade eder. Muhasebe bilgi sisteminden gelen bilgilerin tam, doğru, geçerli, zamanlı olması gerekmektedir. Bu durum aynı zamanda raporların doğruluğu ve güvenilirliğini arttıracaktır (Kepekçi, 2000: 61). Finansal bilgiler ve raporlar işletme yöneticilerinin yönetim, yatırım ve mali kararların alınmasında, ayrıca yatırımcıların veya kredi kuruluşlarının en temel araçlarıdır. Bu sebeple iç kontrol sistemi, işletme içindeki risk ve risk faktörleri nedeniyle, mali tabloların ve finansal raporların hazırlık aşamalarını takip edip, mali tablo ve raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayacak duruma sahip olmalıdır. (Erdoğan, 2009: 27).

- **Belirlenen Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak:** Tüm firmalar neden var olduğunu, hangi amaca hizmet ettiğini ve ileriye dönük amaçlarını misyon olarak tanımlar. Firmalar, stratejik amaçlar belirleyerek ve buna yönelik faaliyetleri yaparak misyonuna ulaşmaya çalışır. İç kontrol sistemi de işletme faaliyetleri ile stratejik amaçları irtibatlandırarak aralarında ilişki kurar. Buna bağlı olarak iç kontrol sistemi, riskleri (herhangi bir olay veya durumun gerçekleşme ihtimalini tespit etmek) makul düzeyde tutmaya yönelik programlanmalıdır. İşletmenin misyonunu gerçekleştirme yani faaliyetlerini planladığı gibi gerçekleşme ihtimali ile iç kontrol sisteminin riskleri minimum düzeyde olması arasında doğru orantılı bir ilişki vardır (Erdoğan, 2009: 25-26).

1.6.2. İç Kontrolün Özel Amaçları

Genel kontrol amaçları ile özel kontrol amaçlarının beraber hareket etmesi gerekmektedir. İşletme faaliyetleri işletme fonksiyonlarına göre, finansal tablolar sınıflamasına göre veya faaliyet döngülerine göre ayrılarak özel amaçlar belirlenmelidir. İç kontrol sistemiyle özel kontrol amaçlarına yönelik usul ve yöntemler belirlenir bu doğrultuda uygulamalar yapılır (TESMER, 2006: 545). Bu doğrultuda denetçilere yardımcı olan ayrıntılı nitelikteki özel amaçlar şu şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 2000: 75).

- **Geçerlilik:** İç kontrol sistemi, işletmenin tutması gereken defter ve muhasebe kayıtlarının gerçek olmasını sağlamalıdır. Olmayan işlemlerin yapılmasına imkan vermemelidir. İşletme içinde işlemler yapılırken personele genel veya

özel sözleşmeye dayalı yetkilendirme yapılmalıdır. Yetkisiz yapılan işlemlerin hileli olma olasılığı yüksek olup işletme varlıklarının zararına sebep olabilir.

- **Eksiksiz olma:** İç kontrol sistemi, işletmedeki tüm mali olayların kayıt altına alınmasını sağlamalı, kayıt dışı kalmasını önlemelidir.
- **Kayıtsal Doğruluk:** Mali verilerin tutarları gerçeği göstermeli ve doğru olarak kayıtlara geçirilmelidir. İç kontrol yapısı mali verilerin hesaplanması, kaydedilmesi gibi çeşitli aşamalarda hatalardan uzak durmaya yönelik usul ve yöntemlerden oluşmalıdır.
- **Zamanlılık:** Mali verilerin oluştuğu dönemde gösterilmesidir. İç kontrol yapısında bunlara yönelik usul ve yöntemlerde oluşturulmalıdır.
- **Sınıflandırma:** Mali veriler mali tablolarda doğru hesap kalemlerinde yer almasıdır. İç kontrol usul ve yöntemleri uygulanarak doğru mali verilerin sunulması sağlanır.
- **Varlıkların Korunması:** Varlıklara doğrudan ulaşımı belirli personel ile sınırlandırılmalıdır. Fiziksel olarak koruyan personel ile kayıt eden birbirinden bağımsız olmalı ve uygun yetkilendirmelere sahip olmalıdırlar.
- **Mutabakat:** Muhasebe kayıtları belli dönemlerde kontrol edilmelidir. Bu yapılırken muhasebe kayıtlarındaki ana hesaplar, yardımcı hesaplar, varlıklar ve borçlarda yer alan kayıtlı değerler karşılaştırılmalıdır. Gerçekleşen durum ile amaçlanan plan ve politikalar karşılaştırılmalıdır. Fark ortaya çıkmış ise gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Böylece kaynaklar etkin kullanılmış olur.

Burada belirtilen iç kontrol amaçları yönetim, pazarlama, üretim ve finans gibi işletmenin temel fonksiyonlarının anlaşılmasını sağlayarak genel bir çerçeve oluşturur. İşletmedeki her mali veri oluşumu, fonksiyonu ve faaliyeti için genel iç kontrol amaçları özel amaçlarla desteklenmelidir (Uzay, 1999: 20).

1.7. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışabilmesi için dikkat edilmesi gereken temel ilkeler şu şekilde sıralanabilir (İSMMMO, 2008: 62);

- Görevlerin ayırımı,
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması,
- Uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin var olması,

- Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması,
- Bağımsız mutabakatların yapılması.

1.7.1. Görevlerin Ayrımı

Bu ilke muhasebe kontrolü ile ilgili tüm amaçları içeren çok geniş kapsamlı bir ilkedir. Sorumluluğun bir kişi tarafından üstlenilmemesini ifade eder. Bir kıymetin hareketinin başından sonuna ve muhasebe kayıtlarına aktarılmasına kadar olan süreçte sorumluluğun birden fazla personel arasında dağıtılmasını içerir. Bu ilkede amaç kasıtlı olan ve olmayan hataların önlenmesini, ayrıca yapılan bir hatanın en erken şekilde tespit edilmesini sağlar (Güredin, 1993: 179). Görevlerin ayrılığı, etkin bir kontrol sağlamak için önemli bir ilke olup hem hatalı hem de uygun olmayan tüm çalışma risklerini en düşük düzeye olmasını sağlar. Birbirine zıt görevlerin bir personele veya tek bir kişiye verilmesi uygun değildir. Buradaki zıt görev kavramı faaliyeti gerçekleştirme yetkisi ile bu faaliyeti sonlandırma yetkisinin bir arada aynı görevlide olmasıdır. İşletmede her bir işin başından sonuna kadar bir personele sorumluluk verilmemedir. Bunun içinde işletme faaliyetlerinin bölümlere ayrılması ve bu faaliyetlerdeki sorumlulukların başka bir personelde olması sağlanmalıdır (Kaval, 2008: 133). Örnek olarak bir işletmede satış faaliyetinde siparişi alan, onaylayan, siparişi hazırlayıp gönderen, faturayı düzenleyen, mutabakat yapan, tahsilatı yapan aynı kişiler olmamasıdır (Sevim ve Gül, 2012: 106).

Görevlerin ayrımı ilkesi aşağıdaki gibi açıklanabilir (Güredin, 1993: 179-180) ;

- Varlıkların korunmasıyla görevli personel ile muhasebe kayıtlarına aktarılmasıyla görevli personel birbirinden ayrılmış olmalı, aynı personel olmamalıdır.
- Belli bir kıymet hareketine sebep olanı onaylayan personel ile satın alınan varlıkların korunmasıyla görevli personel birbirinden ayrılmış ve farklı olmalıdır.
- Muhasebeye yapılacak kayıt işlemleriyle görevli personeller birbirinden ayrı olmalıdır. Esas deftere yapılacak kaydı yapan ile yardımcı deftere kayıt yapan personel farklı kişiler olmalıdır.
- İşletme faaliyetlerin yürütülmesi sorumluluğu ile işletme kayıtlarının tutma sorumluluğu ayrılmalı, muhasebe bölümü kayıt tutma görevine sahip olmalıdır.

1.7.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması

İşletme yönetimin belirlediği yetki alanı dahilinde personelin faaliyetlerini yerine getirmesini sağlamak bu ilkenin temel amacını oluşturmaktadır. Genel ve özel yetki olarak ikiye ayrılabilir. Genel yetki; işletme uygulamaları ve politikalarıyla ilgilidir. Örneğin, mamullere yönelik fiyat listelerinin oluşturulması, vadeli satış işlemleri için vadeli satış limitlerinin belirlenmesi, istihdam edilecek personelin miktarı ve niteliğinin belirlenmesi, optimum stok düzeyi, optimum sipariş miktarı vb. kararlar genel yetki kapsamındadır (Melikyan, 2015: 9). Özel yetki ise özel bir ödeme veya alıma yönelik bir yetkidir. Bu yetki her seferinde tekrarlanmalı ve bir belgeye dayandırılmalıdır (Güven, 2008: 31).

Söz konusu yetkiler genel de olsa özel de olsa işlemler yetkilendirilmiş kişilerce yapılmalıdır. Onaylama ile yetkilendirme birbirinden farklı konuları içermektedir. Onaylama, bir kıymet hareketi için kendine verilmiş yetki kapsamında yetkiliye olur verilmesidir. Varlıklara dokunma açısından yetkilendirme ilkesi önem arz eder. Varlıklara el sürme ve yanına girme sadece bu konuda yetkilendirilen kimseler tarafından yapılmalıdır. Örneğin; sadece yetkisi olan personel stoklara, paraya, menkul değerlere el sürebilmelidir (Güredin, 1993: 180).

1.7.3. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması

Uygun bir belgeleme düzeninin var olması etkili bir kontrolün yapılabilmesine olanak sağlar. Belge kıymet hareketine sebep olan bir unsurdur. Muhasebe kayıtları ve sorumluğun kimde olduğu belge ile takip edilir. İlgili personel her bir işlem kaydını bir belgeye aktararak kayıt işlemini gerçekleştirilmelidir. Söz konusu belgelendirme; fatura, ödeme belgesi, tesellüm belgesi, imza, paraf, mühür ile onay işlemleri şeklinde yapılır. Belgelerin ve kâğıtların kayıp olma ihtimali ve hesabının sorulabilmesi için kıymet hareketi meydana geldiği andan itibaren kısa bir süre içinde kaydının oluşturularak mutlaka sıra numarası verilmesi gerekmektedir (Güneş, 2012: 28).

Belgeleme ve kayıt sisteminin etkili olması için uyulması gereken kurallar şu şekildedir (Selimoğlu vd., 2000: 99):

- Belge ve kayıtlar birbirini izleyen sıra numaraları verilerek oluşturulmalıdır,
- Belge ve kayıtlar, ilgili işlem gerçekleştiği anda oluşturulmalıdır,

- Basit ve anlaşılır olmalıdır,
- Birden fazla kullanıcı düşünülerek tasarlanmalıdır,
- Doğru hazırlanmasını teşvik edecek tarzda oluşturulmalıdır. Yani belge üzerinde onay için uygun alanlar bırakılmalıdır.

Etkin kontrolün yapılabilmesine yardımcı olabilmek için yukarıda sayılan belgeleme ve kayıt düzeni kurallarına uyulması gerekmektedir. Etkin bir kontrol ortamı için temel unsur olan bu kurallar muhasebe sisteminin oluşturulması ve işletilmesinde dikkat edilmelidir.

1.7.4. Varlıkların ve Muhasebe Kayıtlarının Fiziki Korunması

İşletmedeki varlıkların ve kayıtların korunması gerekliliği, iç kontrol sisteminin oluşturulmasını zorunlu kılan en önemli nedenlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Haftacı, 2011: 59). İşletmede bulunan tüm varlıklar yanlış kullanılma, çalınma, israf veya yıpranmaya açık durumdadır. İç kontrol sistemi bu sayılan olumsuz durumları engellemek için sistemleri oluşturarak, sistemin çalışması için çaba harcamaktadır (Usul, 2013: 102). İşletmede ihtiyaç duyulan kontroller yapılarak, gerekli önlemler alınarak ve kontrol birimleri oluşturularak varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması ilkesi yerine getirilmiş olur (Haftacı, 2011: 59). Yangına karşı korumalı kasalar, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, iyi bir depolama sistemi (Güredin, 1993: 181), personel seçiminde hassasiyetli davranmak ve personel hakkında gerekli araştırmalar yaparak işe almak gibi örnekler alınan önlemler kapsamında sayılabilir (Selimoğlu vd.,2009: 100).

Aşağıdaki düzenlemeler yapılarak işletmenin aktiflerinin fiziki olarak koruması yapılabilir (Ataman vd., 2001: 66):

- Sadece görevlendirilen personele gerekli yetki verilerek varlıklara kısıtlı erişim sağlanabilir.
- Sadece yetkilendirilmiş belirli kişiler tarafından aktiflerin işletme içerisinde veya işletme dışında hareket edebilmeleri sağlanmalıdır.
- İşletme içerisinde belirlenen kişilere sayım ve kontrol yetkisi verilerek aktiflerin işletmeye giriş veya çıkışları sağlanmalıdır.
- İşletmede devamlı olarak veya belli dönemlerde sayım yapılmalıdır.

1.7.5. Bağımsız Mutabakatların Yapılması

Bağımsız iç mutabakatların yapılması işletmede kurulan iç kontrol sistemi unsurlarının etkin olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını tespit etmek için gerekmektedir. Söz konusu bağımsız mutabakatlar muhasebe kaydının yapılmasıyla yetkilendirilmiş olan personel dışındaki görevlendirilmiş kişilerce, önceden haber verilmeden belli aralıklarla yapılmalıdır. Yapılan bağımsız mutabakatlar sonucunda mevcut durum yönetime rapor halinde sunulmalıdır. İşletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması ve amaçlarına ulaşabilmesi için bağımsız mutabakatlar zorunluluk niteliğindedir. Amacına ulaşmak isteyen bir işletme mutlaka etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmalıdır. İşletmeler faaliyetlerini yürütürken ortaya çıkan mali işlemler muhasebeye kayıt yapılırken hatalı ve hileli işlemler yapılmış olabilir. Bu durum işletme varlıklarının kaybına neden olabilir. Etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde söz konusu hata ve hileler engellenebilir (Güredin, 1993: 181).

Bağımsız mutabakatlar şu şekillerde yapılmaktadır (Tüm ve Memiş, 2012: 110-111) ;

- Belirli dönemsel aralıklarla muhasebedeki ana hesaplar ile yardımcı hesaplar, varlık ve borç hesaplarında bulunan tutarlar ile bunların kayıtlı değerleri karşılaştırılmalıdır.
- Yapılan karşılaştırmalar sonucunda bir farklılık tespit edildiyse sebebi araştırılmalı ve gereken düzeltme kayıtları yapılmalıdır.
- İşletme faaliyetlerinin standartlara uygun yürütülmesi için belli aralıklarla fiili durum ile amaçlanan plan ve politikalar karşılaştırılmalıdır. Bu sayede kaynaklar etkin kullanılarak belirlenmiş plan ve politikalara olan bağlılık arttırılmış olur.

1.8. İç Kontrol Sisteminin Varsayımları

Etkin bir iç kontrol sisteminin dayandığı belli varsayımlar söz konusudur. Bu varsayımlar doğrultusunda iç kontrolün işletmede oluşturulabilmesi, yürütülebilmesi ve etkinliğinin sağlanabilmesi için iyi anlaşılması gerekmektedir. İç kontrol sisteminin temel varsayımları şöyle sıralanabilir (Aksoy, 2005a: 141);

- İç kontrol sistemi bir amaç olarak değil, belirlenen hedeflere ulaşmada bir araç niteliğinde olmalıdır,

- İç kontrol dinamik bir yapıya sahip olmalıdır,
- Değişen her duruma göre iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilerek yeniden belirlenmelidir,
- Mali bilgilerin güvenilirliğine, yapılan işlemlerin etkinliğine, yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu içeren bir güvence sağlanmalıdır,
- İç kontrol devamlı ve eksiksiz yapılmalıdır,
- İşletme içinde sadece mali ve muhasebe birimlerini içeren bir iç kontrol olmamalı, tüm birimleri içermelidir.

Bir işletmede gereken şekilde iç kontrol sağlansa bile verilen güvence kesinlik içermeyecektir. Mali tablolarda yer alan bilgiler ile bu mali bilgilerin dayanağını oluşturan mali veri kayıtlarının kesin doğru oldukları anlamına gelmeyecektir. Mali verilerin kayıt işlemlerinde yasa ve yönetmeliklere uygunluğu açısından eksikliklerin ve zayıf noktaların olabileceği ihtimali mutlaka söz konusudur. İşletme personelinin yanlış kararları ve olası hileli durumlar iç kontrol sisteminin etkinliğini engelleyecektir (Güney, 2009: 11).

1.9. İç Kontrol Sisteminde Sorumluluk

İşletme yönetimi, oluşturulan iç kontrol standartlarının uygulanmasından işletmede ortaya çıkan her iş ve işlemler için süreç akış şemaları hazırlanmasından personelin sahip olacağı görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesinden sorumludur. Ayrıca işletmeye uygun ve işletme içinde etkili bir iletişim ağı oluşturmaktan, işletmede oluşturulacak iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin oluşturulmasından ve bunların bir arada organize bir şekilde çalıştırılmasından sorumludur. Diğer bir ifade ile yönetim etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması açısından sorumluluğa sahiptir. Yönetimin bu sorumluluklar çerçevesinde faaliyet yürüttüğünü garanti etmesi ise denetim komitesinin sorumluluğu kapsamında yer alır. (Güney, 2009: 16).

İşletme yönetimi iç kontrol sistemini sürekli takip etmelidir. İşletmenin faaliyeti devam ederken mevcut koşullardaki değişimler iç kontrol sistemini etkileyecektir. Personel görevlerini yerine getirirken dikkatsizliği ve aksayan durumlar karşısında kayıtsız davranması sistemde bozulmalara ve aksamalara neden olur. İç kontrol sistemi belli aralıklarla gözden geçirilerek ve gözetim altında tutularak bozulma ve aksamaların ortaya çıkmaması sağlanır. İşletme yönetimleri söz konusu sorumluluğa sahip olsa da

uygulamada iç kontrol sisteminin gözetimi ile ilgili yetkisini iç denetim bölümüne devretmekte, böylece iç denetçilere de sorumluluk yüklemektedir (Güredin, 2000: 322).

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles - USGAAP) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards - IAS) gibi modellerde, yönetimin sorumluluğu kapsamında iç kontrol sisteminin oluşturulması yer almakta olup iç ve dış denetçilerin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Çünkü iç ve dış denetçiler eğer iç kontrol sistemi oluşturulmasında görev alırlar ise bağımsızlıkları ortadan kalkar. Bu nedenle, sistemin oluşturulmasında iç ve dış denetçilerin bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de kaybedilen kamu güvenini tekrar sağlamak üzere çıkarılan SOX (Sarbanes – Oxley Yasası) yasası sonrasında, işletme yönetimi ile birlikte bağımsız dış denetçilere de iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında ve işletilmesinde sorumluluklar verilmektedir (Aksoy, 2005a: 142).

1.10. İç Kontrol Sisteminde Kullanılan Araçlar

Bir takım araçlar kullanılarak iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşabilmesine olanak sağlanır. Bu araçların ne olduğu ve nasıl kullanılacağı şu şekilde sıralanabilir;

1.10.1. Organizasyon

Kontrol aracı olan organizasyon, etkin ve verimli olarak işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak biçimde işletme personeli tarafından sorumluluk ve yetkilerin dağıtıldığı bir yapıyı ifade eder. Organizasyonda iç kontrol açısından dikkat edilecek hususlar şunlardır (Tüm ve Memiş, 2012: 119);

- Organizasyon, işletmede ortaya çıkacak mali işlemin bütün basamaklarını kontrol edecek şekilde tek bir çalışana sorumluluk verilmeden yapılmalıdır. Çalışanın sorumluluğu kişisel sorumluluklarından kaçamayacak veya sorumluluğu aşamayacak şekilde açık bir şekilde tanımlanmalıdır.
- Organizasyon yapısı mümkün olabildiğince en basit şekilde tasarlanmalıdır.
- Kolaylıkla anlaşılan sorumluluk ve yetki zincirleri ile ortaya çıkacak kontrol plan değişikliklerini içeren organizasyon şemaları ve rehberleri oluşturulmalıdır.

1.10.2. Politikalar

Yol gösterici, sınırlayıcı ve bir eylem gerektiren, her türlü prensibe politika denmektedir. Politikaların şu özellikleri içermesi gerekmektedir (Erdoğan, 2009: 19-20);

- Yönetim tarafından onaylanan politikalar kitapçıklar, tanıtım broşürleri v.b. dokümanlarda açıklayıcı ve anlaşılır bir şekilde yer almalı ve ilgili personele yazılı olarak verilmelidir,
- Yürürlükteki yasalara ve mevzuata uygun, genel olarak belirlenmiş işletme amaçlarıyla uyumlu politikalar belirlenmelidir,
- İşletme faaliyetlerinin etkin, verimli ve ekonomik olarak yürütülmesini ve varlıkların korunmasını makul seviyede güvence verecek şekilde politikalar belirlenmelidir,
- Düzenli olarak takip edilen ve şartların değişimine ayak uyduran ve buna göre revize edilen politikalar oluşturulmalıdır.

1.11. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

1.11.1. İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Nedenleri

Mali tabloların bağımsız denetiminde en önemli aşamalardan birisi olan iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi başlıca şu iki amaç için yapılır;

- **Denetim çalışmalarını planlamak**: İşletmelerde bir dönem boyunca gerçekleşmiş olan faaliyetlerin kayıtları ve belgeleri mali tablo denetimi sırasında, çok kısa bir zaman içerisinde incelenmesi gerekmektedir. Bu durum zor ve masraflı bir süreci içerir. Böyle bir durum karşısında işletmenin sahip olduğu belge ve kayıtların sadece küçük bir kısmı incelenerek sonuca ulaşılmaya çalışılır. Yani örneklem yöntemi kullanılarak kısa sürede etkin bir denetim çalışması yapılmış olur. Burada örneklemin niteliği, kapsamı ve zamanı iç kontrol sisteminin etkinliğine orantılıdır. İç kontrol sisteminin etkinliği ile denetimin içeriği arasında ters orantı vardır. Eğer etkin bir iç kontrol sistemi var ise denetçi sisteme güvenir ve dar kapsamlı bir denetim yapar eğer zayıf bir iç kontrol sistemi var ise kapsam genişler (Gürbüz, 1995: 65-66).

- **İç kontrol sistemi hakkında yönetime önerilerde bulunmak**: Denetçi denetim faaliyetine başladığında iç kontrol sisteminin incelemesini ve değerlendirmesini yapar ve böylece aynı zamanda zayıf yanların tespitini de yapmış olur. Denetçi mesleki bilgi ve tecrübeleri dahilinde gerekli değerlendirmeyi yapar. Böylece işletmedeki zayıf noktaların giderilmesi ve iç kontrol sisteminin daha etkin olabilmesi için denetlenen işletmenin üst yönetimine gerekli tavsiyelerde bulunduğu bir rapor sunar (Duman, 2008: 83).

1.11.2. İç Kontrol Sistemini İncelenmesi ve Değerlendirilmesinde Uygulanan Yaklaşımlar

Denetçiler, iç kontrol sistemini nasıl inceleyeceği ve nasıl değerlendirileceği konusunda çeşitli yöntemler uygulamaktadırlar. Çeşitli şekillerde, işletmenin faaliyetleri ve işlemleri bölümlenir böylece bölümlerin her birine iç kontroller uygulanır. Yapılan bölümlendirmeler şu şekilde sıralanabilir (Türedi, 2001: 178):

- Mali tablolara göre bölümlendirme; bilanço ve gelir tablosundaki hesaplara göre,
- Departmanlara göre bölümlendirme; işletmenin kısım, bölüm veya şubelerine göre,
- İşletme fonksiyonlarına göre bölümlendirme; işletmenin yönetim, pazarlama, üretim ve finans gibi işlevlerine göre,
- Devrelere göre bölümlendirme; hasılat, harcama, üretim, finansman gibi faaliyet devrelerine göre.

1.11.3. İç Kontrol Sistemini Değerleme Safhaları

İç kontrol sistemini incelenmesi ve değerlendirilmesine yönelik hangi yaklaşım kullanılırsa kullanılsın aynı safhalardan oluşur. Değerlendirme için yapılacak çalışmalar dört aşamadan oluşmaktadır (IFAC);

- Sistemin tanınması,
- Sistemin ön değerlemesi,
- Sistemin uygulamadaki etkinliğini test edilmesi,
- Sistemin son değerlemesi.

1.11.3.1. Sistemin Tanınması

İlk olarak, denetlenecek işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirmesinde iç kontrol sistemini tanımak gerekir. Bu aşamada sistematik bir biçimde denetçi işletmeye yönelik bilgi toplar ve çalışma kağıtlarına kaydeder (Bozkurt, 2010: 137).

1.11.3.1.1. Bilgi Kaynakları

İç kontrol sistemini tanınmaya yarayacak bilgi kaynakları olarak şunlara ihtiyaç vardır (Aksoy, 2005: 175):

- İşletmenin örgüt şeması,
- İşletme yönetiminin yayınladığı genelge ve yönetmelikler,
- İş tanımları,
- İşletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği,
- İşletme personeli ile yapılan görüşmeler,
- İç denetçinin raporları, çalışma kağıtları ve denetim programları,
- Önceki yıllara ait dış denetim raporu, çalışma kağıtları ve iç kontrol raporları,
- Muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi,
- İşletme tesislerinin gezilmesi.

Denetçi iç kontrol sistemi hakkında bu kaynaklardan edindiği verilerle yeterli bilgiye ulaşmaya çalışır.

1.11.3.1.2. İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

Denetçi, elde ettiği bilgileri anlamlı bir şekilde çalışma kağıtlarına aktarır. Denetim uygulaması sırasında çalışma kağıtlarına kaydetmede kullandığı üç yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler şu şekilde sıralanabilir;

a) **Not Alma Yöntemi**: Denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili tespitlerini yazılı bir şekilde anlatmasıdır. Bu yöntemin kaynağını işletme içindeki personel ile yapılan görüşmeler ve gözlemler oluşturur. Basit ve kolay bir uygulama olup etkin bir yöntemdir. Genelde küçük işletmelerin denetiminde kullanılmakla birlikte büyük işletmelerde diğer yöntemlere yardımcı özelliğe sahip olan temel çalışma kağıtlarından biri olarak kullanılır (Erdoğan, 2006: 107).

b) **Akış Şemaları Yöntemi**: Üretim planlamasında ve kontrolünde yaygın olarak kullanılan bu yöntem denetimde de kullanılmaktadır. Akış şeması, işletme içindeki bölümler arasında bilgi sisteminin işleyişinin semboller ile simgelenmesiyle oluşturulur. Muhasebe kontrol sisteminde herhangi bir faaliyete veya akıma ya da alınan kıymet hareketine ilişkin bilgi akışını girdi, işlem ve çıktı düzeyinde gösteren etkin bir araçtır. Böylece iç kontrol sistemini incelenmesi ve değerlendirilmesine sağlanır. Akış şemaları, işletmede mali nitelikteki bir hareketin başlamasından, muhasebe kayıtlarına alınarak bitirilmesine kadar gerçekleşen bütün işlemlerin şematik bir şekilde gösterimini içerir. Bu yöntemle sistemin işleyişindeki aksaklıklar şematik olarak görülmekte böylece uyumsuzluklar ve sistemin aksayan tarafları ortaya çıkmaktadır. Yöntem belli bir deneyimi gerektirmektedir. Ayrıca diyagramların çizilmesi, hazır hale getirilmesi uzun zaman almaktadır. Bu sebeplerden dolayı büyük ve genelde rutin faaliyetleri olan işletmeler için kullanılmaktadır (Woolf, 199: 81-82).

c) **Anket Yöntemi**: İç kontrol sistemini tanıma yöntemlerinden en fazla kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde iç kontrol sistemini tanımaya yönelik denetlenen işletmenin denetim alanlarına yönelik önceden hazırlanan sorular sorulur ve cevapları alınır. Denetçi aldığı cevapları doğrudan form üzerinde sınıflandırır. Genelde hazırlanan soruların cevapları "Evet" veya "Hayır" şeklinde olur. Sorular, denetlenecek alanda bulunan personele sorulur. Anket çalışması sonucunda gelen cevaplar doğrultusunda iç kontrol sistemin zayıf yönleri tespit edilmeye çalışılır. Denetçi, anket formuna aldığı cevaplara bağlı olarak daha sonra değerlendirmek için çeşitli notlar alır. Birçok denetim şirketinde bu anket formları için sektörlere göre belirlenmiş standart formları hazırlanmıştır (Karacan ve Uygun, 2012: 108).

1.11.3.2. Sistemin Ön Değerlemesi

Denetçinin, denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi için yapacağı ilk değerlendirme, işletmenin denetlenebilir olup olmadığının yani iç kontrole ne derecede güveneceğini değerlendirmektir. Bu değerlendirmeyi belirleyen faktörler, dürüst yönetim davranışı ve muhasebe kayıtlarının yeterli düzeyde olmasıdır. Değerlendirme de yönetimin dürüst davranmadığı tespit edilirse, denetçinin yanlış beyanda

bulunmasına sebep olabilir. Muhasebe kayıtlarında eksiklik tespit edilirse yeteri kadar denetim kanıtını olmadığını göstermektedir. Denetçi bu değerleme ile geçici kanaate ulaşır ve denetim programı hazırlar (Usul, 2013: 120).

Sistemin ön değerlemesi sırasında denetçi aşağıdaki belirtilen aşamaları uygular (Güredin, 2000: 343):

- Ortaya çıkma ihtimali olan hata, yolsuzluk ve uyumsuzluklar belirlenip denetçi tarafından sıralanır.
- Ortaya çıkma ihtimali olan hata, yolsuzluk ve uyumsuzlukların başlangıç aşamasında engellenebilmesi ya da daha sonraki aşamalarda ortaya çıkma ihtimaline karşın denetçi muhasebe kontrol yordamlarını belirler.
- Denetlenen işletmede bulunan kontrol sisteminde kontrol yordamlarının bulunup bulunmadığını, eğer var ise doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını denetçi araştırır.

1.11.3.3. Sistemin Uygulamadaki Etkinliğini Test Etme

Denetçi iç kontrol sistemini aldığı notlar, yapılan anketler veya akış şemalarında tespit etmiş olduğu bilgilerle birlikte yani işletmenin iç kontrol ortamını tanıdıktan sonra, sistemin gerçekten işlevini yerine getirip getirmediğini ve ne derecede çalıştığını tespit eder. Böylece denetçi aldığı bu bilgiler ile sistemin etkin olarak işleyip işlemediğinin incelemesini yapar. Bu incelemenin yanında kontrol riski de dikkate alınarak denetim testlerine karar verilir. Denetçinin yapacağı bu testlere literatürde işlem testi veya uygunluk testi olarak adlandırılır. Uygunluk testlerinin amacı, işletme yönetimi tarafından önceden belirlenen ilke ve yöntemlere, mevcut kontrollerin ne derecede uyduğudur. Uygunluk testleri uygulandığında bir faaliyet süreci seçilir, faaliyetin başlangıcından sonucuna kadar olan kayıtlar izlenir ve testin sonucuna bakılır (Duman, 2008: 87).

1.11.3.4. Sistemin Son Değerlemesi

Denetçi sistemin uygulamadaki etkinliğini test ettikten yani uygunluk testlerini yaptıktan sonra iç kontrol sistemini son bir daha kez değerler. Yapılmış olan testler sonraki aşamada yaptığı ön değerlemeyi doğrulayıp doğrulamadığı incelenir. Son değerleme sonucunda denetçi ihtiyaç görürse yaptığı denetim programında bazı

düzeltmelere gidebilir. Bu düzeltmeler; iç kontrol sisteminin güçlü olduğu yerlerde daha dar içerikli denetim, iç kontrol sisteminin güçsüz olduğu yerlerde ek denetimler yaparak olur. Örneğin; denetçi banka hesabı denetiminde banka mutabakatını inceler. Denetçi iç kontrol sistemini değerlendirirken nakit işlemlerle ilgili aksaklıklar bulmamış ise denetlenen işletmeden alınan banka mutabakatını yeterli bulur. Ancak nakit işlemler ile ilgili aksaklıklar tespit edilmiş ise denetçi doğrudan bankadan kendisine gönderilmek üzere banka hesap özetini isteyecektir (Deneyim Yayınları, 2005: 281).

Denetçi iç kontrol sistemin değerlemesini şu amaçlar için yapar (Usul, 2013: 120);

- Denetim riskinin belirlemek,
- Yapısal risklerin değerlendirmesini yapmak,
- Denetim çalışmasını yaparken karşına çıkabilecek riskleri tespit etmek,
- Önemlilik arz edecek parasal rakamların sınırını belirlemek,
- Denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemini anlamaya çalışmak ve etkinliğini değerlendirmek.
- Denetim süresince aksamaları önleyebilen bir sistem olup olmadığının test etmek ve sonuçların kontrol etmek.

Denetçi, iç kontrol sistemini değerlemek için yaptığı inceleme sonuçlarının hepsini çalışma kâğıtlarını hazırlarken belirtmelidir. Denetçi sistemin kuvvetli ve zayıf taraflarını, maddi denetim yöntemlerine yönelik etkiyi ve işletme üst yönetimine haber vermesi gereken aksamaları net bir şekilde kısaca özetlemelidir (Güredin, 2000: 348).

İKİNCİ BÖLÜM

COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ KONTROL ÜZERİNE DÜZENLEMELER

2.1. COSO İç Kontrol Bileşenleri

İç kontrol sisteminin bir kurumda yeterli düzeyde olduğunu gösteren unsurlar iç kontrol sisteminin bileşenleri olarak nitelendirilir (Kaval, 2005: 125). 1992 yılında COSO "Sponsor Organizasyonlar Komitesi" tarafından yayınlanan "İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve" adındaki raporda (Erdoğan, 2009: 75), bir organizasyonun kontrol hedeflerine ulaşabilmesi için "COSO Piramidi" olarak adlandırılan, birbirleriyle ilişkili beş adet iç kontrol bileşeni tanımlanmıştır (Kesik, 2005:99):

- Kontrol Ortamı (Kontrol Çevresi)
- Risk Değerlendirmesi (Risk Belirlemesi)
- Bilgi ve İletişim
- Kontrol Prosedürleri (Kontrol Faaliyetleri)
- İzleme (Sistemin Gözetimi)

Bu beş bileşenin tüm işletmelerde bulunması gerekmektedir. Ancak tüm bileşenler işletmenin büyüklüğüne göre her zaman aynı düzeyde gerçekleşmeyebilir. Her bir bileşen birden çok amaca yönelmekte, kontrollerde birden fazla bileşene hizmet edebilmektedir. Bu da bileşenlerin uygulanmasında şu hususlara dikkat edilmesini gerektirir (Tüm ve Memiş, 2012: 128-129);

- İşletmenin büyüklüğü,
- İşletmenin yapısı ve mülkiyet özellikleri,
- Faaliyetlerin doğası,
- İşletme faaliyetlerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı,
- İşletme içerisindeki veri işletim yöntem ve sistemleri,
- İşletme faaliyetlerinin yürütüldüğü yasal ortam.

2.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, COSO'ya göre iç kontrolün temel unsurunu oluşturmakla birlikte iç kontrolün kalitesini de belirlemektedir (Türedi, 2005: 2). İşletmede bulunan

yöneticilerin yaklaşımları, hassasiyetleri ve davranışları ile iç kontrol sisteminin işletmedeki önem düzeyini göstermektedir (Aksoy, 2005a: 151). İç kontrolü oluşturan tüm bileşenlerin temelinde yer alan kontrol ortamı; organizasyon şekillerinin oluşturduğu bir yapıda organizasyondaki bireylerin kontrol bilincine sahip olmasını ifade eder (Erdoğan, 2006: 87).

IFAC (The International Federation of Accountants) bünyesindeki Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)'nun Uluslararası Denetim Standardı (ISAs-International Standards on Auditing)-400'de kontrol ortamı tanımı verilmiştir. Bu tanıma göre kontrol ortamı; iç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile iç kontrol sisteminin işletme içindeki önemlilik derecesidir. Kontrol ortamı diğer bir ifadeyle, üst yönetimin kurumu ve kurumda çalışan personeli kontrol etmedeki asıl görüşlerini yani yönetim felsefesini açıklamayı sağlar (Dalğar, 2012: 135-136). Kontrol ortamı belirli kontrol prosedürlerinin etkinliği hususunda önem arz eder. Güçlü bir kontrol ortamı belirli kontrol prosedürlerini önemli ölçüde etkinleştirebilir. Örnek olarak sıkı bütçe kontrolleri, etkin bir iç denetim fonksiyonu gibi uygulamalar verilebilir. Ancak güçlü bir kontrol ortamı tek başına iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayamaz(IFAC, 2004). Bir işletmede etkili bir iç kontrol sistemi oluşturabilmedeki ilk zorunluluk, elverişli bir kontrol ortamının temin edilmesidir (Dalğar, 2012: 135-136).

Üst yönetimin oluşturduğu her çeşit hareket, davranış, politika, tutum, yöntem kurum içerisinde kontrol niteliğinde olup kontrol ortamını oluşturmaktadır. Böylece üst yönetim çalışanların kontrol konusundaki farkındalıklarını etkileyerek kurumun kontrol yöntemini belirler. Bu da en büyük sorumluluğu üst yönetime vermekte kurum içerisinde etkin bir kontrol ortamının oluşturulması sağlanmaktadır. Kurum içerisinde çalışanların davranışlarının şekillenmesinde, kontrol bilincinde olmasında ve kurum kültürünün oluşmasında etkili olan, güçlü bir kontrol ortamının varlığıdır (Tüm ve Memiş, 2012: 130). Çalışanların arasında takım olarak hareket edebilmeleri ve kurumun amaçlarıyla paralel değerlerin uygulanması ancak güçlü bir kontrol ortamı ile sağlanabilir (Erdoğan, 2009: 78). İşletmelerde finansal raporlarda usulsüzlük ihtimali ile etkin bir kontrol ortamı arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Yapılan bir araştırmada SEC (Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu)'in 1987-1997 yılları arasında ilgilendiği finansal usulsüzlük davalarının %80'inde şirketlerde etkin bir kontrol

ortamının olmadığı gözlemlenmiştir. Bu durum göstermektedir ki kontrol ortamının etkinliğinin azalması finansal alanda usulsüzlükler artmasına sebep olmaktadır (Tüm ve Memiş, 2012: 130).

COSO(1992)'ye göre kontrol ortamı bileşeni şu unsurlardan oluşmaktadır;

a) **Dürüstlük ve Etik Değerler:** COSO'ya göre kontrol ortamının temel unsuru olan dürüstlük ve etik değerler ayrıca iç kontrol diğer unsurları üzerinde de etkisi söz konusudur. Birçok farklı grup ile iletişimde olan kurum, bu gruplar arasındaki çıkar çatışmalarına maruz kalmaktadır (Erdoğan, 2006: 88). Kurumlardaki seçim ve değer yargıları, organizasyonel amaçları ve bu amaçların nasıl yerine getirileceğini belirler. Üst yönetim davranış standartlarını bir bütün halinde, kararlılıkla ve gerektirdiği şekilde uygulayarak sağlar. Üst yönetim kurumda nelerin yapılıp yapılmayacağını belirlerken kurum kültürünü oluşturan ahlak ve davranış standartlarını dikkate alır. Ahlaki değerlere bağlılık ne kadar sıkı ise iç kontrolün verimliliği o kadar yüksek olacaktır. Kurum içindeki her birimin ahlaki değer ortamının bulunması kurumun işleyişini olumlu yönde etkiler. Dürüstlük ve ahlaki değerleri uygulayan ve takip eden kişilerin bağlılık derecesi kontrolün etkinliğini belirler (Türedi, 2005: 2-3). Çalışan personele yönelik belirlenen davranış kurallarının her bir personel tarafından bilinmesi için gerekli çalışmalar yapılmalıdır.(Maliye Bakanlığı, 2007). Kurumun kültürü şeffaf ve güvenilir bir finansal raporlama sürecini etkiler. Bu ortam hileli finansal raporlamaya karşı kalkan niteliğindedir (Doyrangöl, 2001: 50).
b) **Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi:** Kurumun yönetim kurulu ve denetim komitesi, kontrol ortamı ile büyük oranda etkileşim içindedirler. Yönetim kurulu kurumun hedeflerinin belirlenmesinden, iç kontrol sisteminin tamamından ve sistemin takibinden sorumludur. Yönetim kurulu, iç kontrol faaliyetlerini uygulayıp analiz ederken, kurumun hedefleri doğrultusunda riskleri tespit etmeye yönelik gerekli sistemi oluşturmaktadır. Bu aşamada yönetim ile çalışanların iletişim düzeyi yüksek olmalıdır. Yönetim kurulu performans değerlemeleri yaparken iç kontrolü destekleyici tavırları olmalıdır. İç kontrol tarafından belirlenen hedefler ile kurum içinde belirlenmiş etik davranışlar ilişkilendirilmeli ve buna yönelik teşvik edici olunmalıdır. Yönetim kurulunu oluşturan kişilerin eğitim düzeyi, deneyim geçmişi ve bağımsızlık derecesi gibi

özellikleri kontrol ortamının oluşmasında direkt etkili olur (Bozkurt, 2000: 124). Denetim komitesi; kurumda yönetici olmayan ve genel kurulun bir alt birimi olarak yer alır. Dış denetçiler ile yönetim kurulu arasındaki ilişkiyi kurmak amacıyla işletme içinde oluşturulan bir komitedir. Yönetim kurulunun adına etkin bir iç kontrol sistemi kurulması ve devam ettirilmesi ile finansal raporlamadaki sürecin takibi ve denetimini yapmaktadır. Daha çok yönetim kuruluna yardımcı nitelikte olup görev ve sorumluklarını yerine getirilmesini sağlayan bir komitedir. Gerek en başta hissedarların gerekse de kamunun ve ilgililerin ihtiyaç duyduğu finansal ve finansal olamayan pek çok bilginin güvenilir olarak sunulmasını sağlamaktadır. Böylece yönetim kurulunun, işletmenin ekonomik değerini arttırmak için çalışıp çalışmadığını inceler (Uyar, 2004: 6).

c) **Yönetimin Felsefesi ve İşletme Stili:** Bir kurumun yönetim tarzı ve etkin bir iç kontrol sistemi, yönetimin uyguladığı felsefe ve stil ile belirlenir. Yönetimin kabul edilebilir risk düzeyi, fırsatlar, tehditler, baskılar, amaçlara ulaşma konusunda verilen önem kontrol ortamını etkiler (Uzay, 1999: 24). Ayrıca mali raporlama, mali ilkelerin tercihi, davranışların dürüstlüğü, sistemin takibi, kontrol sistemine verilen önem düzeyi de kontrol ortamını etkiler niteliktedir (Erdoğan, 2009: 79).

d) **Organizasyon Yapısı:** Başarılı bir organizasyonel yapı planlama, uygulama, gözlemleme, kontrol faaliyetlerini sağlayarak sağlıklı bir iç kontrol ortamına imkân sağlar. Bir kurumun örgütsel yapısı, organizasyon şeması ile ortaya konur. Çalışan organizasyon şemasını bildiğinde organizasyon içindeki görev, sorumluluk ve yetki dağılımı bilinir böylece iş akışının takibi sağlanarak karışıklık ortadan kalkar. Organizasyon şeması oluşturulduğunda yukarıdan aşağıya doğru her bir görev için iş tanımlaması gerekmektedir. İş tanımı her basamak görev için ayrıntılı olarak belirlenerek görevin fonksiyonları, performans kriterleri, özeti vb. niteliklerde bu tanımın içinde yer almalıdır. Şu konulara dikkat edilerek örgütsel yapının oluşturulması gerekir (Türedi, 2005: 4);

- Gereken kaynak ve personel temin edilerek verilmiş olan görevler yerine getirilmelidir,
- Sorumluluklar verilirken ve yetkiler tahsis edilirken işletmenin örgütsel yapısına, amaçlarına, fonksiyonlarına ve kanundan gelen kurallara uymalıdır,
- Bütçe ve iç raporlar hazırlanarak verilmiş olan sorumluluklar kolayca yerine getirilmelidir,
- Örgüt içinde görev dağılımı yapılırken bir işlemin başlamasından bitirilmesine kadar yürütmesini önleyecek yapıda olmalı ve bütün kurumun takibi yapılmalıdır.

e) **Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Yöntemleri:** Kurumun faaliyetleri, kurumun amaçları ve hedeflerine ulaşmaya yönelik olup, bu faaliyetler yerine getirilirken yapılan işler belli yetki ve sorumluluk dahilinde yapılmaktadır. İç kontrolde yönetim nihai sorumluluğa sahiptir. Kurum çalışanları görevlerini yerine getirirken sorumluluğu, yaptıkları işleri tam olarak yerine getirmektir. Üst yönetim iç kontrol sisteminin oluşturulmasından, uygulamasından, takip ve geliştirilmesinden sorumluyken, kurum çalışanları da iç kontrol sisteminin içinde yer aldıkları için görevlerini icra etmekle sorumludurlar. Son zamanlarda alt düzey çalışanlara yetki devredilmesine yönelik bir eğilim bulunmakla birlikte karar alma sürecinin etkinleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu durum sorumluluğun devredilmesi manasına gelmemekte, üst yönetimin ilgili işin yerine getirilmesiyle sorumluluğu devam etmektedir. Bu aşamada devredilecek yetkinin önem derecesi ve yetkinin nereye kadar olduğu yazılı bir şekilde belirtilmeli, belirlenmiş mekanizmalarla kolay bir şekilde uygulanmalıdır. Oluşturulan iş akış şemaları ile yetki devirleri belirlenerek imza ve onay makamları belirlenir. Beceri, deneyim, bilgi donanımı dereceleri yetki devirlerinde dikkat edilecek önemli hususlardır (Sümer, 2010: 20) .

Buna göre mümkün olduğunca farklı birimlerde farklı çalışanlara kayıt ve koruma yetkileri verilmelidir. Böylece çalışanların birbirlerini kontrol etmesi sağlanarak yapılan işlemlerin hatasız ve doğru bir şekilde yapılması imkânı olacaktır. Örnek verilecek olursa işletmede varlıklar hesabıyla ilgili kalemlerin muhasebeye kayıt işlemleriyle yetkilendirilen çalışan ile bu kalemlerin

sorumlusu olarak çalışan aynı kişi olmamalıdır. Söz konusu çalışan her iki yetkiye de sahip olursa kendi çıkarlarına yönelik olarak ilgili varlığı kullanma ve muhasebe kayıt işlemlerini yine kendi çıkarlarına yönelik kayıt yapma imkânı bulacak bu da zimmete geçirme riski doğuracaktır. Çalışanlar arasında yetkilendirme yapılırken kayıt yetkisi ile kontrol yetkisi aynı kişide birleştirilmemelidir. Diğer bir örnekte ise alım faturasının ödemesine onay veren ile faturayı ödeme yetkisi olan çalışan aynı olmamalıdır. Ayrıca önemli bir diğer nokta tüm mali işlemlerin yetkilendirilmesi uygun olmalıdır. Örgüt içindeki tüm çalışanlar varlıklara istediği an ulaşamamasına ve istedikleri gibi kullanamamasına yönelik yetki düzenlemeleri yapılmalı, sadece verilen yetkiler dâhilin de işlemler yapabilmelidirler (Baskıcı, 2012: 27).

f) **İnsan Kaynakları Yönetimi ve Uygulamaları:** İç kontrol sisteminin kurulmasından yürütülmesine kadar kullanılacak yöntemler için ve iç kontrol sisteminin etkinliğini artırması için insan kaynakları yönetimi ve uygulamaları büyük önem arz eder. İnsan kaynakları yönetimi deyince de iyi yetişmiş ve nitelikli personelin temin edilip yönetilmesini içerir (Erdoğan, 2006: 90). Bu bileşenin içerisinde insan kaynakları politikaları ve uygulamaları, kuruma personel seçilip alınması, personelin eğitimi, yükselmesi, teşviki ve personelin düzene sokulması gibi uygulamalar yer alır (Korkut, 2004: 24). Kontrol ortamının temelinde çalışanın dürüstlüğü, yetenekleri ve sayısı yer alır. Bu sebeple etkin bir iç kontrol için çok önem arz eden nokta iç kontrolü çok iyi kavramış ve sorumluluğu üstlenmekten kaçmayan yönetici ve çalışana ihtiyaç duyulmaktadır (Baskıcı, 2012: 29).

g) **Dış Etkenler:** Hukuki veya işletme ile ilgili çeşitli kurumlarca belirlenen düzenlemeler işletme dışı etkenler olarak iç kontrol sistemini yönlendirir. Örneğin; mali raporlar ile ilgili yapılan düzenlemeler, kurumun mali raporlama uygulamalarında ve aynı zamanda iç kontrol politika ve faaliyetlerinde yeni düzenlemeleri zorunlu kılmaktadır (Bozkurt, 2000: 125).

h) İç Denetim İşlevi: Bağımsız bir değerleme fonksiyonu olan iç denetim, kurumun içinde kuruma hizmet etmektedir. Mevcut kontrol unsurlarının yeterli ve etkin olup olmadığını inceleyen ve değerlendiren bir kontrol bileşenidir (Kepekçi, 2004: 80). İç denetimin konularının içinde; iç kontrol sisteminin performans seviyesinin tespit edilmesi, yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi, inceleme sonucunda değerlendirilmesi yer alır. İç kontrolün belirlendiği şekilde işleyip işlemediğine ve kurumun esas amaçlarına ulaşıp ulaşmadığına yönelik üst yönetime bilgi sağlayan iç denetim fonksiyonudur. Böylece elde edilen bilgi ile üst yönetim, iç kontrolün geliştirmesini, gün geçtikçe ortaya çıkan değişiklikler sonucunda sistemin ne kadar etkilendiği ve nasıl hareket edilmesi gerektiği konusunda görüş beyan ederek yardımcı olur (Akyel, 2010b: 4). Ayrıca risk yönetimini ve iç kontrolleri geliştiren iç denetim bileşeni kurumsal yönetimin hem bir parçası olmakta hem de kurumsal yönetimi kuvvetlendirmektedir. Bu durumda görülüyor ki iç kontrol sisteminin istenilen biçimde yürütülmesi için iç denetçiler büyük önem arz etmektedir. İç denetçiler, kurumun genel kurulu ile üst yönetimi arasındaki ilişkiyi sağlayarak, sunulan raporlarla hem kurumun amaçlarına ulaşmasında hem de iç kontrol sisteminin doğru bir şekilde işlemesinde etkilidirler. İç denetçiler iç denetim fonksiyonunu icra etmektedirler. İç denetçilerin başarı derecesiyle iç kontrol sisteminin etkinliğini arasında pozitif yönlü ilişki vardır (Baskıcı, 2012: 28).

2.1.2. Risk Değerlendirmesi

Günümüzde artık riskin yönetilmesi kurumsal yönetimde çok önemli hale gelmiştir. Kurumlar karşılaştıkları bütün faaliyet risklerini tanımlayıp nasıl yönettiklerini açıklamaktadır. Bu riskler sadece mali riskleri değil, etik ve çevresel riskleri de içermektedir. Kurumun tamamına ait risk yönetiminin daha az koordine edilmiş risk yönetimi yaklaşımlarına göre avantajları fark edilmesiyle birlikte, kurum çapında daha geniş bir entegre risk yönetimi oluşturulmuştur. Kurum çapında risk yönetimi aşamalarında iç denetimin çeşitli şekillerde etkisi bulunmaktadır. Üst yönetim risk yönetimi konusunda nihai sorumluluğa sahiptir. Ayrıca üst yönetimin risklerin tespit edilmesi ve yönetilmesinden de asli sorumluluğu da bulunmaktadır. İç denetim fonksiyonunun bu süreçte önemli görevleri vardır. Kurumunda entegre risk yönetimi

içinde iç denetimin asıl görevi; makul bir güvenceye sahip, verimli ve etkin işleyen bir risk yönetiminin olduğunu üst yönetime bildirmesidir (Ünlü, 2004: 22).

Başarılı organizasyonel amaçlara ulaşırken ortaya çıkacak olan risklerin analizi ve yönetilmesi risk değerlemesi olarak adlandırılır. Mali raporlama sürecinde risklerin ortaya çıkmasına sebep olan unsurlar şöyle sıralanabilir (Güven, 2008: 15);

- Örgütün çalışma ortamındaki değişiklikler,
- İşe yeni başlayanlar,
- Yeni bilgi sistemleri,
- Hızlı büyüme,
- Teknolojideki yenilikler,
- Faaliyetlerdeki, ürünlerdeki veya iş modellerindeki yenilikler.

Kurumda risk değerlemesini yapmadan önce ilk olarak kuruluşun amaçlarının açık bir şekilde oluşturulması, aynı zamanda net ve tutarlı olması gerekmektedir. Belirlenen amaçların gerçekleşmesine yönelik risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve nasıl idare edileceği hakkında ölçütler oluşturulmalıdır. Ayrıca kurumun devamlılığı sürecinde toplumsal, ekonomik, sektörel ve kanuni faaliyetlerle ilgili koşulların devamlı değişmesi sonucunda ortaya çıkabilecek spesifik risklerin göz önüne alınarak tanımlanıp belirlenmesi gerekmektedir (Demirbaş, 2005: 169-170).

Ayrıca kurum içindeki işleyişin zayıf ve güçlü yönleri için analiz yapılmalı, riskli alanlar tespit edilmeli ve kontrol faaliyetlerinin bu alanında yoğunlaşarak risk değerlemesi yapılmalıdır. Bulunulan ortamdaki koşulların değişimi her an takip edilerek fırsatların ve risklerin tespit ve analizi yapılmalıdır. Değişen koşullar dahilinde ortaya çıkan risklerle nasıl başa çıkılacağı iç kontrolde sürekli revizyon yapılarak belirlenir. İç kontrol sistemi riskleri iyi bir şekilde yönetmek ve kontrolüne yardımcı olmak hedefiyle hareket etmelidir. Çünkü riskleri ortadan kaldırmak, yok etmek mümkün değildir (Adiloğlu, 2011: 106).

Riskin yönetilmesinde kurumlara önemli bir yol gösterici olan kurumsal risk yönetimi şu konuları içerir (Arslan, 2008: 26-27);

- **Risk Kapasitesi ve Stratejisini Sıralamak**: Kurumun yönetimi stratejik seçenekleri değerlendirmesi gerekmektedir. Ayrıca hedefler belirleyerek ilişkili

riskleri yönetmek için çeşitli yöntemler geliştirir. Böylece kurumun risk kapasitesini tespit eder.

- **Risklere Verilecek Karşılık Kararlarını Güçlendirmek**: Kurumsal risk yönetimi riske verilecek karşılıklara yönelik seçenekleri -riskten kaçınma, riski düzeyini düşürme, paylaşma ve kabullenme- tanımlamayı ve özenle seçmeyi sağlar.
- **Faaliyetle İlgili Sürprizleri ve Kayıpları Azaltmak**: Kurumlar karşılarına çıkması olası olayları tanımlayıp onlara nasıl bir cevap verecekleri belirleyerek, beklenmeyen durumlar yani sürprizlerin doğuracağı maliyet ve kayıpları düşürürler. Böylece kurumların mevcut kapasiteleri güçlenmiş olur.
- **Çoklu ve Çapraz Kurumsal Riskleri Tanımlamak ve Yönetmek**: Her işletme, kendi içinde etkileşimde bulunan farklı bölümleri arasında birçok riskle karşı karşıyadır. Kurumsal risk yönetimi ile birlikte birbiri ile ilişkili bu risklerin işletme üzerinde etkilerine göre kolaylıkla karşılamayı sağlar. Karşılıklar bütünsel olduğu için daha etkili olurlar.
- **Fırsatları Değerlendirmek**: Yönetim karşılaşma ihtimali olan olaylar karşısında değerlendirme yaparak, fırsatları avantaja çevirecek ve gerçekleştirecek pozisyona sahip olur.
- **Sermayenin Gelişimini Güçlendirmek**: Sağlam bir risk bilgisine sahip olmak yönetimin genel sermaye ihtiyacını etkin bir şekilde değerlendirmesini ve sermaye kullanımını etkin bir şekilde ayrımını sağlar.

Bir kurumun hedeflerine ulaşamamasına neden olabilecek belirsizliklerin diğer bir ifadeyle risklerin yönetilmesi olarak tanımladığımız kurumsal risk yönetimi işletmenin hedeflerini göz önüne alarak genel yapısını oluşturur. Buna göre işletmelerin hedefleri şu kategorilerden oluşmaktadır (COSO, 2004);

- **Strateji**: İşletmenin misyonuna göre düzenlenen ve bu misyonu destekleyen üst seviye amaçlar,
- **Faaliyetler**: Kaynakların verimli ve etkili kullanılması,
- **Raporlama**: Raporların güvenilirliği,
- **Uyum**: İşletmede faaliyetlerin yürütülmesinde yasa ve yönetmeliklerle uygunluk.

Yukarıda belirtilen hedeflere işletme düzeyinde ulaşılabilmesi için kurumsal risk yönetimi şu sekiz bileşen ile tanımlanmaktadır.

1. **İç Ortam:** Bir işletmenin içinde yaşadığı ortamı ifade eder. Risklerin işletmede personel tarafından nasıl yönlendirilmesi ve algılanması gerektiğine dair bir temel oluşturur. İşletme ile ilgili risk yönetimi felsefesi, risk iştahı, etik değerler, insan kaynakları ve faaliyet gösterilen çevre gibi unsurları içerir (Arslan, 2008: 28).

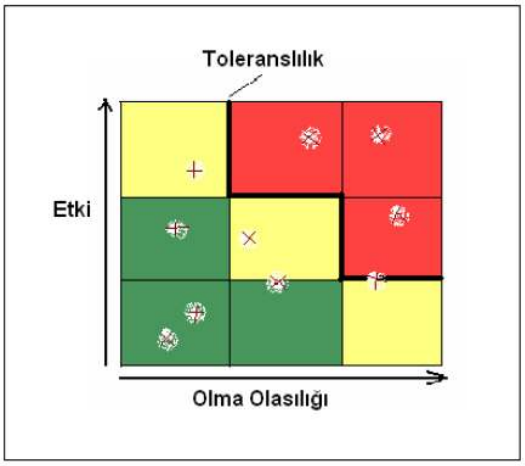
2. **Hedef Belirleme:** İşletme yönetimi faaliyetlerini yerine getirirken, başarılı bir sonuca ulaşmak için bu sonuçları etkileyecek riskleri belirlemeden önce, hedefleri belirlemelidir. Kurumsal risk yönetimi işletmenin belirlediği vizyona ve misyona bağlı olan ve bunları destekleyen strateji ve hedeflerin belirlenmesine yardımcı olmak üzere belirlenmiştir. Bu süreç aynı zamanda işletmenin risk kapasitesi sınırları içinde kalmasını sağlar (Arslan, 2008: 29).

3. **Olay Tanımlama:** Bir olay, içsel faktörler olan altyapı, insan kaynakları, süreç yönetimi, teknolojik ve dışsal faktörler olan iktisadi, politik, sosyal, teknolojik, doğal ortam gibi stratejinin uygulanmasından ve hedeflere ulaşılmasından kaynaklanır. Olumlu, olumsuz veya her iki durumu da içeren etkileri olabilir. Bu etkiler fırsat veya risk olarak adlandırılır. İşletmenin yönetimi hangi olayların ortaya çıkabileceğini kestirebilir ancak zamanı ve etkisi gibi unsurları tahmin etmeyebilir. Ortaya çıkabilecek potansiyel olaylar ve etkilerinin ne olacağı olaylar tanımlanırken belirtilir. İç analiz, süreç akış analizi, çalıştaylar ve röportajlar, kayıp/zarar durumu, öncü durum göstergeleri ve veri metodolojileri gibi çeşitli teknikler olay tanımlamasında kullanılabilir. Burada dikkat edilecek husus; olayların bir döngü şeklinde veya birbirinin arkasında meydana gelmeme ihtimalidir. Olaylar arasındaki ilişkinin iyi analiz edilerek fırsatların ve risklerin iyi değerlendirmesi gerekir (Sümer, 2010: 27-28).

4. **Risk Değerlendirmesi**: İşletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyecek önem arz eden riskleri tespit edip sonuçlarının analiz edilmesi, analiz sonuçlarına verilecek uygun cevapları belirleme sürecini içerir. Her işletmenin içeriden ve dışarıdan kaynaklanan riskleri tespit edilerek işletmenin hedefleri ile bağlantı sağlanır.

İşletmenin başa çıkması gereken risk kapasitesi belirlenirken ilk önce riskin değerinin ve meydana gelme olasılığının hesaplanması gerekmektedir. Risklere nasıl tepki verileceği en son yapılacak araştırmadır. İşletmenin bulunduğu koşullar sürekli takip edilerek risklerin ve fırsatların tespit edilmesi ve analizlerinin yapması, değişen risklere karşı koymak için iç kontrolde devamlı revizyon yapması risk değerlendirmesini ifade eder (Saltık, 2007: 24).

Aşağıdaki tabloda etki olasılık eşleşmeleri ve yapılması gereken kontrol faaliyetlerine ilişkin analiz yapılır (Arslan, 2008: 34).



Şekil 1 .Basit Risk/Tolerans Matrisi (Arslan, 2008: 34)

Tabloda ilk önce tanımlanan olayların sonuçları analiz edilerek yönlendirilmesi gereken işletmenin genelinde veya çok önemli risklerin neler olduğuna karar verilmelidir. Sonraki aşamada etki ve olası riskin etki etme oranları belirlenmelidir. Bir sonraki aşamada ise risk toleransı dikkate alınarak riskler derecelendirilmelidir. Hem sayısal, hem de sayısal olmayan değerleme yöntemlerinin kullanılarak tarafsız bir değerleme yapılmalıdır.

5. **Riske Karşılık Verme:** Risk değerlendirmesi yapıldıktan sonra, yönetim derecelendirdiği risklere nasıl cevap vereceğini kararlaştırır. Risk toleransı çerçevesinde yapılacak olan hareketin fayda ve maliyetlerinin yanında, riskin etkisi ve olasılığının etkisi iyi analiz edilmeli, yönetime hitap eden tüm fırsatlar

tanımlanmalı ve işletmenin risk iştahı seviyesi ile önlemlerden sonra arta kalan risk olan artık riskin düzeyleri karşılaştırılmalıdır (Sümer, 2010: 31).

Yönetim riske karşılık yapacağı eylemler dört kategoride toplanır (Ene, 2013: 56):

- **Riskten Kaçınma:** Risklerin işletme hedeflerine yönelik etkilerini ortadan kaldırmak için yapılacak faaliyeti gerçekleştirmemektir.
- **Riski Paylaşma:** Bir riskin sonuçlarının üçüncü taraflara aktarılmasıdır. Riskin bu şekilde devredilmesi riski ortadan kaldırmamakta, yönetim sorumluluğunu aktarmaktadır. Ortaya çıkabilecek finansal risklerin aktif bir şekilde güvenceye altına almayı amaçlayan bir planlama aracı niteliğindedir. Sigorta, garanti ve teminatlar birer devretme örneği olarak nitelendirilebilir.
- **Riski Azaltma:** Riskin sonucunda ortaya çıkabilecek etkisini, gerçekleşme olasılığını veya her iki durumu birden azaltarak belli bir düzeye indirmektir. Azaltma maliyetleri bu durumla uyumlu olmalıdır. Olasılığı düşürmenin imkânı olmadığı durumlarda aciliyeti durumuna bakılarak riskin etkisini azaltmak olumlu olabilir.
- **Riski Kabullenme:** İşletme yönetiminin bir riskin sonucu olarak her hangi bir değişiklik yapmamaya karar vermesi veya uygun olan başka bir tepki belirleme durumunun mümkün olmadığı durumdur.

6. **Kontrol Faaliyetleri:** Riske karşılık yapılacak faaliyetleri belirleme ve risk değerlendirmesi yapıldıktan sonraki aşamadır. Kontrol faaliyetlerine karar vermek riske verilecek cevaba göre olur. Kontrol faaliyetleri politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. Riske verilecek cevabın etkin bir şekilde gerçekleşmesi ve devam eden risklerin risk toleransı içinde yönetilmesini sağlar. Örnek olarak; politika, plan, standartlar vb. (Sümer, 2010: 32).

7. **Bilgi ve İletişim:** İşletmenin faaliyetleriyle ilgili bilgiler standart bir form ve zaman çerçevesinde tanımlanıp, bir araya getirilir. Böylece ilgililere ve diğer çalışanlara kullanabilecekleri şekilde iletilmiş olur. İşletmenin her aşamasında riskin tanımlanması, değerlendirilmesi ve riske cevap vermesi için bilgiye gerek vardır. İşletmede yukarıdan aşağı, aşağıdan yukarı veya aynı seviyede bilgi dağıtılarak etkin

bir iletişim sağlanır. Böylece işletme çalışanları kendi görev ve sorumluluklarıyla daha net bir iletişim sağlama imkânı bulurlar (PricewaterhouseCoopers, 2006: 26).

8. **İzleme:** Kurumsal risk yönetiminin uygulamaları izlenerek performans kalitesinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi yapılır. Ayrıca gerektiğinde ayarlamalar yapılarak etkinliğide arttırılabilir. İzleme sürekli, özel olaylar bazında veya her ikisini de içerecek şekilde bir yönetim faaliyeti olarak yapılabilir (Sümer, 2010: 33).

İç kontrol sisteminin bileşenlerinden olan risk değerlendirmesi, kurumsal risk yönetimi çerçevesinin bölümlerini oluşturmakta yani daha geniş kapsamlı bir süreci içermektedir. COSO (The Committe of Sponsoring Organizations) tarafından iç kontrol tanımındaki kavramlar genişletilerek söz konusu kurumsal risk yönetimi çerçevesini oluşturmuştur. Bu kapsamda iç kontrol, kurumsal risk yönetiminin bir unsuru olarak risk yönetiminin önemli bir aracı şeklinde kullanılmaktadır. İç kontrol ve risk yönetimi birbirinden ayrılmayan bir bütünün parçaları gibidir. Etkili iç kontrol sistemi, etkili bir risk yönetim sürecinin işletme içinde yerleşmesiyle olur. Koruyucu, etkin ve işletmede uygulanan bir kurumsal risk yönetim sistemi ile iç kontrol sistemi etkili olur (Tüm ve Memiş, 2012: 144).

2.1.3. Kontrol Faaliyetleri (Kontrol Prosedürleri)

Kontrol faaliyetleri, iç kontrol bileşenlerinden üçüncüsü olarak sayılır. İşletme tarafından belirlenmiş hedeflere ulaşmaya yönelik, işletme yönetimi tarafından kontrol çevresine ek olarak talimat ve yönergelere uyumlu belirlenen politika ve prosedürlerden oluşur (Aksoy, 2005a: 151). Kontrol faaliyetleriyle birlikte işletme hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklere karşı önlemler alınmış olur. İşletmenin her fonksiyonel biriminde ve her seviyede kontrol faaliyetleri yer alır sadece üst yönetimin bir faaliyeti değildir. Kontrol faaliyetlerine şu uygulamalar örnek olarak verilebilir (Pehlivanlı, 2010: 36);

- Onaylama,
- Yetkilendirme,
- Görevlerin ayrımı,
- Doğrulama,
- Hesapların mutabakatı,

- Faaliyetlerin performansının ve performans ölçülerinin gözden geçirilmesi,
- Uyumluluk kontrolleri,
- Belgelere sıralı numara verilmesi,
- Kaynaklara ve kayıtlara erişimin kısıtlanması,
- Bilgi sistemi güvenliği.

Kontrol faaliyetleri şu şekilde sınıflandırılabilir (Bozkurt, 2010: 127-129):

1. **Genel Kontroller:** Kontrol faaliyetleri, başlangıç noktasıdır. Kontrol faaliyetlerinin başarı olasılığı genel kontrollerin etkili çalışmasına bağlıdır. Bu kapsamda genel kontrollerin iki temel unsuru vardır:

- **Görevlerin Ayrılığı:** Hata, yanlışlık, usulsüzlük vb. riskleri azaltmak için faaliyetler ile mali kararların onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi sorumlulukların çalışanlar arasında dağıtılmasıdır. Özellikle büyük işletmelerde tüm faaliyet, mali karar ve işlemin kaydedilmesi, uygulanması, onaylanması ve kontrolü çalışanlar arasında bölüştürülmelidir.
- **Teftiş:** Faaliyetlerin uygun biçimde yürütüldüğünü öğrenmek, hataların hemen düzelip düzelmediğini anlamak, sistemde bir zayıf nokta ortaya çıktığında hızlı bir şekilde düzeltme olduğunu belirlemek ve ortay çıkan gelişmeler dahilinde sistemde yenilemeye gidilip gidilmediği anlayabilmek amacıyla teftiş görevi yapılır. Bu işlev muhasebe prosedürlerinin ve kontrollerinin işlemesinin teminatı niteliğindedir. Mali tablo ve raporların zamanında hazırlanmaması, hata ve düzensizliklerin artışı teftişin yetersizliği sonucunda ortaya çıkabilmektedir.

2. **Uygulama Kontrolleri:** Genel kontroller uygulama kontrollerine imkân sağlar. Muhasebeden elde edilen verilerin doğrulanmasını içerir. Mali verinin bütünlüğü ve doğruluğu kontrol edilir.
3. **Aktifler Üzerindeki Kontroller:** İşletmede bulunan aktiflerin fiziki durumunu korumaya yönelik kontrollerdir. Aktiflere ulaşımından, işletmeye girişi, çıkışı ve işletme içinde hareketine kadar belirli çalışanlara belirli yetkiler verilmesi şeklinde düzenlemeleri içerir.
4. **Verilerin Güvenliği:** Ortaya çıkan, işlenen ve kayıt edilen mali verilerin güvenliği için oluşturulmuş kontrollerdir. Yetkisiz kişiler tarafından dosyalarda

saklanan verilerin ulaşımı engellenerek değiştirilmesi ve silinmesine imkân verilmemesidir.

Etkinliğinin sağlandığı ve buna dair güvence verilen bir kontrolün uygulamaya konulması önemlidir. Kontrol faaliyetlerini tamamlayan düzeltici önlemler alınması gerekmektedir. Açık bir şekilde kontrol faaliyetlerinin iç kontrolün bir unsuru olduğu bilinmelidir. İç kontrolün diğer unsurlarıyla kontrol faaliyetleri bir bütün oluşturmalıdır (Akyel, 2010a: 87).

Kontrol faaliyetleri bir varlığı, bir değeri veya bir süreci korumak için belirlenir. Kontrol faaliyeti belirlenirken faydasının yanında maliyeti de hesaplanmalıdır. Burada dikkat edilecek husus; maliyetin faydadan fazla olmamasıdır. Maliyet-Fayda analizleri alternatif kontrol faaliyetleri seçiminde kolaylık sağlar (Sümer, 2010: 33-34).

2.1.4. Bilgi ve İletişim

Etkin bir iç kontrol sisteminin vazgeçilmez ana unsurlarından biri de işletmelerde ihtiyaç duyulan bilgilerin sağlanması ve bu bilgilerin ilgili taraflara zamanında ulaştırılmasını sağlayan sistemlerin var olmasıdır. İşletmenin hedeflerine ulaşması için işletmenin tüm birimlerinden doğru ve güvenilir bilgi sağlanarak etkin bir iç kontrol sistemi kurması gerekir (COSO, 2012).

Bütçe sistemi ve muhasebe bilgi sisteminin iç kontrol sistemi açısından önemli bir yeri vardır. Muhasebenin işleyişi sonucunda en ihtiyaç duyulan ve en doğru bilgiyi sağlamak için muhasebe bilgi sistemi planlanır. Bu sistemde çeşitli kontroller belirlenerek doğru bilginin üretilmesi sağlanır. Belirlenen bu kontroller ayrıntılı bir şekilde oluşturulduğunda iç kontrolün etkinliği sağlanır. Bu kontrol sistemi içinde muhasebe bilgi sistemi bulunmalıdır. Muhasebe bilgi sistemi birbirleriyle bağlantılı ve birbirlerini doğrulayan muhasebe fişleri, kayıtlar, defterler, mizanlar ve raporlar gibi kontrol noktalarını içerir (Ömürbek ve Altay, 2011: 385).

İşletme personelinin yetkilerini yerine getirebilmeleri için işletmeyi ilgilendiren tüm bilgilerin hemen kaydedilmesi, sınıflandırılması ve ilgili personele duyurulması gerekmektedir. Söz konusu bilginin hemen kaydedilmesi ve doğru bir şekilde sınıflandırılması güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için gereklidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102).

Ayrıca iç kontrollerin genel amaçlarına ulaşması yönünden bilgi ve iletişim çok önemli bir yerde bulunmaktadır. Üst yönetimin doğru kararlar almak için oluşturduğu mekanizma elde edilen bilgilerin nitelikleriyle paralel çalışır. Elde edilecek olan bilginin uygun, zamanında, güncel, sağlıklı ve ulaşılabilir olması gerekir (Demir, 2016: 33).

Üst yönetim ile personeller arasında etkin bir iletişim sağlanması için işletmenin planları, kontrol alanı, riskleri, kontrol faaliyetleri ve performansı çeşitli şekil ve sürelerde ilan edilmelidir. Böylece personel, yönetimin iç kontrol konusundaki ciddiyetini hisseder, sistem içindeki yerlerini ve diğer personellerin faaliyetleri ile kendi faaliyetleri arasındaki ilişkiyi kavranmış olur. Üst yönetim ise işletmede kaynakların etkin kullanılmasına, stratejik planlarının ve performans programlarının gerçekleştirilmesine yönelik amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını analiz eder. Resmi ve gayri resmi olmak üzere ikiye ayrılan bilgi ve iletişim sistemi finansal raporlara kaynağını oluşturur. Risklerin ve fırsatların belirlenebilmesi müşteriler, satıcılar, ortaklar v.b. ile yapılan gayri resmi görüşmeler önemlidir. Kurumun büyüklüğüne göre yazılı(internet, intranet, e-mail gibi) veya sözlü iletişim söz konusu olabilir (Saltık, 2007: 16).

Sistem tarafından üretilen bilginin kalitesi şu unsurlara bağlıdır (COSO, 1992);

- İçerik: Uygun mu?
- Zamanlama: Gerektiğinde bilgiye ulaşılabiliyor mu?
- Güncellik: Bilgi yeni mi?
- Doğru ve Güvenirlilik: Bilgiler doğru ve güvenilir mi?
- Erişim: İlgili şahıslar bilgiye ulaşabiliyor mu?

İşletmede iletişim yukarıdan-aşağıya, aşağıdan-yukarıya, yatay ya da çapraz olarak sağlanmalıdır, tek yönlü olmamalıdır. Üst yönetimin kontrole ilişkin mesajını açık ve net olarak vermesi personelin kontrole ilişkin yetkilerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesini sağlar (COSO, 1992).

2.1.5. İzleme (Gözetim)

İç kontrol bileşenlerinden beşincisi olan izleme, sistem performans kalitesinin zaman içerisinde değerlendirildiği bir süreçtir. Diğer bir ifadeyle iç kontrolün etkin bir şekilde ilerlemesine yardımcı olmak için gerçekleştirilen bir süreçtir. Uygun bir

personel tarafından, uygun zamanlarda kontrol işleyişinin ve tasarımının değerlendirilmesi, gereken önlemlerin alınmasıdır (COSO, 1992-1994).

İzleme bileşeniyle bilgi ve iletişim bileşeni yakından ilgilidir. Uygulanan kontrol prosedürleri ile iç kontrol sistemleri işletmenin faaliyeti süresince değişir ve gelişir. Üst yönetim bu süreç içinde değişen şartlar doğrultusunda sistemde nasıl bir değişikliğe gideceğini izleme yardımıyla belirler.

İç kontrol sisteminin etkinliği, sürekli izleme faaliyeti ve ayrı ayrı(bağımsız) izleme faaliyeti olarak yapılabilir. Ayrıca iki yöntem bir arada da uygulanabilir. Sürekli izleme faaliyeti, faaliyetlerin normal akışı sırasında dinamik bir süreç olarak iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesidir. Yapılan doğrulama işlemleri, kayıtlarda bulunan varlıkların eşleştirilmesi, bilgisayar programları aracılığıyla yapılan kontrol yöntemleri, bilgisayarlardan elde edilen raporların kullanacaklar tarafından tekrar gözden geçirmesi sürekli izleme için verilebilecek örneklerdir. Ayrı(bağımsız) izleme faaliyeti ise, bazı zamanlarda yönetim tarafından işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine dair ayrı bir izleme yapılmasına karar almasıdır. Bu izlemelerin daha önce yapılmış olan izlemelerin etkisine ve risklerin kontrol edilmiş olmasına bağlı olarak kapsamı ve sıklığı değişmektedir. İşletme yönetimi tüm kontrol sisteminin izlenmesini veya belli kontrollerin izlenmesini seçebilir. Bu tür izlemeler yönetim tarafından sorumluluk sınırları dahilinde öz değerlendirme şeklinde veya iç denetçiler, dış denetçiler, danışmalık firmaları tarafından yapabilir (Akbulut, 2012: 180).

COSO, belli ilkeler doğrultusunda işletmelerde iç kontrol sistemlerini izleme faaliyetlerinin yapılmasını sağlamak amacıyla 2007 yılında "İç Kontrol Entegre Çerçevesi- İç Kontrol Sistemleri İzleme Rehberi" ni yayınlamıştır. Söz konusu rehber iki temel ilke çerçevesinde geliştirilmiştir (Tüm ve Memiş, 2012: 150).

- İç kontrol sistemi bileşenlerinin zaman içerisinde fonksiyonlarını yerine getirip getirmediğine dair sürekli ve ayrı izleme faaliyetleri üst yönetime yardımcı olur.
- İç kontrol sisteminin zayıf noktalarını tespit etmede ve bunların üst yönetime zamanında iletilmesini sağlanmada, izleme faaliyetleri sistem ile ilgili sorumlulukları bulunanların önleyici eylemler yapmasına yardımcı olur.

COSO (2007) izleme rehberine göre, izlemenin etkinliği ve verimliliğini etkileyecek üç temel etken vardır. Bunlar (COSO, 2007-2009):

1. **İzleme Kontrol Ortamı:** Kontrol ortamını anlamak etkin bir izleme için çok önemlidir. Ayrıca üst yönetimin tutumu da izleme faaliyetlerini etkilemektedir. Bu sebeplerden dolayı izleme faaliyetleri için yeterli beceri ve gerekli otoriteye sahip personel ve ilgili birimleri bulunan kurumsal bir yapıya ihtiyaç duyulmaktadır.
2. **İzleme Prosedürlerinin Öncelikli Olması:** İzleme faaliyetlerine öncelik verilerek işletmenin gerekli kaynaklarını ihtiyaç olan yerlere yönlendirilmesi gerekmektedir. Yani izleme faaliyetleri önemli risk ve kontrollere yönelik olmalıdır.
3. **İzleme İçin İletişim Yapısı:** Karar verme konusunda yönetime performans konusunda geri dönüş sağlayan ve doğrudan işletmenin resmi ve gayri resmi bilgi sistemleriyle ilgili yapıdır. Etkin bir kontrol yapısında veya planlamasında ortaya çıkan eksiklikler konusunda bilgiyi iletişim yapısı sağlar. İşletmelerdeki bu eksiklikler, risk olasılıklarını ve iç kontrol ile ilgili diğer unsurlara uygun bir biçimde iletme yeteneği etkili bir iç kontrol sistemi ve risk değerlendirme faaliyetleri için büyük önem taşımaktadır.

İç kontrol sisteminin bileşenleri COSO tarafından oluşturulurken, yapı tüm yönleri ve süreçleri dikkate aldığı, bunları kontrolü sağlamak üzere yerinde değerlendirdiği için dinamik bir yapıya sahiptir. Bir yönetimin kapsamlı bir modele veya kritere müracaat etmeden iç kontrol sistemini beş anahtar soru ile değerlendirmesi mümkündür (Akbulut, 2012: 180):

1. Kontrol etmeye yönelik işimizde doğru esaslarımız var mıdır? (Kontrol Çevresi)
2. Kontrol etmemizi engelleyecek bütün riskler anlaşılıyor mu? (Risk Değerlendirmesi)
3. Kontrol aktivitelerini gerçekleştirirken riski faaliyetlerimize yönlendirebiliyor muyuz? (Kontrol Aktiviteleri)
4. Kontrol etme yolunu gözlemleyebilir durumda mıyız? (İzleme)
5. İşletmenin tamamında kontrol mesajı verildi mi ve ilgili sorunlar ve görüşler iş karşısında ve yukarıya iletildi mi? (İletişim ve bilgi)

Bu beş soruya verilen cevapların kalitesi kontrolü sağlamada doğru yolda gidildiğini göstermektedir. Böylece işletmeye yönelik endişeler karşısında işletme dışındaki tüm birimlere güven sağlanmış olunur.

2.2. İç Kontrol Üzerine Düzenlemeler

2.2.1 Dünyadaki Düzenlemeler

21. yy başlarında ABD'de ki bazı uluslararası şirketlerde yaşanan skandallar işletme yönetiminde ve finansal piyasalarda güveni büyük oranda zedelemiştir. Uluslararası finans piyasaları, Enron ve Worldcom skandalları ile başlayan arka arkaya gelen muhasebe usulsüzlüklerinden geniş bir şekilde etkilenmiştir. (Yardımcıoğlu ve Ada, 2016: 52). Ayrıca bu uluslararası nitelikte olan işletmelerdeki durum, halka açık şirket modelini tartışılır hale getirmiş, kurumsal açıklamalara ve mali raporlara kamunun güveni sarsılmıştır. Bunun sonucunda ABD'nin ekonomik sistemi olumsuz yönde etkilenmiştir (Uğurlu, 2018: 19).

Ortaya çıkan muhasebe skandallarının asıl sebepleri olarak şunlar sıralanabilir; şirketlerin yönetim kurulu, denetim kurulu ve şirketleri denetleyen bağımsız denetçilerin çıkar çatışması sebebiyle farklı amaçlar doğrultusunda hareket etmeleri, ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun başarısız yönetimi ve denetçilere kılavuzluk yapacak olan mali raporlama standartlarının yetersiz kalmasıdır. Özellikle işletme içi kontrollerin yetersizliği, mali raporlamada her geçen gün artan bu başarısızlığın en önemli kaynağı olarak gösterilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 41).

ABD'de ve Avrupa Birliği ülkelerinde Worldcom, Enron, Parmalat, Ahold vb. yaşanan finansal raporlama skandalları kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmamasının sonucunda ne olacağını göstermiş ve her geçen gün önemi artmıştır. Özellikle şirketlerin yönetim kurulunun görevleri içerisinde yer alan iç denetim ve denetim işlevlerinin, denetim komitesi veya denetim kurulu üyeleriyle bağımsız bir şeklide yerine getirilmesi üzerinde durulmuştur. Sözü edilen skandallar sonucunda, ABD'de ve AB ülkelerinde başlayan çalışmalarla kurumsal yönetime yönelik ilkeler için birlikte bir talimat oluşturulması üzerine durulmuştur. (Keskin, 2006: 31).

İç kontrol sistemi için kanuni düzenlemeler dünyada özel sektör kadar kamu sektörü içinde hazırlanmış ve uygulanmıştır. Farklı ülkelerde iç kontrol sistemine yönelik birçok iç kontrol modeli geliştirilmiş ve buna yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Hatta dünyada farklı ülkelerde farklı modeller çıksa da genel kabul görmüş modeller ve düzenlemeler bulunmaktadır (Erdoğan, 2009: 75). İşletmelerin, faaliyet gösterdikleri konular üzerinde etkin kontrol ihtiyaçları artmakta buda verimliliklerini yükseltmek için gerekli hale gelmektedir. Bunun sonucu gerek ulusal gerekse de uluslararası düzeyde birbirinden farklı çok sayıda iç kontrol sistemi modelleri ortaya çıkmış ve geliştirilmiştir (Özen, 2010: 58).

Oluşturulmuş her modelin kendine özgü bir iç kontrol bakışı bulunmaktadır. Hepsi kurum içi kontrollerin etkinliğini değerlendirmeye yönelik ortak bir amaca sahip olup rehber niteliğindedir. Modeller uygulandığı ülkenin özelliklerini içermekte olup tek bir noktada buluşmakta, modeller iyi bir şekilde uygulanması durumunda kurumların performansını artırmada önemli bir katkısı olmaktadır. Oluşturulan modellerinin bazıları sadece kamu sektörü, bazıları sadece özel sektör, bazıları da hem kamu hem özel sektör kurumları için hazırlanmıştır. Uluslararasında genel kabul görmüş nitelikte sayılabilecek iç kontrol modellerinin başlıcaları şu şekilde sıralanabilir (Türedi vd.,2015a: 99):

- COSO İç Kontrol Modeli,
- CoCo Kanada İç Kontrol Modeli,
- Turnbull Raporu Modeli,
- Basel Bankacılık İç Kontrol Modeli,
- COBIT Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli,
- ISO İç Kontrol Modeli,
- ABD Federal Devlet İç Kontrol Standartları.

2.2.1.1 COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli

Özellikle ABD'nde 1980'lerin başında patlak veren muhasebe ve finansal raporlama skandalları sonucunda "Treadway Komisyonu" adıyla bilinen "Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu" bugünde yoğun şekilde faaliyet yürüten COSO "Committee of Sponsoring Organizations" (Sponsor Olan Kurumlar Birliği)'yu kurmuştur (Karakaya, 2016: 160).

COSO şu beş özel sektör örgütünün bileşiminden oluşmaktadır: (http://www.coso.org);

- Amerikan Muhasebe Birliği (AAA-American Accounting Association),
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants),
- Finans Yöneticileri Enstitüsü (FEI-Financial Executives Institute),
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditors) ve
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA-Institute of Management Accountants).

Treadway Komisyonu, COSO'nun temelini oluşturmakta olup amacı; çerçeve niteliğinde, iç kontrolün gelişimine katkı sağlayacak şekilde; hileli finansal raporların nedenini tespit edip, ortaya çıkma ihtimalini minimum düzeye çekmektir. (Çatıkkaş vd., 2012: 27). ABD'de Treadway Komisyonu'nu destekleyen kuruluşlar komitesi tarafından (Saltık, 2007: 13) COSO'nun tavsiye niteliğinde iç kontrol ve iç denetime yönelik iki önemli rapor yayınlamıştır. İlk rapor 1987'de yayınlanan ve finansal raporlarda hileye yol açan sebepleri açıklayan "Hileli Finansal Raporlama Konusunda Ulusal Komisyon Raporu (Report of National Commission on Fraudelent Reporting) dur. İkinci rapor ise 1992'de yayımlanmıştır. Bu raporda ise iç kontrolün tanımı ve kontrol sistemlerinin nasıl iyileşmesi gerektiğinin anlatıldığı "İç Kontrol Bütünleşik Temel Yapı (International Control Integrated Framework) adlı rapordur (Çatıkkaş, 2005: 17). Bu rapor iç kontrole ilişkin yönetim raporu üzerine yoğunlaşmıştır. COSO raporu olarak adlandırılan bu rapor kurumlar tarafından temel kaynak alınarak iç kontrol sistemlerinin oluşturulması sağlanmıştır (Demirbaş, 2006: 118).

Bu modelde iç kontrol şu şekilde tanımlanmaktadır; mali tabloların güvenilirliği, risklerin tespit edilmesi, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, hesap verebilirlik sorumluluğunun yerine getirilmesi, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda, kaynakların kayıp, kötü kullanım ve zararlara karşı korunması gibi hedeflere ulaşıldığına dair sınırlı bir güvence vermek üzere, yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür (Sawyer vd., 2003: 57-59). İç kontrol, işletmenin hedeflerinin gerçekleştirilmesi, mali raporların güvenilirliğinin sağlanması, kanun ve düzenlemelere uyumun sağlanması konusunda makul güvence sağlamayı amaçlar (https://www.hmb.gov.tr). İşletme çalışanlarının iç kontrol sisteminin işleyebilmesini sağlayacak unsurlar olduğu belirtilmiş, bu sebeple personelin iç kontrolle ilgili yetki ve sorumluluklarının ne olduğunu iyi bilmeleri gerektiği üzerinde durulmuştur. Bunun

sonucu iç kontrol ile personel davranışlarının karşılıklı etkileşim içinde olduğu bir süreç söz konusudur (Cangemi, 2007: 6).

İşletmelerde iç kontrol bileşenleri, iç kontrol yapısının içinde tatmin edici ölçüde yer almalı ki, iç kontrolden bahsedilsin. Bu bileşenler şunlardır (Moller, 2014: 12).

1. Kontrol Ortamı
2. Risklerin Değerlendirilmesi
3. Kontrol Faaliyetleri
4. Bilgi ve İletişim
5. İzleme

Bu model işletmelerin etkin bir iç kontrol yapısının sağlanabilmesi için süreçlerini nasıl yönlendireceklerini ve geliştireceklerini tanımlamaktadır. Bu sebeple, işletmelerdeki gelişme ve işletme ortamındaki değişikliklerden etkilenen bir model oluşturulmuştur. Böylece COSO modeli 1992 yılında yayınlandıktan sonra gün geçtikçe uygulamada kolaylıkların artması ve çeşitli ihtiyaçların doğması sebebiyle 2013 yılında güncellenerek zamanın gerekliliklerini karşılayacak hale getirilmiştir. Zamanın getirdiği değişimler şu ana başlıklar halinde sıralanabilir (COSO, 2013):

- Artık dünya çapında milyarlarca kişi tarafından kullanılan internet çok yaygın hale gelmiştir,
- İnternetin kullanımıyla sosyal medya kavramı ortaya çıkmış ve çok büyük kesimlere ulaşmıştır,
- Teknolojinin gelişmesiyle mobil (taşınabilir) nitelikteki cihazların çeşitli kullanım alanları ortaya çıkmış ve yaygınlaşmıştır,
- Bilişim sektöründe ortaya çıkan bulut (cloud) kavramı gelişmiş böylece depolama alanına rahatça ulaşım sağlanmış ve dünya çapında hızla kullanımı yaygınlaşmaktadır,
- Bilgisayar sistemleri gelişmelerle birlikte ana bilgisayar (mainframe) sistemleri yerini artık müşteri sunucusu (client-server) sistemlerine geçilmiştir,
- Artık kurulan örgütler ile işletmeler esnek ve uyum kapasiteleri yüksek niteliğe sahip olmakla rahat bir şekilde uluslararası niteliğe kavuşmaktadır.

Zamanımızdaki bu gelişmelerin sonucunda işletmelerin riskleri çeşitlenmiş, bunların sonucunda işletme yönetiminin uygun müdahaleleri yapamaması durumunda

işletmelerin iflasları ortaya çıkmıştır. Söz konusu iflasların en önemli nedenleri olan hileli durumlar ile zayıf mali raporların kontrol edilebilmesi için 2004 yılında Sarbanes-Oxley (SOx) kanunu ABD'de yayınlanmış böylece halka açık şirketlerin yatırımcı nezdinde daha güvenilir hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bu yasanın 404 Nolu Yasası "İç kontrol yapısıyla ilgili işletme yönetiminin sorumlulukları" anlatılarak işletmelerin COSO modeli kılavuz alınarak etkin bir iç kontrol yapısına sahip sistem oluşturulması istenmiştir. Özellikle halka açık işletmelere yasal zorunluluk getirilmiştir. Tüm bu gelişmeler sonucunda COSO modelinin de geliştirilmesi için şu ana başlıklar oluşturulmuştur (Türedi vd., 2015a: 103-104):

- İç kontrol yapısı ile ilgili olarak her geçen gün işletme yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarının artması,
- Küreselleşmenin işletmelerin yapılarında büyük değişmelere sebep olması, pazara yönelik tanımlarda değişiklik yaşanması, işletmeler arasında ortaklıkların artması aynı zamanda işletme satın alımlarında artış olması,
- İşletmeler arasında çeşitli işbirlik modelleri gelişmesiyle işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması (stratejik işbirlikleri (strategic alliences), ortak girişimler (joint venture), işletmelerin ana faaliyetleri dışındaki işleri uzman kuruluşlara devretmesi (outsourcing), ortak hizmet havuzlarının oluşturulması (shared services)),
- Her ülkede yasa, yönetmelik ve standartlar farklılık göstermesi ve karmaşık hale gelmesi,
- Teknolojik gelişmelerin hızla artması, bunun sonucunda daha fazla teknolojiye bağımlı işletme faaliyetleri ve iç kontrol uygulamalarının olması,
- Özellikle hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine yönelik çalışmalara olan ihtiyacın artması.

2.2.1.2 İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) kurumsallaşan iş dünyasının yapısındaki çok hızlı genişleme ve bu genişleme ile karşılaşılan sorunlara yönelik çözümler için 1941 yılında Florida'da kurulmuştur. IIA, günümüzde dünya çapında 185.000'den fazla üyesine iç denetim, risk yönetimi, yönetişim, iç kontrol, bilgi teknolojisi denetimi, eğitim ve güvenlik konularında hizmet vermektedir. Ayrıca iç denetime çeşitli katkılar sağlamak

için çalışmalar yapmaktır. Bunlar iç denetin standartların belirlenmesi, geliştirilmesi gibi konuları içermektedir. İç denetçiler enstitüsü çeşitli sertifikalar, eğitim, belgelendirme, standartlar ve rehberlik, yönetici geliştirme programları yapılmaktadır (https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx).

1978 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA) iç kontrolü kapsamlı bir şekilde ele aldığı "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" adlı çalışmayı yayınlamıştır. Bu çalışmada, bir kurumun iç denetimin faaliyet alanının iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesi, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu açıklanmıştır (Uzay, 1999: 7).

1983 yılında da IIA "İç Denetçi" adlı çalışmasını yayımlayarak, iç kontrol konusunda kılavuz özelliği taşıması ve kurumlarda iç denetçilere yardımcı olması hedeflemiştir. Bu yayınlanan çalışmada iç kontrole ilişkin başlıca şu sonuçlara ulaşılmıştır (Wilson ve Root, 1989: 17-19):

- Kontrol, idare tarafından belirlenmiş amaçlara ulaşabilme olasılığını yükseltmek için uygulanan bir faaliyeti içerir.
- Kontrol, yönetim ile birlikte planlayarak, örgütleyerek ve yönlendirerek oluşur.
- Kontrol, idari kontrol, yönetim kontrolü, iç kontrol gibi türleri olan genel bir terim olarak adlandırılmıştır.
- Kontrol sistemi bir kurumda kavramsal olarak yer almakta olup kurumun içindeki diğer sistemlerle bütünleşerek kurum amaçlarına ulaşabilmek için yer alır.
- Yönetim planları, faaliyetler ve organizasyonlar belirli amaçlara yönelik olmalıdır bu sebeple kontroller önleyici, tespit edici veya düzeltici nitelikte olabilmektedir. Bu kontroller hem yönetsel kontroller için hem de muhasebe kontrolleri için uygunluk sağlamaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü 1991 yılında "Sistemlerin Denetlenebilirliği ve Kontrol Raporu" (Systems Audability and Control Report - SAC) bilgi teknolojilerine kontrol rehberi niteliğinde yayınlamıştır. Ayrıca iç kontrol sisteminin tanımını 1993 yılında ve 1999 yılında tekrar güncellemiş ve son güncellemesinde COSO raporu dikkate alınarak, şu tanım yapılmıştır, "İç kontrol, yönetimin ayrılmaz bir parçası olup; kaynak kullanımı da dahil olmak üzere faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal

tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve kurum içinde ve dışında kullanılan diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlamaya yönelik, bir kurumun faaliyetlerinde devamlılık esasında oluşturulan bir seri eylem ve aktivitedir (Özeren, 2002: 5).

1 Ocak 2004 tarihinden itibaren Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan uluslararası iç denetim standartları, önemli ölçüde değişikliğe gidilmiş, son haline getirilmiştir. Standartlar, gerek IIA üyeleri gerekse de uluslararası uygulanması zorunlu olan bir rehber haline dönmüş ve iç denetçiler tarafından kullanılmaya başlamıştır. Zamanımızda karşılaşılacak olan risk yönetimi ve kurumsal yönetim ihtiyaçlarını karşılayacak, danışmanlık faaliyetlerinin ve görev sonuçlarının diğer kişilere sunulması konularını içerecek şekilde güncellenmiştir (Karcıoğlu ve Yanık, 2010: 231).

Uluslararası iç denetim standartlarının amaçları şu şekilde sıralanmıştır (https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar):

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

İki ana standarttan oluşan Uluslararası İç Denetim Standartları şunlardır; Nitelik Standartları ve Performans Standartları. Ayrıca Uygulama Standartları da belirlenmiştir. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları iç denetimin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. Uygulama Standartları, güvence veya danışmanlık hizmetlerine uygulanabilecek gereklilikleri belirterek, Nitelik ve Performans Standartlarını geliştirir (https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf).

2.2.1.3 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants (IFAC)), 1977 yılında Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. 129 ülkedeki, 172 üye ve yardımcı üyeden oluşan, kamu, serbest, bağımlı ve eğitim alanında çalışan yaklaşık 2.5 milyon muhasebe mensuplarını temsil eden bir kuruluştur. Evrensel nitelikte oluşturulan muhasebe mesleğinin bir organizasyonudur. IFAC kamu yararına hizmet eden güçlü ve sürdürülebilir organizasyonlar, piyasalar ve ekonomilerin gelişimine katkı sağlamak için faaliyet göstermektedir. Hesap verilebilir, şeffaf ve karşılaştırılabilen finansal raporlamayı savunan, muhasebe mesleğinin gelişimine yardımcı ve muhasebe meslek mensuplarının önemini ve sahip olduğu değerini, uluslararası finansal altyapıya ileten bir kuruluş niteliğindedir (TÜRMOB, 2013).

IFAC'la üyesi olan tüm muhasebe organizasyonları tarafından gerekli görülen ve uygulanması istenilen muhasebeci eğitimi standartları tasarlayarak muhasebe mensuplarının ihtiyaç duydukları bilgi donanımının dünya standartlarında karşılanması amaçlanmıştır (Özbirecikli ve Pastacıgil, 2009: 83). IFAC, muhasebeciler için Meslek Etiği, Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Eğitim Standartları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları şeklinde oluşturduğu standartları yayınlamış ve bu standartları geliştirmek için çalışmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 104). IFAC yayınlamış olduğu Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)'nın daha ayrıntılı şekli olan Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISAs) kapsamında iç kontrol ve risklerin belirlenmesine yönelik 400 numaralı ISA yayınlanmıştır. Bu standartta belirtilen iç kontrol tanımı COSO tanımına benzer bir tanım olup, denetim faaliyetinin etkinliği için iç kontrol sistemini denetçi tarafından iyi şekilde kavranması gerektiği üzerinde durulmuştur (Uyar, 2010: 41). IFAC'a göre iç kontrol sistemi; işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri (iç kontrolleri) ifade eder. Bağımsız dış denetçi denetim planı yapmak için işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerini incelerken, aynı zamanda bu sistemlerin yapısı ve işleyişi ile ilgili bilgi toplamalıdır. İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve finansal raporlamanın doğru,

zamanında ve güvenilir bir biçimde hazırlanması gibi şirketin verimliliğini arttıracak politikaları, yöntemleri ve prosedürleri kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin unsurları olarak muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri sayılmıştır (Aksoy, 2005a: 150-151).

2.2.1.4 Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA)

AICPA, "Amerika Kamu Muhasebeci Birliği" adıyla ilk olarak 1887 yılında kurulmuş, 1917 yılında "Amerika Muhasebeciler Enstitüsü" diye anılmış en son olarak 1957 yılında yapılanmasını tamamlamıştır. AICPA'da muhasebe meslek mensuplarının kuruluş birimlerinde ve komitede üye olarak görev alabilmeleri için üyelik zorunluluğu vardır ancak bunun dışında üyelik zorunluluğu bulunmamaktadır. 137 ülkede 431.000 üzerinde üyesi bulunmaktadır (https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/history-of-the-icpa.html).

İşletme yapılanmalarında 1940'lardan sonra ortaya çıkan değişimler sonucunda kapasitelerindeki büyümeler, daha karmaşık işlemler ve aşırı artan faaliyetler çeşitli sorunları ortaya çıkmıştır. Teoride ve pratik hayatta karşılaşılan bu sorunlar için çözümler aranmaya başlanmıştır. Bu sebeple 1947 yılında iç kontrol alanında ilk yayın yapan kuruluş Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) olmuştur (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 180).

1947 yılında yapılan ilk yayın Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) olmuştur. Bu yayın kaliteli bir denetim çalışmasına yönelik gerekli koşulları açıklayan toplam 10 standart belirlenmiştir. Söz konusu standartlar genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere 3 bölüme ayrılmıştır (Uyar, 2010: 41).

Amerikan Sertifikalı kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Denetim Standartlar Kurulu (ASB) daha önce yayınladığı 55 no'lu standardı büyük ölçüde değiştirilerek 78 no'lu standardı yayınlamıştır. COSO'nun iç kontrol tanımını olduğu gibi kabul etmiş ve 78 no'lu standart iç kontrol yapısı (internal control structure) kavramı yerine iç kontrol kavramını (internal control) kullanmıştır. "Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz Önüne Alınması (SAS.78 "Consideration of Internal Control in a Financial Statement)" başlıklı denetim standardında iç kontrolü tanımlamıştır (Demirbaş, 2005: 168).

55 no'lu standartta bir işletmenin iç kontrol yapısı; firma yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntem olarak tanımlamaktadır. Finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve uygulanabilirliğe ilişkin olarak kuruluşun amaçlarına ulaşılması konusunda makul güvence sağlamak için tasarlanmıştır(https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadable%20documents%20/au-00325.pdf). İç kontrol yapısı, kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve spesifik kontrol prosedürlerini içermektedir. Kontrol testleri yaparak denetçinin kontrol riskinin minimum düzeye ineceği öngörülmüştür. Kontrol testleri yapılması sonucunda elde edilen verilere bağlı olarak denetim işinin kapsamı, zamanlaması ve uygulanacak denetim yöntemleri belirlenir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 107).

2.2.1.5 Bilgi İşlem Teknolojisi İçin Kontrol Amaçları (COBIT)

Sistem Denetim ve Kontrol Vakfı (Systems Audit and Control Foundation-SACF) tarafından 1996'da yayınlamıştır. Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (Information Systems Audit and Control Association-ISACA) 1998 yılında Bilişim Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü (Information Technology Governance Institute-ITGI) kurarak COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology)'in yayımı yapmaktadır. Yönetim kanunları ISO (International Organization for Standardization) teknik standartları, ISACA ve AB (Avrupa Birliği) tarafından, iç kontrol ve denetim standartları ise COSO, AICPA, GAO (Genel Muhasebe Ofisi) tarafından oluşturulmuştur. Böylece pratik bir şekilde işletme ihtiyaçlarını hızca cevap veren yapıya sahip olmaktadır (https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6857,uzunay-v-cobit-arastirma-raporu.pdf?0).

COBIT bilgi sistem kaynaklarının etkin kullanımını sağlamak üzere yayınlanmış olup yöneticilere, denetçilere ve bilgi teknolojileri kullanıcılarına bilgi teknolojileri altyapılarının da etkin kullanımını sağlamaya yöneliktir. Böylece iş hedefleri bilgi işlem hedeflerine dönüşmekte, bu hedeflere yönelik gerekli kaynaklar gerçekleştirilen süreçler bir araya gelmektedir (Adiloğlu, 2011: 104).

COBIT, COSO'dan kontrol, SAC'dan bilgi teknolojisi kontrol amaçları tanımını kullanır. Kaynak dokümanlarını da her iki kurumdan sağlamaktadır. Kontrol kavramı belirlenen iş hedeflerine ulaşmak, öngörülmeyen hadiselerin önlenmesi ve düzeltilmesi

için makul güvenceyi sağlayacak planlanan kural, usul, uygulama ve organizasyon yapısı şeklinde tanımı yapılmıştır. Ulaşılacak kontrol amaçları ve bunlara ulaşmada gerekli görülen yöntemler tarafından oluşturulacak kontrollere iç kontrol olarak tanımlanmıştır. Anahtar iç kontrol ihtiyaçları olan standartlar, değerlendirmeler, tanımlanan beklentiler, sistemleştirme, belgelendirme, tanımlanmış operasyonel ve kontrol hedefleri, uygun risk değerlendirilmeleri ve kontroller, güvenilen ve yetkili personel, kontrol etme ve değerlendirmeyi bir araya getirir (https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6857,uzunay-v-cobit-arastirma-raporu.pdf?0).
COBIT'de dört esas etki alanında bulunan BT (Bilgi Teknolojileri) süreçleriyle etkinlikleri oluşturulur. Ayrıca etki alanlarıyla ilişkili 34 adet süreçte bulunmaktadır. Söz konusu etki alanları ve süreçlerine ilişkin içerik söyle açıklanabilir (Uysal, 2012: 253);

- Planlama ve Organize, BT çözüm ve servis hizmetlerinin yönlendirilmesini,
- Tedarik ve Uygulama, geliştirilen çözümlerin servise dönüştürülmesini,
- Hizmet ve Destek, BT çözümlerinin kullanıcılara yönelik olarak uygulanabilir hale getirilmesini,
- İzleme ve Değerlendirme, BT ile ilgili süreçlerin planlandığı gibi sürdürüldüğünün takibi ve kontrolünü gerçekleştirmektedir.

2.2.1.6 Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CoCo Modeli)

Kanada Hesap Uzmanları Enstitüsü (CICA) 1992 yılında yaşanan ekonomik dalgalanma ve şirketlerin kötü yönetimi sonucunda ortaya çıkan şirket iflaslarına karşı önlem alabilmek için yeni bakış açısıyla rapor oluşturmuştur (Kaygusuzoğlu, 2018: 25-26).

Bu rapor COSO modelinin oluşturulmasıyla iç kontrol sistemine yönelik kendine özgü bir model geliştirmek için yapılmış bir çalışmadır. 1995 yılında, "Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü" tarafından kurulan "Kontrol Ölçütleri Komitesi-(Criteria of Control Objectives) CoCo" yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, hissedarlar, kreditörler ve denetçiler için kontrol niteliğinde bir rehberi oluşturmuş adına "Kontrol Rehberi" koyarak yayımlamıştır. Sonucunda COSO modelinden kavramsal olarak daha geniş bir içeriğe sahip bir model ortaya çıkmıştır. Bu rehberde kontrol terimi kullanmış iç kontrol terimi kullanılmamıştır. Ayrıca COSO tarafından iç

kontrolün kapsamına alınmayan amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi yönetim faaliyetlerini kontrol kavramı için kullanmıştır. CoCo kontrolü kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyonu destekleyen ve çalışanları birlikte tutan unsurlarından biri olarak belirlemiştir (Root, 1998: 147-149).

CoCo, kontrol rehberinde 20 tane spesifik prensip iç kontrol amaçlarının değerlendirilmesine yönelik belirlenmiştir. Söz konusu prensipler dört başlık halinde; amaç (purpose) 5 unsurdan, sorumluluk (commitment) 4 unsurdan, yeterlilik (capability) 5 unsurdan, izleme ve öğrenme (monitoring and learning) 6 unsurdan oluşmaktadır. CoCo tarafından belirlenen bu 20 kriter iç kontrolün herhangi bir unsurunun değerlendirilmesinde kullanılabilmektedir. CoCo, ilgili kurumun ulaşması gereken amaçları için kontrolün etkinliği ile sağlanacak makul güvence arasında doğru orantılı bir ilişki söz konusu olacaktır (KPMG, 2017).

COCO, COSO modeli ile karşılaştırıldığında iç kontrol yapısı COCO'da daha açıklayıcı ve anlaşılır niteliktedir. Böylece yaratıcı ve esnek bir yönetim süreci ortaya çıkmaktadır. Ancak uygulama rehberi ve değerlendirme niteliğine sahip değildir. Oluşturulan ilkeler grubu etkin bir iç kontrol yapısının bölümlerini içermektedir (Türedi vd., 2015a: 106).

2.2.1.7 Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Örgütü (INTOSAI)

Özellikle ikinci dünya savaşından sonra kamu yönetiminde ortaya çıkan yeniden yapılanma çabaları sonucunda 1949 yılında Uluslararası İdari Bilimler Kongresi'nde denetim konusunda çeşitli fikirler ortaya atılmıştır. Sayıştay üyeleri sahip olunan denetim kurumlarını ve yaptıkları denetim yöntemlerini karşılaştırmak, tanımak, gelişim süreçlerini, özelliklerini ve yapılarını incelemek, geliştirmek ve işlevsel hale getirmek için uluslararası bir kongre organize edilmesi fikri görüşülmüş ve 1953'te Havana'da Küba Sayıştayı'nın liderliğinde ilk toplantı gerçekleştirilmiştir. Böylece Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Örgütü'nün (International Journal of Government Auditing - INTOSAI) temelleri atılmış, yüksek denetim kurumları arasında işlevsel ve sağlıklı bir işbirliği sağlanmasına yönelik bir çerçeve oluşturulmuştur. 1968 yılında da ilk tüzük kabul edilmiş ancak 1992 yılında Washington'da yapılan XIV.

Kongrede tüzük yenilenmiştir. 2001 ve 2004 yıllarında da çeşitli değişiklikler yapılmıştır (Köse, 2000: 274).

1977 yılında Lima(Peru)'da yapılan IX. Kongrede "Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi" yayınlanmasına karar verilmiştir. Denetim usullerinin denetimin amacına yönelik olmasını; harcama öncesinde ve sonrasında denetim yapılmasını; iç denetim, dış denetim, kanunilik denetimi, düzenlilik denetimi, performans denetimi, yüksek denetleme kurumları'nın bağımsızlığı, üye ve denetçilerinin bağımsızlığı ve mali bağımsızlığı konularında önemli kararlar alınmıştır (Şafaklı, 2010: 5).

1992 yılındaki tüzük yenilenmesinden sonra 2001 yılında Seul'de düzenlenen XIV. kongrede son gelişmeler doğrultusunda iç kontrol standartları rehberi COSO'nun yayımlanan "İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu"na uyumlu hale getirmek için güncellenme yapılmıştır.

2004 yılındaki komite toplantısında, kamuda sosyal ve politik amaçlara odaklı, kamu bütçesinin döngüsü ve fonlarının ne kadar önemli olduğu üzerinde durulmuştur. Ayrıca karışık bir başarı ölçüsüne sahip ve hesap verebilme sorumluluğunun geniş bir topluma verildiği gibi niteliksel özelliklerin göz ününe alındığı "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi" (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector) kabul edilmiştir (http://www.intosai.org).

INTOSAI tarafından yapılan bu düzenlemeler, iç kontrol sistemini yapılandıran kurumlarda takip edilecek yollar için temel standartları içermektedir. Genel standartlar ve ayrıntılı standartlar olmak üzere iki tür standarttan oluşan bir iç kontrol sistemi düzenlenmiştir. Genel standartlar; yeterli güvenceyi, destekleyici tutumu, dürüstlük ve yeterlilik, kontrol hedefleri, kontrol gözetimi gibi standartlardan, ayrıntılı standartlar ise belgeleme, gözetim, kaynaklara ulaşma, sorumluluk gibi standartlardan oluşmuştur (Derici, 2015:167-168).

2.2.1.8 Sarbanes Oxley Yasası (SOX)

2001-2002 yıllarında Amerika Birleşik Devletlerin'de Enron, Adelphia, Tyco International, WorldCom, Peregrine Systems gibi halka açık olan uluslararası şirketlerin muhasebe yolsuzlukları, hisse senedi sahteciliği ve hileli işlemler yaptıkları ortaya çıkmış ve bunları tespit etmekle görevli olan bağımsız denetim kuruluşlarının görmezden geldiği anlaşılmıştır. Özelliklede iç kontroldeki zayıflıklar önemli bir etken

olup, iç kontrol mekanizmaları devre dışı bırakılmış, kontrollerin varlığı ve etkinliği tespit edilmemiştir. Bu durumların ortaya çıkmasıyla bu şirketlere ait hisse senetlerinin değerleri sıfıra düşmüş bunun sonucunda bazıları da iflas etmişti. Bu olayların sonucunda birinci derecede sorumluların şirketler olduğu aynı zamanda denetlemekle sorumlu bağımsız denetim kuruluşlarının yaşanan hileleri görmezden geldikleri görülmüş böylece denetimin yasal bir zeminle desteklenmesi gerektiği tespit edilmiştir. Bunun sonucunda 30.07.2002 tarihinde Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX), çıkarılmış ve Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu-PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) adında kamusal nitelikte bir kurum oluşturmuştur (Ertikin, 2017: 102-103).

Sarbanes-Oxley Kanunu ile birlikte şirketlerde güçlü bir kurumsal yönetimin oluşması ve şirkete etki eden unsurların yeniden tanımlaması, şeffaflık, kamuoyuna aydınlatmaya yönelik güvenilir ve eksiksiz bilgilendirme, denetçi bağımsızlığı, etkin bir denetim ve iç kontrol sistemi hedeflenmiştir (Yavuz, 2011: 149).

Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) finansal raporlamada bir iç kontrolün ne kadar etkin olduğunu değerlendirecek bir iç kontrol sisteminin firmalarda oluşturmalarını amaçlamaktadır. Yasanın 301., 302. ve 404. maddeleri iç kontrol ile ilgili firma yönetiminin sorumluluklarını arttırmıştır. Hatta 404. maddede, iç kontrol sisteminin yeterli ve uygun olduğuna dair raporların firmaların yıllık faaliyet raporlarına ek olarak beyan edilmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu da yasanın finansal raporlama prosedürlerine, yönetimin sorumluluğuna, etkin iç kontrol yapısına odaklı olduğunu göstermektedir (Göçen, 2010: 111).

2.2.2 Türkiye'deki Düzenlemeler

Dünyada ekonomik alanda yaşanan birçok değişiklik ve yeniliklerle, ülkemizde 1980'den sonraki devlet politikalarıyla ve bundan sonraki yaşanan mali krizlerle birlikte ekonomide etkin, şeffaf, istikrarlı ekonomik yapı oluşturulmasına yönelik programlar oluşturulmaya başlanmıştır. Özelliklede Avrupa Birliği üyeliğinde ulusal sistemin Avrupa Birliğine uyuma yönelik çalışmalar hızlı bir şekilde yapılanmaya gidilmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de iç kontrole yönelik çeşitli kanun, tebliğ ve düzenlemeler yapılmıştır (Keskin, 2014: 27-28).

2.2.2.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Düzenlemeleri

Türkiye'de kamu ekonomisinde karşılaşılan sıkıntılar, ayrıca uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği kıstaslarına uyum sağlamak için kamu mali yönetimine yönelik düzenlemelere ihtiyaç duyulması sonucunda Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu (KMYK) Ulusal Program ve Politika Belgesi dahilinde hazırlanmıştır. 5018 sayılı kanun 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş, 24.12.2003 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanarak kısmen, 01.01.2006 tarihinde de tamamen yürürlüğe girmiştir (Kanca, 2017: 495).

KMYK'nın birinci maddesinde de ifade edildiği gibi bu kanunun amacı "kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak. Böylece kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir." (KMYK) şeklinde ifade edilmiştir.

Avrupa Birliği, kamuya yönelik uygulanan iç mali kontrol sisteminde COSO modelini esas almakta ve üye ülkelerce bu modelin uygulanması istemektedir. Ayrıca uluslararası uygulamalarda iç kontrol sistemi'nin oluşturulmasında esas alınması sebebiyle 5018 sayılı yasada yer alan iç kontrol bölümünde, ayrıca oluşturulmuş olan kamu iç kontrol standartlarında COSO modeli esas alınmıştır (Çalışkan ve Çiftci, 2017: 121).

Kanunun kabul edilmesinden sonra kamudaki tüm kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sistemi'nin yerleştirilmesi ve işler hale gelmesi için, Maliye Bakanlığı 2005'de "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği" ile 2006'da "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" yayınlanmıştır. Kanunun 54. ve 63. maddelerinde iç kontrolün tanımı, amacı, yapısı, işleyişi, muhasebe hizmeti, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi ve muhasebe yetkilisinin nitelikleri, görev, sorumluluk ve atanmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (Çalışkan ve Çiftci, 2017: 111).

Ayrıca "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" 2007 yılında yayınlanarak kamu kurumlarında, temel esaslar belirlenerek iç kontrol sistemi'nin oluşturulması, izlenmesi

ve değerlendirilmesi sağlanmıştır. Tebliğ ile kamu kurumlarında iç kontrol sistemi kurularak uygulanması sağlanarak tutarlı, standart ve kapsamlı bir sistem kurulması amaçlanmıştır. Tebliğde iç kontrolün 5 bileşeni, 18 standart ve bu standartlara uyumuna yönelik asgari koşulları içeren 79 genel şart belirlenmiştir (Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012: 10).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nin yayınlanmasından sonra tebliğde belirtilen standartlara uyumunun sağlanabilmesi için 04.02.2009 tarihinde "İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi" hazırlanıp yayımlanmış ve 03.05.2010 tarihinde eylem planı yürürlüğe girmiştir. Maliye Bakanlığı, her yılın Ocak ayında Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı tarafından iç kontrol genelgesi göndermektedir. Genelgeyle birlikte iç kontrolü bakanlığın her bir biriminde yerleştirmeyi ve iç kontrolün personel tarafından farkındalığının artırılması amaçlanmaktadır (Çalışkan ve Çiftci, 2017: 113).

2.2.2.2 Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Ülkemizde iç kontrole ilişkin düzenlemeleri içeren ilk düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 13.12.1987 tarihinde çıkarılan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" le birlikte başlar. Ancak bu yönetmelikte denetçilerin denetlemeyle ilgili bilgileri ortaklık yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemekle yetkili kılınması şeklinde yönetmelikte yer almış yani sadece iç denetçi kavramı kullanılmıştır. İlk kez iç kontrol kavramı ise 1988 yılında yine Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan Seri: X, No: 3 sayılı tebliğde yer almaktadır. Bu tebliğ uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmış ilk kez iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin bağımsız dış denetim kapsamında yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu tebliğde iç kontrol sistemini açıklayan herhangi bir bilgi yoktur, iç kontrol sisteminin etkinliğinin hangi koşullar dahilinde sağlanacağı konusuna yer verilmemiştir (Balyemez, 2016: 18-19).

SPK tarafından 1996 tarih ve Seri: X, No: 6 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" ile birlikte iç kontrol sistemine yönelik temel nitelikte düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca Sarbanes-Oxley yasasını yayınlanmasından sonra, SPK Tebliği'nde de SOX'a bağlı olarak değişikliklere gidilmiştir ve Seri: X, No:19

Tebliği yayınlanmıştır. Sarbanes-Oxley Yasası ile karşılaştırıldığında yasanın Türkiye'ye uyarlanmış hali olarak bir düzenleme yapıldığını söylemek mümkündür. Daha sonra SPK'nın 12.06.2006 tarih ve (Seri: X, No:22) "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" yayınlanarak diğer tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 112).

Bu tebliğin onuncu kısmını oluşturan "İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi" başlıklı kısımda iç kontrol sistemine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlenmiştir. Ayrıca işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerini kavranmaya yönelik açıklamalar, bağımsız denetimde ortaya çıkabilecek yanlışlık riskinin değerlendirilmesine ilişkin ilke, usul ve esaslarda yer almaktadır. Daha sonra tebliğde 2006, 2008, 2009, 2011 ve 2013 yıllarında sırasıyla Seri: X, No: 23, 24, 25, 26, 27, 28 tebliğleriyle çeşitli değişikliklere gidilmiştir. Bu tebliğlere bakıldığında Sermaye Piyasası Kurulu iç kontrol ve iç kontrol sistemine bağımsız denetim kapsamında ele almıştır (SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22).

SPK tebliğinde iç kontrol sistemi başlığı altında "Bağımsız denetçi, muhtemel önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlık riskini etkileyen faktörleri gözden geçirme ve ilave bağımsız denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlama süreçlerinde iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanır" şeklinde açıklamasında bağımsız denetimin kapsamında iç kontrol sisteminin yeri belirtilmiştir. Ayrıca "işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistem" olarak nitelendirerek kapsamı açıklanmıştır (Atmaca, 2012: 199).

Sarbanes-Oxley yasası etkisiyle, tebliğde borsaya kote şirketlerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında dış denetçilerin sorumluluk almaları yani danışmanlık vermeleri bağımsızlığın ortadan kaldıracağı için yasaklanmıştır. Ayrıca hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin yönetim kurulu tarafından üyeleri arasından seçilenlerle şirket denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunlulukla

birlikte iç kontrol sistemine ilişkin baştan sona tüm sürecin sorumluğu komiteye verilmiştir. Aynı zamanda SOX'a bağlı olarak yönetim kurulunun sorumluluğu büyük oranda artmış, mali tablo ve yıllık rapor hazırlanması ve sunumundan sorumlu tutulmuştur (Aksoy, 2005a: 159-161).

2.2.2.3 BDDK Düzenlemeleri

2000 ve 2001 yıllarında ülkemizde yaşanan ekonomik krizlerin arkasından gerek ortaya çıkan ekonomik bozulmanın etkilerini azaltmak gerekse de Avrupa Birliği müktesebatına bağlı olarak bankacılık sisteminde BASEL standartlarına uyum sağlanabilmesi için çalışmalar yapılmıştır (Ersoy, 2013: 60).

Bu gelişmeler sonucunda özellikle bankacılık sektöründe yeniden yapılanmaya ihtiyaç duyulması sonucu ve iç denetim sistemine içeren bir denetim modelini uygulamaya başlanmıştır. Bu doğrultuda 'Bankalar Kanunu'nda kapsamlı bir değişik yapılmış, idari ve mali özerkliğe sahip, bankacılık alanında düzenleyici ve denetleyici bir kurum olan "Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu" (BDDK) oluşturulmuştur. Böylece bankaları denetim ve düzenlenme görevi daha önce Hazine ve T.C. Merkez Bankası'nda iken 2000 yılında BDDK'ya devredilmiştir. Arkasından 2001 yılının Şubat ayında "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik" daha sonra da "Bankaların Sermaye Yeterliliğinin Ölçülmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır (Özten ve Kargın, 2012: 123).

Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik ile birlikte kontrol ve denetim kavramları ayrıntılı bir şekilde açıklanarak ayrımları yapılmıştır. Kontrol sisteminin etkili olabilmesi için direkt denetimin etkinliği ve işleyişini gösterdiği belirtilmiştir (Yurtsever, 2008: 16). İç kontrol sistemi, iç denetimi destekleyici bir unsur olarak görülmektedir. Böylece risk odaklı bir yaklaşımı içermektedir. İç denetim sisteminin amacı "kanun, mevzuat, strateji, politika, ilke ve hedefler doğrultusunda iç kontrol-risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususlarında güvence sağlamak" olarak tanımlanmıştır (Kartal, 2013: 30).

2.2.2.4 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanun Düzenlemeleri

14 Şubat 2011 Tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanun ile birlikte ticari hayatta çok önemli düzenlemeler yapılmıştır. Kanunda iç kontrol sistemi ve iç denetime ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu işletme yönetimine etkin olarak işletme varlıklarının kullanılması, şeffaf ve gerçeği gösteren bir raporlama oluşturulması konusunda sorumluluk vermektedir. Bu sorumluluğun başarılı bir şekilde gerçekleşmesi için iç kontrol sisteminin kurulup, bu sistemin etkin çalışmasıyla sağlanacağı belirtilmektedir. Buna yönelik olarak kanun iç kontrol sistemini oluşturması için gereken kurumsal yönetim anlayışını ön plana koymuştur (Hatunoğlu vd., 2012: 170).

Kanunun 366 Md. 2'inci fıkrasında; "Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulatmak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir" ifadesinden yönetim kurulunun iç kontrol sisteminin takibine yardımcı olacak denetim komitesini şirketin bünyesinde oluşturulabileceği anlaşılmaktadır (Çiğdem, 2018: 29). Bu madde ile birlikte artık halka arzı gerçekleştirilmiş şirketlere özgü olan "Denetim Komitesi" nin tüm şirketlerde de isteğe bağlı olarak kurulabileceği anlaşılmaktadır. Böylece tarafsız bir iç denetim fonksiyonu yerine getirilecek bunun sonucunda işletme faaliyetleri daha güvenilir ve kontrollü olarak yürütülecektir. Bu yapı iç kontrol sistemini oluşturarak denetim çalışmalarında zaman ve kaynak tasarrufu sağlayacaktır (Kara ve Anadolu, 2016: 425).

Madde 375, 1'inci fıkrada; "Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi, şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması, müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları, yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi, pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi, borca batıklık

durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması" yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri olarak sayılmıştır. (Kara ve Anadolu, 2016: 426).

Bu maddede belirtilen "finans denetimi" kavramı ile maddenin gerekçesine bakıldığında iç denetimin kastedildiği anlaşılmakta bu da finans denetim sisteminin kurulmasını gerektirmektedir. Görüldüğü gibi iç kontrol sistemleri konusunda açık bir düzenleme yoktur, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı şirketlerde bir şart olarak bulunmamaktadır. Yönetim kurullarına yüklenen doğrudan bir görev bulunmamaktadır. Ancak kanunun gerekçesinde kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol sistemine verilen önem, risk yönetiminin yasal olarak düzenlenmesi dolaylı olarak açıklanmakta bu da iç kontrol sisteminin var olası gerektiğini göstermektedir (https://www.finansaleksen.com.tr/wp-content/uploads/2018/04/turk-ticaret-kanununda-ic-denetim-yeri.pdf).

Madde 378 1'inci fıkrada; "Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir." 2. fıkrada ise "Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır." denerek riskin erken saptanması ve yönetimi açıklanmıştır (Dal ve Çalış, 2012: 77).

2.3 Literatür Taraması

Araştırmanın bu kısmında, konu ile ilgili yapılan çalışmalarda kullanılan ölçekler, konunun hangi açıdan değerlendirildiği, araştırmanın sonucundaki bulgular ve sonuçları aşağıda özetlenecektir.

Acındı (2007), çalışmasında işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik genel bir değerlendirme yapmak amacıyla tüm işletme fonksiyonlarını içine alan COSO değerlendirme modelini kullanmıştır. Çalışmada SPK düzenlemelerinin, denetim komitelerinin, çalışan sayılarının ve COSO bileşenlerinin iç kontrol sisteminin

etkinliğine nasıl etki ettiği incelenmiştir. Araştırma sonucunda denetim komitesine sahip olan firmalarda iç kontrol amaçlarının başarımının, denetim komitesine sahip olmayan firmalara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Yapılan analizlerde 100 ve daha az çalışan olan işletmelerin iç kontrol amaçlarına ulaşmada daha çok zorlandıkları ortaya çıkmıştır. Son olarak iç kontrol bileşenlerinden özellikle bilgi sistemleri ve iletişim bileşeninin kontrol amaçları ile yüksek bir korelasyonu olduğu tespit edilmiştir.

Yumuşak (2007) Türkiye Sermaye Piyasasında faaliyet gösteren aracı kurumların iç kontrol sistemlerinin etkinliğini belirlemeye yönelik bir çalışma yapmıştır. Çalışmasının uygulama kısmında ise anket yöntemini kullanmıştır. Araştırmanın sonucunda aracı kurumların iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için iç kontrolün unsurları olan kontrol ortamları, risk yönetimleri, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim sistemleri, yapılan gözlemler ve iç denetim sistemlerine ilişkin gerekli faaliyetlerin yeterli seviyede olduğu ve iç kontrol sistemlerinin etkin olarak çalıştığı sonucuna ulaşılmıştır.

Altay (2010) araştırmasında Antalya ili Manavgat bölgesindeki beş yıldızlı otellerde iç kontrol sisteminin etkinliğini incelemişler. Araştırmada muhasebe bölümü yetkilileri ile yüz yüze görüşülerek anket çalışması yapılmıştır. Araştırmaya katılan oteller depo bölümü, satın alma bölümü, yiyecek içecek bölümü, ön büro bölümü, yönetim bölümü ve muhasebe bölümü olmak üzere altı bölümde incelenmiştir. Araştırma sonucunda gerek bölüm bazında gerekse genel olarak uygulamaya katılan otellerde etkin bir iç kontrol sisteminin olduğu tespit edilmiştir. Her ne kadar uygulamaya katılan işletmelerde genel olarak etkin bir iç kontrol sistemi bulunsa da, Yemeklerin hazırlanmasında standart reçete kartları kullanılmasında eksiklik olması, aylık bütçe analizlerinin yapılıp, sapmalar ve nedenlerinin araştırılması gibi bazı konularda eksikliklerin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Akçakanat (2011) devlet üniversitelerinde görev yapan Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algı düzeylerini tespit etmek ve üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamalarını değerlendirmek suretiyle iç kontrol sistemlerinin etkinliğini incelemiştir. Bu amaçla birim başkanlarına yönelik anket soruları hazırlanmıştır. Araştırma neticesinde strateji geliştirme başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı

düzeylerinin yüksek olduğu görülmüştür. Bu karşın muhasebe birimlerinde mevcut uygulamaların algı düzeyine nazaran daha düşük seviyeler de olduğu tespit edilmiştir. Son olarak da üniversitelerin iç kontrol uygulamalarında daha çok ön mali kontrol işlemlerine ağırlık verdikleri, iç kontrol sistemi için gerekli olan bazı uygulamaları henüz tam olarak oluşturmadıkları tespit edilmiştir.

Usul ve diğerleri (2011) çalışmalarında belediye işletmelerinde kurumsal yönetim anlayışını incelemişlerdir. Marmara Bölgesi belediye işletmeleri üzerinde bir anket çalışması yapılmış ve yapılan inceleme sonucunda bu işletmelerde teorik anlamda kurumsal yönetim anlayışının olmadığı; diğer bir ifadeyle belediye işletmelerinde şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin olmadığı ortaya çıkmıştır.

Akbulut (2012) araştırmasında Trakya Bölgesinde Ayçiçek yağı sektöründeki işletmelerin mevcut iç kontrol sistemlerinin durumunu incelemiştir. Bu işletmeler üzerinde anket çalışması yapılarak şu sonuçlara ulaşılmıştır. Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren ayçiçeği işletmelerinin etkin bir iç kontrol sistemine işletmelerinde önem verilmediği ve iç kontrol prosedürlerinin uygulanmadığı sonucu ortaya çıkmıştır

Kurnaz (2013) araştırmasında ülkemizde BDDK tarafından faaliyet izni alarak faaliyet gösteren factoring şirketlerinin iç kontrol birimleri tarafından iç kontrol sistemlerine yönelik uygulamalarını belirleyip iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirme amaçlanmıştır. Bu kapsamda 61 factoring şirketinin iç kontrol birim yöneticilerine anket çalışması yapılmış sonuçları incelendiğinde iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin yüksek olduğu ancak mevcut uygulamaları yerine getirme düzeyleri açısından çok da yeterli bir seviyede olmadıkları tespit edilmiştir. Factoring şirketlerin de bazı eksiklikler olmakla birlikte etkin bir iç kontrol sistemi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ünlü (2013) çalışmasında bağımsız denetime tabi olan ve olmayan işletmelerin iç kontrol sistemlerinin karşılaştırılmış ve bağımsız denetim çalışmalarının iç kontrol sisteminin etkinliği üzerine olan etkisi araştırılmıştır. 45 tane işletmenin iç kontrol sistemlerinin etkinliklerine yönelik bulgular anket yöntemi değerlendirilmiştir. Araştırma sonucunda bağımsız denetime tabi işletmelerin iç kontrol sistemlerinin bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin iç kontrol sistemlerine göre daha etkin

çalıştığı ve bağımsız denetim çalışmalarının iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırdığı görülmüştür.

Özdemir (2018) çalışmasında iç kontrol sisteminin otel işletmeleri üzerindeki etkinliğinin belirlenmesi ve Kars il merkezi ve ilçelerinde bulunan otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin durumunun değerlendirilmesi yapılmıştır. Analiz sonuçlarında otel işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin uygulandığı, uygulamanın faaliyet süreleri, işletme türü ve personel sayısı ile ilişkili olmadığı daha çok işletmelerin büyüklüğü ve kapasitesi gibi demografik değişkenlerle ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Şahin (2018), Sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin iç kontrol sistemi incelenmiş. İşletme İç Kontrol Sistemi'nin COSO modeline uygun olup olmadığı, sistemin etkinliği COSO İç Kontrol Sistemi değerlendirme şablonu ve bir anket çalışması ile değerlendirilmiş, sistemin yetersizlikleri saptanmıştır. Anket verileri regresyon ve faktör analizlerine tabi tutulmuş. Analiz sonuçlarına göre işletmenin mevcut İç Kontrol Sistemi'nin bilgi ve iletişim yönünün güçlü olduğu ancak bunun yanında çalışanların iç kontrol kavramı ile ilgili bilgili düzeylerinin yeterince iyi olmadığı görülmektedir.

Kütük (2019), halka açık şirketlerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve örgüt kültürlerinin bu etkinliğe etkisi incelenmiş. Şirket çalışanlarına iç kontrol ve örgütsel kültür ölçeği ile ilgili anket uygulanmıştır. Analiz sonucunda farklı sektörlerdeki şirketlerde farklı seviyelerde iç kontrol sistemine sahip olduğu, tecrübeli çalışanları bulunan ve gerekli eğitimlerin verildiği şirketlerde iç kontrol sisteminin daha yüksek düzeyde olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BURDUR İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı; işletmelerin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, iç kontrol düzeylerinin belirlenmesi ve elde edilen sonuçlar ışığında işletmelerin iç kontrol sistemlerine ilişkin öneriler sunulmasıdır.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI, YÖNTEMİ VE HİPOTEZLERİ

Bu araştırmada veri toplama tekniklerinden olan anket yöntemi kullanılmıştır. Gerek hedef gruplara hızlı bir şekilde uygulanabilmesi, gerekse de kısa zamanda ve düşük maliyetle uygulanabilmesi açısından, ayrıca iç kontrol sürecinin değerlendirilmesi büyük oranda literatürde anket yöntemiyle ölçülmesi sebebiyle de tercih edilmiştir.

Anket sorularının hazırlanmasında uygulamada bağımsız denetçiler tarafından iç kontrol sisteminin güvenilirliğini değerlendirmeye yönelik Anket (Soru Formu) yönteminde kullanılan form temin edilmiş olup uzman görüşü alınarak anket formu oluşturulmuştur. Anket soruları hazırlanırken açık, net, kolay anlaşılan, çok fazla ayrıntıyı içermeyen özet sorular olmasına dikkat edilmiştir.

Anket formu araştırmanın amacını, önemini ve içeriğini ana hatlarıyla açıklayan giriş sayfası ve iki ana bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümde, işletmelerin demografik özellikleri üzerine şirketin unvanı, faaliyet alanı, personel sayısı bilgileri sorulmaktadır. İkinci bölümde ise COSO iç kontrol bileşenlerini içeren beş ana başlık altında toplamda altmış beş soru bulunmaktadır. Birinci başlık kontrol ortamının tespitine yönelik toplam on sorudan oluşmakta, İkinci başlık risk değerlendirme durumunun tespitine yönelik iki sorudan oluşmaktadır. Üçüncü başlık kontrol faaliyetlerinin tespitine yönelik dokuz alt başlık altında toplam otuz sekiz sorudan oluşmakta, dördüncü başlık bilgi ve iletişim sistemlerini kullanma durumunun tespitine yönelik sekiz sorudan oluşmakta ve son başlıkta ise izleme durumunun tespitine yönelik sekiz sorudan oluşmaktadır. Hazırlanan anket formu sorularının cevapları “evet” yada “hayır”dır.

Araştırmada basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Basit tesadüfi örneklemede, evrendeki öğelerin her olası birleşiminin, örneklem içinde yer alması için eşit bir ihtimali vardır. Bu yöntemin kullanılabilmesi için ele alınan sorun ve hipotezlerle ilgili bilgilerin evrene göre homojen olması gerekir (Baltacı, 2018: 240).

Araştırmaya dâhil edilecek işletmelerin belirlenmesinde dikkat edilen kriterler olarak Burdur ili sınırları içinde faaliyet göstermesi ve KOBİ niteliğinde olması belirlenmiştir.

Araştırma kapsamında çalışmanın evrenini Burdur ilinde faaliyet gösteren KOBİ niteliğinde işletmeler olup, TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) İş Kayıtları İstatistiklerinden alınan verilere bağlı olarak 2016 yılı sonu itibariyle 14.549 işletmedir. Basit tesadüfi örnekleme yöntemiyle seçilen 385 işletmeye anket dağıtılmış ve bu anketlerden 277 tanesi (%71,95) geri dönmüştür. Anket sorularının işletme yetkilileri (işletme sahibi, şirket ortağı, muhasebe müdürü, mali müşavir vb.) tarafından cevaplanması istenmiştir. Örneklem sayısının yeterliliği için 0,95 güvenirlik ve 0,05 örneklem hatası ile temsil edilebilecek evren büyüklükleri Tablo.1'de gösterilmiştir (Sekaran, 2000: 295).

Tablo 1 . Evren Büyüklükleri-Örneklem Sayıları*

Evren Büyüklüğü	100	150	250	500	1000	5000	10000	50000	100000	1000000
Örneklem Sayısı	80	108	152	217	278	357	370	381	383	384

* 0,95 güvenirlik ve 0,05 örneklem hatası için hesaplanmıştır.

Araştırmada anketlerin bir kısmı doğrudan işletme ziyaret edilerek, bir kısmı ise mail yoluyla işletme yetkililerine ulaştırılmıştır. Ulaştığında yüz yüze görüşerek ya da telefonla arayarak anketin içeriği hakkında bilgi verilmiş, önemi açıklanmıştır. İlgililerin elektronik postalarına gönderilen anket formları yine elektronik posta aracılığı ile alınmıştır. Yüz yüze görüşülerek yapılan anket çalışmasında ise cevaplanması beklenmiş ve anket formu teslim alınmıştır. Anket formlarından elde edilen veriler SPSS (22.0) programı ile analiz edilmiştir.

Araştırmanın hipotezleri şunlardır;

H_1: KOBİ'lerde kontrol ortamı seviyesi işletme türü açısından farklılaşmaktadır.

H_2: KOBİ'lerde kontrol ortamı seviyesi faaliyet alanı açısından farklılaşmaktadır.

H_3: KOBİ'lerde kontrol ortamı seviyesi personel sayısı açısından farklılaşmaktadır.

H_4: KOBİ'lerde risk değerleme seviyesi işletme türü açısından farklılaşmaktadır.

H_5: KOBİ'lerde risk değerleme seviyesi faaliyet alanı açısından farklılaşmaktadır.

H_6: KOBİ'lerde risk değerleme seviyesi personel sayısı açısından farklılaşmaktadır.

H_7: KOBİ'lerde kontrol faaliyetleri seviyesi işletme türü açısından farklılaşmaktadır.

H_8: KOBİ'lerde kontrol faaliyetleri seviyesi faaliyet alanı açısından farklılaşmaktadır.

H_9: KOBİ'lerde kontrol faaliyetleri seviyesi personel sayısı açısından farklılaşmaktadır.

H_{10}: KOBİ'lerde bilgi ve iletişim seviyesi işletme türü açısından farklılaşmaktadır.

H_{11}: KOBİ'lerde bilgi ve iletişim seviyesi faaliyet alanı açısından farklılaşmaktadır.

H_{12}: KOBİ'lerde bilgi ve iletişim seviyesi personel sayısı açısından farklılaşmaktadır.

H_{13}: KOBİ'lerde izleme seviyesi işletme türü açısından farklılaşmaktadır.

H_{14}: KOBİ'lerde izleme seviyesi faaliyet alanı açısından farklılaşmaktadır.

H_{15}: KOBİ'lerde izleme seviyesi personel sayısı açısından farklılaşmaktadır.

3.3. VERİLERİN ANALİZİ

Yapılan çalışmada işletmelerden elde edilen veriler SPSS 22 paket programı aracılığı ile analiz edilmiştir. İşletmelerin demografik özellikler için tanımlayıcı istatistiklerden olan frekans, yüzde, ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanarak

yorumlanmıştır. Araştırmada kullanılan ölçekte “evet” “hayır” şeklinde cevaplar ile ifade edilen sorular kullanılmıştır. Analiz aşamasında etki derecesinin ölçülebilmesi amacıyla “düşük” “yüksek” şeklinde kategorize edilmiştir. Bu aşamada ölçeğin her bir alt boyutunda yer alan ifadeler olumlu ve olumsuz anlamına dikkat edilerek kendi içerisinde değerlendirilmiştir. Verilen cevapların %50’sinden fazlası evet ise “yüksek”, %50’si ve altında evet ise “düşük” olarak nitelendirilmiştir. Ayrıca verilerin normal dağılıp dağılmadığına normallik testi ile bakılmıştır. Normallik varsayımı sağlandığında parametrik testler kullanılmaktadır. Parametrik testlerin kullanılabilmesi için bazı varsayımların sağlanması gerekmektedir. Varyansların homojen olması, örneklemin normal dağılım göstermesi, veri tipinin nicel olması bu varsayımlardandır (İslamoğlu, 2011: 205). Bu araştırmada da normal varsayımı sağlanmış olması nedeniyle parametrik testlerden olan Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ilişkisiz üç ya da daha çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla yapılır. Gruplar arasında anlamlı bir farkın görülmesi durumunda farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için de Tukey Testi uygulanmıştır.

3.3.1. Betimleyici İstatistikler

Araştırmaya katılan işletmelere ait betimleyici istatistikler Tablo 2’ de sunulmuştur.

Tablo 2. Betimleyici İstatistikler

		Frekans	%
İşletme Türü	Anonim Şirket	64	23,1
	Limited Şirketi	91	32,9
	Şahıs İşletmesi	122	44
	Toplam	277	100
Faaliyet Alanı	Madencilik	27	9,7
	İmalat	67	24,2
	Toptan ve Perakende Ticaret	47	17
	İnşaat	43	15,5
	Ulaştırma	22	7,9
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	36	13
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	35	12,6
	Toplam	277	100

Personel Sayısı	1-10	201	72,6
	11-50	52	18,8
	51-100	11	4
	101-250	7	2,5
	251 Ve Üzeri	6	2,2
	Toplam	277	100

Tablo 2'de %23,10'u Anonim Şirketi, %32,9 Limited Şirketi ve %44'ü Şahıs İşletmesi olmak üzere toplam 277 işletmenin araştırmaya katıldığı görülmüştür.

Faaliyet alanı açısından bakıldığında işletmelerin %9,7'si Madencilik, %24,2'si İmalat, %17'si Toptan ve Perakende Ticaret, %15,5'i İnşaat, %7,9'u Ulaştırma, %13'ü Yiyecek hizmeti faaliyeti, %12,6'sı Mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler alanlarında faaliyet gösterdikleri görülmüştür.

Personel sayısı açısından bakıldığında ise işletmelerin %72,6'sı 1-10 çalışan, %18,8'i 11-50 çalışan, %4'ü 51-100 çalışan, %2,5'i 101-250 çalışan, %2,2'si 251 ve üzeri çalışan sayısına sahip olduğu görülmüştür.

Parametrik testlerin kullanılabilmesi için normallik varsayımının sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle ölçeğin normal dağılım gösterip göstermediğine çarpıklık basıklık katsayılarından bakılmıştır. Çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerinin -1,5 ve + 1 ,5 aralığında olduğu görülmüştür (Tabachnick ve Fidell, 2013: 148). Normal dağılım varsayımı sağlanmış durumdadır.

Tablo 3. Normallik Testi

		Statistic	Std. Error
Kontrol Ortamı	Skewness	1,308	0,146
	Kurtosis	-0,292	0,292
Risk Değerlendirme	Skewness	1,491	0,146
	Kurtosis	0,225	0,292
Kontrol Faaliyetleri	Skewness	0,717	0,146
	Kurtosis	-1,497	0,292
Bilgi ve İletişim	Skewness	-0,734	0,146
	Kurtosis	-1,472	0,292
İzleme	Skewness	1,358	0,146
	Kurtosis	-0,158	0,292

Analiz aşamasında iç kontrol bileşenlerine ait tüm veriler, evet–hayır cevap sayılarına göre "düşük" "yüksek" şeklinde kategorize edilmiştir. Bu aşamada her bir iç kontrol alt bileşeninde yer alan ifadeler olumlu ve olumsuz anlamına dikkat edilerek kendi içerisinde değerlendirilmiştir. Verilen cevapların %50'sinden fazlası evet ise "yüksek", %50'si ve altında evet ise "düşük" olarak derecelendirilmiştir. Örneğin kontrol ortamı alt bileşeninde bulunan 10 ifadenin 6'sı veya daha fazlası evet ise "yüksek kontrol ortamı" 5'i veya daha azı evet ise "düşük kontrol ortamı" olarak değerlendirilmiştir. Bu aşamada olumsuz anlam taşıyan ifadeler ters çevrilerek ele alınmıştır. Bu şekilde analiz edilen frekans tablosu Tablo 4'de yer almaktadır.

Tablo 4. İç kontrol Bileşenlerine Ait Frekans Tablosu

	Kontrol Ortamı		Risk Değerlendirme		Kontrol Faaliyetleri		Bilgi ve İletişim		İzleme	
	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
Düşük	214	77,3	221	79,8	185	66,8	91	32,9	216	78,0
Yüksek	63	22,7	56	20,2	92	33,2	186	67,1	61	22,0
Total	277	100,0	277	100,0	277	100,0	277	100,0	277	100,0

İç kontrol bileşenlerine ait frekans tablosu incelendiğinde işletmelerin %77,3'ü düşük kontrol ortamı, %79,8'i düşük risk değerlendirme, %66,8'i düşük kontrol faaliyetleri, %78,0'i düşük izleme düzeyine sahip olduğu ancak %67,1'i yüksek bilgi ve iletişim düzeyine sahip olduğu görülmektedir.

3.3.2. Hipotez Testlerine Yönelik Sonuçlar

Bu bölümde yapılan anket çalışmasında KOBİ'lerin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik, iç kontrol bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenleri demografik değişkenler olarak ele alınan işletme türü, faaliyet alanı ve personel sayısı açısından farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir.

3.3.2.1. Kontrol Ortamıyla İlgili Sonuçlar

İşletmelerinde kontrol ortamı düzeyinin işletme türüne göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Anova analizinin sonucunda p (sig) değeri 0,05' den küçük ise anlamlılık söz konusudur. Analiz sonucunda p değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin

0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle işletme türü grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=38,296; p=0,000 < 0.05). Farklılığın nereden kaynaklandığının belirlenmesi amacıyla çoklu karşılaştırma testlerinden olan Tukey testi yapılmıştır. Tukey testi örneklemlerin grup ortalamaları arasındaki farkı karşılaştırır, p (sig) değeri 0,05' den küçük olması bu farklılığın anlamlı olduğunu gösterir. Tukey testine ilişkin istatistiksel değerler Tablo 5'de verilmiştir.

Tablo 5. İşletme Türüne Göre Kontrol Ortamı Tukey Testi Sonuçları

(I) İşletme Türü	(J) İşletme Türü	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Anonim Şirket	Limited Şirketi	0,06387	0,06078	0,546
	Şahıs İşletmesi	0,42930*	0,05751	**0,000**
Limited Şirketi	Anonim Şirket	-0,06387	0,06078	0,546
	Şahıs İşletmesi	0,36543*	0,05161	**0,000**
Şahıs İşletmesi	Anonim Şirket	-0,42930*	0,05751	**0,000**
	Limited Şirketi	-0,36543*	0,05161	**0,000**

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tukey testi sonuçlarına göre p (sig) değerinin 0,000 olduğu tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05'den küçük olması nedeniyle; **H_1 hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodan ortalamalar arasındaki farka bakıldığında en yüksek kontrol ortamı düzeyine anonim şirketlerinin sahip olduğu, daha sonra limited şirketlerinin bu sırayı takip ettiği en düşük kontrol ortamı düzeyine de şahıs işletmelerinin sahip olduğu anlaşılmaktadır. Anonim şirketlerin limited şirketlerden, limited şirketlerin de şahıs işletmelerinden kurumsal yönetim yapıları gereği daha yüksek kontrol ortamına yönelik uygulamalar gerçekleştirmesi beklenmektedir. Bu bağlamda elde edilen sonuçlar bu hususu destekler niteliktedir.

İşletmelerde kontrol ortamı düzeyinin faaliyet alanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) yapılmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle faaliyet alanı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=9,811; p=0,000 < 0.05). Farklılığın nereden kaynaklandığını tespit etmek amacıyla Tukey testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6. Faaliyet Alanına Göre Kontrol Ortamı Tukey Testi Sonuçları

(I) Faaliyet Alanı	(J) Faaliyet Alanı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Madencilik	İmalat	0,12272	0,08769	0,802
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,40662*	0,0929	**0,000**
	İnşaat	0,46253*	0,09446	**0,000**
	Ulaştırma	0,46465*	0,11049	**0,001**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,44444*	0,09794	**0,000**
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,49841*	0,09854	**0,000**
İmalat	Madencilik	-0,12272	0,08769	0,802
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,28390*	0,0732	**0,003**
	İnşaat	0,33981*	0,07517	**0,000**
	Ulaştırma	0,34193*	0,09453	0,006
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,32172*	0,0795	**0,001**
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,37569*	0,08023	**0,000**
Toptan ve Perakende Ticaret	Madencilik	-0,40662*	0,0929	**0,000**
	İmalat	-0,28390*	0,0732	**0,003**
	İnşaat	0,05591	0,08118	0,993
	Ulaştırma	0,05803	0,09938	0,997
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,03783	0,08521	0,999
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,09179	0,08589	0,937
İnşaat	Madencilik	-0,46253*	0,09446	**0,000**
	İmalat	-0,33981*	0,07517	**0,000**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,05591	0,08118	0,993
	Ulaştırma	0,00211	0,10084	1,000
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,01809	0,08691	1,000
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,03588	0,08758	1,000
Ulaştırma	Madencilik	-0,46465*	0,11049	**0,001**
	İmalat	-0,34193*	0,09453	0,006
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,05803	0,09938	0,997
	İnşaat	-0,00211	0,10084	1,000
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,0202	0,10411	1,000
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,03377	0,10467	1,000
Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	Madencilik	-0,44444*	0,09794	**0,000**
	İmalat	-0,32172*	0,0795	**0,001**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,03783	0,08521	0,999
	İnşaat	0,01809	0,08691	1,000
	Ulaştırma	0,0202	0,10411	1,000

	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,05397	0,09132	0,997
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	Madencilik	-0,49841*	0,09854	**0,000**
	İmalat	-0,37569*	0,08023	**0,000**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,09179	0,08589	0,937
	İnşaat	-0,03588	0,08758	1,000
	Ulaştırma	-0,03377	0,10467	1,000
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,05397	0,09132	0,997

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan faaliyet alanı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Bu bağlamda **H_2 hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında madencilik ve imalat alanında faaliyet gösteren işletmelerin kontrol ortamı düzeylerinin toptan ve perakende ticaret, inşaat, yiyecek hizmeti ve mesleki bilimsel teknik alanlarda faaliyet gösteren işletmelerden anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu görülmektedir. Mesleki- bilimsel- teknik alanında faaliyet gösteren işletmelerin de madencilik ve imalat faaliyet alanlarındaki işletmelerden anlamlı bir şekilde daha düşük kontrol ortamı düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Özellikle imalat ve madencilik sektöründe faaliyet alanlarının gerektirdiği uygulamalar sebebiyle kontrol ortamına verilen önemin daha yüksek olması beklenir. Kütük (2019)'ün araştırmasında iç kontrol sisteminin alt boyutlarının (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi –iletişim, izleme) demografik değişkenler ortalama seviyedeyken sektörler üzerinde anlamlı etkiye sahip olduğu bulunmuştur. Bankacılık, finans ve sigorta sektörlerinde ortalama üstünde iç kontrol varken, taşımacılık, otomotiv, turizm, İnşaat ve diğer sektörlerde ortalama altında olduğu görülmüştür. Bu doğrultuda elde edilen sonuçların bu yönde olduğu görülmektedir.

İşletmelerde kontrol ortamı düzeyinin personel sayısına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) yapılmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle personel sayısı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ($F=29,112$; $p=0,000 < 0.05$). Farklılığın nereden kaynaklandığını tespit etmek amacıyla Tukey testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7. Personel Sayısına Göre Kontrol Ortamı Tukey Testi Sonuçları

(I) Personel Sayısı	(J) Personel Sayısı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
1-10	11-50	-0,42470*	0,05507	**0,000**
	51-100	-0,63275*	0,10961	**0,000**
	101-250	-0,33404	0,1361	0,104
	251 ve üzeri	-,90547*	0,14665	**0,000**
11-50	'1-10	0,42470*	0,05507	**0,000**
	51-100	-0,20804	0,11747	0,393
	101-250	0,09066	0,14251	0,969
	251 ve üzeri	-,48077*	0,15262	**0,015**
51-100	'1-10	0,63275*	0,10961	**0,000**
	11-50	0,20804	0,11747	0,393
	101-250	0,29870	0,17114	0,408
	251 ve üzeri	-0,27273	0,17965	0,552
101-250	'1-10	0,33404	0,1361	0,104
	'11-50	-0,09066	0,14251	0,969
	51-100	-0,29870	0,17114	0,408
	251 ve üzeri	-0,57143*	0,19693	**0,033**
251 ve üzeri	'1-10	0,90547*	0,14665	**0,000**
	'11-50	0,48077*	0,15262	**0,015**
	51-100	0,27273	0,17965	0,552
	101-250	0,57143*	0,19693	**0,033**

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan personel sayısı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla **H_3 hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında en yüksek kontrol ortamı düzeyinin 251 ve üzeri personel sayısına sahip işletmelere ait olduğu, en düşük kontrol ortamı düzeyinin de 1-10 arası personel sayısına sahip işletmelere ait olduğu görülmektedir. İşletmelerde personel sayısı arttıkça kontrol ortamına yönelik uygulamaların artması beklenir. Acındı (2007)'nın işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik bir değerlendirmede de 100 ve az sayıda çalışan olan işletmelerle 500 ve üzerinde çalışan bulunduran işletmeler arasında iç kontrol sisteminin etkinliğini gösteren amaçlara ulaşılmasında anlamlı bir fark görülmüştür. 100 ve daha az çalışan

olan işletmelerin iç kontrol amaçlarına ulaşmada daha çok zorlandıklarına dair bulgular ortaya çıkmıştır. Araştırma sonucu bu hususu desteklemektedir.

3.3.2.2. Risk Değerlendirme İle İlgili Sonuçlar

İşletmelerde risk değerlendirme düzeyinin işletme türüne göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle işletme türü grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=36,067; p=0,000 < 0.05). Farklılığın nereden kaynaklandığının belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8. İşletme Türüne Göre Risk Değerlendirme Tukey Testi Sonuçları

(I) İşletme Türü	(J) İşletme Türü	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Anonim Şirket	Limited Şirketi	0,10319	0,05861	0,185
	Şahıs İşletmesi	0,42188*	0,05545	**0,000**
Limited Şirketi	Anonim Şirket	-0,10319	0,05861	0,185
	Şahıs İşletmesi	0,31868*	0,04976	**0,000**
Şahıs İşletmesi	Anonim Şirket	-0,42188*	0,05545	**0,000**
	Limited Şirketi	-0,31868*	0,04976	**0,000**

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tukey testi sonuçlarına göre p (sig) değerinin 0,000 olduğu tespit edilmiştir. Bu değerin 0.005'den küçük olması nedeniyle; **H_4 hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodan ortalamalar arasındaki farka bakıldığında şahıs işletmelerinde risk değerlendirme düzeyinin anonim ve limited şirketlerindeki risk değerlendirme düzeyinden anlamlı bir şekilde daha düşük olduğu görülmektedir. Ayrıca en yüksek risk değerlendirme düzeyine anonim şirketlerin sahip olduğu görülmektedir. Anonim ve limited şirketlerin kurumsal yapıları nedeniyle risk değerlendirmeye yönelik uygulamalarının daha yüksek olması beklenmektedir. Elde edilen araştırma sonucu bu hususu destekler niteliktedir.

İşletmelerde risk değerlendirme düzeyinin faaliyet alanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) yapılmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin

0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle faaliyet alanı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=9,631; p=0,000<0.05). Farklılığın kaynağının belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 9. Faaliyet Alanına Göre Risk Değerlendirme Tukey Testi Sonuçları

(I) Faaliyet Alanı	(J) Faaliyet Alanı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Madencilik	İmalat	0,21227	0,08416	0,155
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,32151*	0,08915	**0,007**
	İnşaat	0,48579*	0,09065	**0,000**
	Ulaştırma	0,51010*	0,10604	**0,000**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,50000*	0,09399	**0,000**
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,52698*	0,09457	**0,000**
İmalat	Madencilik	-0,21227	0,08416	0,155
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,10924	0,07025	0,711
	İnşaat	0,27352*	0,07214	**0,003**
	Ulaştırma	0,29783*	0,09072	**0,020**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,28773*	0,07629	**0,004**
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,31471*	0,07700	**0,001**
Toptan ve Perakende Ticaret	Madencilik	-0,32151*	0,08915	**0,007**
	İmalat	-0,10924	0,07025	0,711
	İnşaat	0,16428	0,07791	0,351
	Ulaştırma	0,18859	0,09537	0,431
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,17849	0,08177	0,308
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,20547	0,08243	0,166
İnşaat	Madencilik	-0,48579*	0,09065	**0,000**
	İmalat	-0,27352*	0,07214	**0,003**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,16428	0,07791	0,351
	Ulaştırma	0,02431	0,09678	1,000
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,01421	0,0834	1,000
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,0412	0,08405	0,999
Ulaştırma	Madencilik	-0,51010*	0,10604	**0,000**
	İmalat	-0,29783*	0,09072	**0,020**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,18859	0,09537	0,431
	İnşaat	-0,02431	0,09678	1,000
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,0101	0,09991	1,000
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,01688	0,10045	1,000

Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	Madencilik	-0,50000*	0,09399	**0,000**
	İmalat	-0,28773*	0,07629	**0,004**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,17849	0,08177	0,308
	İnşaat	-0,01421	0,08340	1,000
	Ulaştırma	0,0101	0,09991	1,000
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,02698	0,08764	1,000
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	Madencilik	-0,52698*	0,09457	**0,000**
	İmalat	-0,31471*	0,07700	**0,001**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,20547	0,08243	0,166
	İnşaat	-0,0412	0,08405	0,999
	Ulaştırma	-0,01688	0,10045	1,000
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,02698	0,08764	1,000

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan faaliyet alanı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar bağlamında **H_5 hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında madencilik ve imalat alanında faaliyet gösteren işletmelerin inşaat, ulaştırma, yiyecek hizmetleri ve mesleki-bilimsel-teknik alanında faaliyet gösteren işletmelere göre risk değerlendirme düzeylerinin anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu görülmektedir. Mesleki-bilimsel-teknik alanında faaliyet gösteren işletmelerin madencilik ve imalat alanında faaliyet gösteren işletmelerden anlamlı bir şekilde daha düşük risk değerlendirme düzeyleri olduğu analiz sonuçları arasındadır. Özellikle imalat ve madencilik sektöründe faaliyet alanlarının özellikleri gereği risk değerlendirmeye verilen önemin daha yüksek olması beklenir. Bu doğrultuda elde edilen sonuçların bu yönde olduğu görülmektedir.

İşletmelerde risk değerlendirme düzeyinin personel sayısına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) yapılmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle personel sayısı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ($F=22,344$; $p=0,000 < 0.05$). Farklılığın hangi guplar arasında olduğunun belirlenmesi amacıyla Tukey testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 10'da verilmiştir.

Tablo 10. Personel Sayısına Göre Risk Değerlendirme Tukey Testi Sonuçları

(I) Personel Sayısı	(J) Personel Sayısı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
1-10	11-50	-0,39122*	0,05471	**0,000**
	51-100	-0,27408	0,10888	0,090
	101-250	-0,33902	0,13519	0,092
	251 ve üzeri	-0,91045*	0,14567	**0,000**
11-50	1-10	0,39122*	0,05471	**0,000**
	51-100	0,11713	0,11669	0,854
	101-250	0,05220	0,14156	0,996
	251 ve üzeri	-0,51923*	0,15160	**0,006**
51-100	1-10	0,27408	0,10888	0,090
	11-50	-0,11713	0,11669	0,854
	101-250	-0,06494	0,17000	0,995
	251 ve üzeri	-0,63636*	0,17845	**0,004**
101-250	1-10	0,33902	0,13519	0,092
	11-50	-0,05220	0,14156	0,996
	51-100	0,06494	0,17000	0,995
	251 ve üzeri	-0,57143*	0,19562	**0,031**
251 ve üzeri	1-10	0,91045*	0,14567	**0,000**
	11-50	0,51923*	0,15160	**0,006**
	51-100	0,63636*	0,17845	**0,004**
	101-250	0,57143*	0,19562	**0,031**

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan personel sayısı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla **H_6 hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında 251 ve üzeri personel sayısına sahip işletmelerin risk değerlendirme düzeyi en yüksek, 1-10 arası personel sayısına sahip işletmelerin risk değerlendirme düzeyi ise en düşüktür. İşletmelerde personel sayısının artması ile daha yüksek faaliyet düzeyine ulaşıldığı için risk değerlendirme çalışmalarının da artması beklenmektedir. Bu bağlamda araştırma sonucu desteklenmektedir.

3.3.2.3. Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Sonuçlar

İşletmelerde kontrol faaliyetleri düzeyinin işletme türüne göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)

uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle işletme türü grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=82,211; p=0,000 < 0.05). Farklılığın nereden kaynaklandığının belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11. İşletme Türüne Göre Kontrol Faaliyetleri Tukey Testi Sonuçları

(I) İşletme Türü	(J) İşletme Türü	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Anonim Şirket	Limited Şirketi	0,38565*	0,06107	**0,000**
	Şahıs İşletmesi	0,73207*	0,05778	**0,000**
Limited Şirketi	Anonim Şirket	-0,38565*	0,06107	**0,000**
	Şahıs İşletmesi	0,34642*	0,05185	**0,000**
Şahıs İşletmesi	Anonim Şirket	-0,73207*	0,05778	**0,000**
	Limited Şirketi	-0,34642*	0,05185	**0,000**

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tukey testi sonuçlarına göre p (sig) değerinin 0,000 olduğu tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05'den küçük olması nedeniyle; **H_7 hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodan ortalamalar arasındaki farka bakıldığında en yüksek kontrol faaliyetleri düzeyine anonim şirketler, en düşük kontrol faaliyetleri düzeyine de şahıs işletmeleri sahiptir. Limited şirketlerin kontrol faaliyet düzeylerinin ise anonim şirketlerden anlamlı bir şekilde daha düşük, şahıs işletmelerinden de anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu görülmektedir. Anonim ve limited şirketleri gerek kurumsal yapıları gerekse kanuni zorunluluklar gereği kontrol faaliyetlerini yüksek düzeyde gerçekleştirmeleri beklenmektedir. Araştırma sonucu bu hususu desteklemektedir.

İşletmelerde kontrol faaliyetleri düzeyinin faaliyet alanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle faaliyet alanı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=6,834; p=0,000

< 0.05). Farklılığın nereden kaynaklandığının belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 12'de verilmiştir.

Tablo 12. Faaliyet Alanına Göre Kontrol Faaliyetleri Tukey Testi Sonuçları

(I) Faaliyet Alanı	(J) Faaliyet Alanı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Madencilik	İmalat	0,05528	0,10132	0,998
	Toptan Ve Perakende Ticaret	0,33727*	0,10734	**0,030**
	İnşaat	0,26701	0,10914	0,184
	Ulaştırma	0,50168*	0,12766	**0,002**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,42593*	0,11316	**0,004**
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,42116*	0,11385	**0,005**
İmalat	Madencilik	-0,05528	0,10132	0,998
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,28199*	0,08457	**0,017**
	İnşaat	0,21173	0,08685	0,187
	Ulaştırma	0,44640*	0,10922	**0,001**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,37065*	0,09185	**0,001**
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,36588*	0,09270	**0,002**
Toptan ve Perakende Ticaret	Madencilik	-0,33727*	0,10734	**0,030**
	İmalat	-0,28199*	0,08457	**0,017**
	İnşaat	-0,07026	0,09380	0,989
	Ulaştırma	0,16441	0,11482	0,784
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,08865	0,09845	0,972
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,08389	0,09924	0,980
İnşaat	Madencilik	-0,26701	0,10914	0,184
	İmalat	-0,21173	0,08685	0,187
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,07026	0,09380	0,989
	Ulaştırma	0,23467	0,11651	0,408
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,15891	0,10041	0,694
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,15415	0,10119	0,731
Ulaştırma	Madencilik	-0,50168*	0,12766	**0,002**
	İmalat	-0,44640*	0,10922	**0,001**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,16441	0,11482	0,784
	İnşaat	-0,23467	0,11651	0,408
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,07576	0,12028	0,996
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-0,08052	0,12093	0,994
Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	Madencilik	-0,42593*	0,11316	**0,004**
	İmalat	-0,37065*	0,09185	**0,001**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,08865	0,09845	0,972
	İnşaat	-0,15891	0,10041	0,694
	Ulaştırma	0,07576	0,12028	0,996

	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-0,00476	0,10551	1,000
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	Madencilik	-0,42116*	0,11385	**0,005**
	İmalat	-0,36588*	0,09270	**0,002**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,08389	0,09924	0,980
	İnşaat	-0,15415	0,10119	0,731
	Ulaştırma	0,08052	0,12093	0,994
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,00476	0,10551	1,000

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan faaliyet alanı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar bağlamında **H_8 hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında madencilik ve imalat alanında faaliyet gösteren işletmelerin toptan ve perakende ticaret, ulaştırma, yiyecek hizmetleri ve mesleki- bilimsel-teknik alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin kontrol faaliyet düzeylerinden anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu görülmektedir. Toptan ve perakende ticaret, ulaştırma, yiyecek hizmetleri ve mesleki-bilimsel-teknik alanında faaliyet gösteren işletmelerin kontrol faaliyetleri madencilik ve imalat alanında faaliyet gösteren işletmelerden anlamlı bir şekilde daha düşük olduğu araştırma sonuçlarındandır. Madencilik ve imalat faaliyet alanlarının gerektirdiği zorunlu uygulamalardan dolayı kontrol faaliyet düzeyinin yüksek olması beklenir. Araştırma sonucu destekler niteliktedir.

İşletmelerde kontrol faaliyetleri düzeyinin personel sayısına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle personel sayısı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ($F=28,600$; $p=0,000 < 0.05$). Farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 13'de verilmiştir.

Tablo 13. Personel Sayısına Göre Kontrol Faaliyetleri Tukey Testi Sonuçları

(I) Personel Sayısı	(J) Personel Sayısı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
1-10	11-50	-0,51320*	0,06204	**0,000**
	51-100	-0,72999*	0,12348	**0,000**
	101-250	-0,39232	0,15332	0,081
	251 ve üzeri	-0,82090*	0,16521	**0,000**
11-50	1-10	0,51320*	0,06204	**0,000**
	51-100	-0,21678	0,13234	0,474
	101-250	0,12088	0,16054	0,944
	251 ve üzeri	-0,30769	0,17193	0,382
51-100	1-10	0,72999*	0,12348	**0,000**
	11-50	0,21678	0,13234	0,474
	101-250	0,33766	0,19280	0,404
	251 ve üzeri	-0,09091	0,20238	0,992
101-250	1-10	0,39232	0,15332	0,081
	11-50	-0,12088	0,16054	0,944
	51-100	-0,33766	0,19280	0,404
	251 ve üzeri	-0,42857	0,22185	0,303
251 ve üzeri	1-10	0,82090*	0,16521	**0,000**
	11-50	0,30769	0,17193	0,382
	51-100	0,09091	0,20238	0,992
	101-250	0,42857	0,22185	0,303

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan personel sayısı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda **H_9 hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında 251 ve üzeri personel sayısına sahip işletmelerin kontrol faaliyet düzeyinin en yüksek, 1-10 arası personel sayısına sahip işletmelerin kontrol faaliyet düzeyinin ise en düşük olduğu görülmektedir. İşletmelerde personel sayısının artması ile daha yüksek faaliyet düzeyine ulaşıldığı için kontrol faaliyetlerinin de artması beklenmektedir. Bu bağlamda araştırma sonucu desteklenmektedir.

3.3.2.4. Bilgi ve İletişim İle İlgili Sonuçlar

İşletmelerde bilgi ve iletişim düzeyinin **işletme türüne** göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle işletme türü grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=33,087; p=0,000 < 0.05). Farklılığın nereden kaynaklandığının belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 14'de verilmiştir.

Tablo 14. İşletme Türüne Göre Bilgi ve İletişim Tukey Testi Sonuçları

(I) İşletme Türü	(J) İşletme Türü	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Anonim Şirket	Limited Şirketi	0,18389*	0,06914	**0,022**
	Şahıs İşletmesi	0,50231*	0,06541	**0,000**
Limited Şirketi	Anonim Şirket	-0,18389*	0,06914	**0,022**
	Şahıs İşletmesi	0,31841*	0,05871	**0,000**
Şahıs İşletmesi	Anonim Şirket	-0,50231*	0,06541	**0,000**
	Limited Şirketi	-0,31841*	0,05871	**0,000**

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan işletme türü grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla **H_{10} hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında en yüksek bilgi ve iletişim düzeyine anonim şirketler, en düşük bilgi ve iletişim düzeyine de şahıs işletmeleri sahiptir. Limited şirketlerin bilgi ve iletişim düzeylerinin ise anonim şirketlerden anlamlı bir şekilde daha düşük, şahıs işletmelerinden de anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu görülmektedir. Anonim ve limited şirketlerin faaliyet hacimlerinin yüksek olması sebebiyle daha fazla mali veriyi bilgi sistemlerinde işlemesi ve takip etmesi söz konusudur. Bu durum bilgi ve iletişim düzeyinin yüksek olması sonucunu gerektirir. Araştırma sonucu da bu yönde desteklenmektedir.

İşletmelerde bilgi ve iletişim düzeyinin faaliyet alanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu

değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle faaliyet alanı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=9,686; p=0,000 < 0.05). Farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 15'de verilmiştir.

Tablo 15. Faaliyet Alanına Göre Bilgi ve İletişim Tukey Testi Sonuçları

(I) Faaliyet Alanı	(J) Faaliyet Alanı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Madencilik	İmalat	-0,03538	0,09837	1,000
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,05989	0,10421	0,997
	İnşaat	0,15935	0,10596	0,742
	Ulaştırma	0,69529*	0,12394	**0,000**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,03704	0,10987	1,000
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-0,05926	0,11054	1,000
İmalat	Madencilik	0,03538	0,09837	1,000
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,09527	0,08211	0,908
	İnşaat	0,19472	0,08432	0,243
	Ulaştırma	0,73066*	0,10604	**0,000**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,00166	0,08918	1,000
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-0,02388	0,09000	1,000
Toptan ve Perakende Ticaret	Madencilik	-0,05989	0,10421	1,000
	İmalat	-0,09527	0,08211	0,908
	İnşaat	0,09946	0,09107	0,930
	Ulaştırma	0,63540*	0,11148	**0,000**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,09693	0,09558	0,950
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-0,11915	0,09635	0,879
İnşaat	Madencilik	-0,15935	0,10596	0,742
	İmalat	-0,19472	0,08432	0,243
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,09946	0,09107	0,930
	Ulaştırma	0,53594*	0,11312	**0,000**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,19638	0,09749	0,408
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-0,21860	0,09824	0,286
Ulaştırma	Madencilik	-0,69529*	0,12394	**0,000**
	İmalat	-0,73066*	0,10604	**0,000**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,63540*	0,11148	**0,000**
	İnşaat	-0,53594*	0,11312	**0,000**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,73232*	0,11678	**0,000**
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-0,75455*	0,11741	**0,000**

Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	Madencilik	0,03704	0,10987	1,000
	İmalat	0,00166	0,08918	1,000
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,09693	0,09558	0,950
	İnşaat	0,19638	0,09749	0,408
	Ulaştırma	0,73232*	0,11678	**0,000**
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-0,02222	0,10244	1,000
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	Madencilik	0,05926	0,11054	0,998
	İmalat	0,02388	0,09000	1,000
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,11915	0,09635	0,879
	İnşaat	0,21860	0,09824	0,286
	Ulaştırma	0,75455*	0,11741	**0,000**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,02222	0,10244	1,000

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan faaliyet alanı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar bağlamında **H_{11} hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında ulaştırma alanında faaliyet gösteren işletmelerin bilgi ve iletişim düzeyleri madencilik, imalat, toptan ve perakende ticaret, inşaat, yiyecek hizmetleri ve mesleki-bilimsel-teknik alanında faaliyet gösteren işletmelerin hepsinden anlamlı bir şekilde daha düşüktür. Günümüzdeki tüm sektörlerde hem teknik hem de yasal gerekliliklerden dolayı bilgi ve iletişim faaliyetleri son derece önem arz etmektedir. Ancak araştırmada ulaştırma sektöründe bu faaliyetlerin düşük olduğu saptanmıştır.

İşletmelerde bilgi ve iletişim düzeyinin personel sayısına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle personel sayısı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ($F=7,763$; $p=0,000 < 0.05$). Farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 16'da verilmiştir.

Tablo 16. Personel Sayısına Göre Bilgi ve İletişim Tukey Testi Sonuçları

(I) Personel Sayısı	(J) Personel Sayısı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
1-10	11-50	-0,32176*	0,06986	**0,000**
	51-100	-0,41791*	0,13904	**0,024**
	101-250	-0,13220	0,17265	0,940
	251 ve üzeri	-0,41791	0,18603	0,166
11-50	1-10	0,32176*	0,06986	**0,000**
	51-100	-0,09615	0,14902	0,967
	101-250	0,18956	0,18078	0,832
	251 ve üzeri	-0,09615	0,19360	0,988
51-100	1-10	0,41791*	0,13904	**0,024**
	11-50	0,09615	0,14902	0,967
	101-250	0,28571	0,21710	0,681
	251 ve üzeri	0,00000	0,22789	1,000
101-250	1-10	0,13220	0,17265	0,940
	11-50	-0,18956	0,18078	0,832
	51-100	-0,28571	0,21710	0,681
	251 ve üzeri	-0,28571	0,24982	0,783
251 ve üzeri	1-10	0,41791	0,18603	0,166
	11-50	0,09615	0,19360	0,988
	51-100	0,00000	0,22789	1,000
	101-250	0,28571	0,24982	0,783

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan personel sayısı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla **H_{12} hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında 1-10 arası personel sayısına sahip işletmelerin bilgi ve iletişim düzeyinin 11-50 arası ve 51-100 arası personel sayısına sahip işletmelerin bilgi ve iletişim düzeyinden anlamlı bir şekilde daha düşük olduğu görülmektedir. Daha az personel sayısına sahip işletmelerin bilgi ve iletişime yönelik faaliyetlerinin daha düşük düzeyde olması beklenir. Araştırma bulgusu bu bağlamda desteklenmektedir.

3.3.2.5. İzleme İle İlgili Sonuçlar

İşletmelerde izleme düzeyinin işletme türüne göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle işletme türü grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=43,133; p=0,000 < 0.05). Farklılığın nereden kaynaklandığının belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 17'de verilmiştir.

Tablo 17. İşletme Türüne Göre İzleme Tukey Testi Sonuçları

(I) İşletme Türü	(J) İşletme Türü	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Anonim Şirket	Limited Şirketi	-0,24914*	0,05928	**0,000**
	Şahıs İşletmesi	0,21798*	0,05608	**0,000**
Limited Şirketi	Anonim Şirket	0,24914*	0,05928	**0,000**
	Şahıs İşletmesi	0,46712*	0,05033	**0,000**
Şahıs İşletmesi	Anonim Şirket	-0,21798*	0,05608	**0,000**
	Limited Şirketi	-0,46712*	0,05033	**0,000**

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tukey testi sonuçlarına göre p (sig) değerinin 0,000 olduğu tespit edilmiştir. Bu değerin 0.005'den küçük olması nedeniyle; **H_{13} hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodan ortalamalar arasındaki farka bakıldığında en yüksek izleme düzeyine limited şirketi sahiptir. Bu sıralamayı anonim şirketi ve şahıs işletmeleri takip etmektedir. Şahıs işletmelerinin en düşük izleme düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Şahıs işletmelerinin şirketlere göre daha düşük düzeyde kurumsal yönetim anlayışına sahip olması sebebiyle izleme ile ilgili faaliyetlerinin de düşük olması beklenmektedir. Araştırma sonucu bu yönde desteklenmektedir.

İşletmelerde izleme düzeyinin faaliyet alanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle faaliyet alanı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=7,272; p=0,000 < 0.05). Farklılığın hangi

gruplar arasında olduğunun belirlenmesi amacıyla Tukey testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 18'de verilmiştir.

Tablo 18. Faaliyet Alanına Göre İzleme Tukey Testi Sonuçları

(I) Faaliyet Alanı	(J) Faaliyet Alanı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
Madencilik	İmalat	-0,02543	0,08877	1,000
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,23719	0,09404	0,155
	İnşaat	0,29113*	0,09563	**0,041**
	Ulaştırma	0,36195*	0,11185	**0,023**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,24074	0,09915	0,191
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,37884*	0,09975	**0,003**
İmalat	Madencilik	0,02543	0,08877	1,000
	Toptan ve Perakende Ticaret	0,26262*	0,07410	**0,008**
	İnşaat	0,31656*	0,07610	**0,001**
	Ulaştırma	0,38738*	0,09569	**0,001**
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,26617*	0,08048	**0,018**
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,40426*	0,08122	**0,000**
Toptan ve Perakende Ticaret	Madencilik	-0,23719	0,09404	0,155
	İmalat	-0,26262*	0,07410	**0,008**
	İnşaat	0,05393	0,08218	0,995
	Ulaştırma	0,12476	0,10060	0,878
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	0,00355	0,08625	1,000
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,14164	0,08695	0,664
İnşaat	Madencilik	-0,29113*	0,09563	**0,041**
	İmalat	-0,31656*	0,07610	**0,001**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,05393	0,08218	0,995
	Ulaştırma	0,07082	0,10208	0,993
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,05039	0,08798	0,998
	Mesleki, Bilimsel Ve Teknik Faaliyetler	0,08771	0,08866	0,956
Ulaştırma	Madencilik	-0,36195*	0,11185	**0,023**
	İmalat	-0,38738*	0,09569	**0,001**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,12476	0,10060	0,878
	İnşaat	-0,07082	0,10208	0,993
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,12121	0,10539	0,912
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,01688	0,10596	1,000
Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	Madencilik	-0,24074	0,09915	0,191
	İmalat	-0,26617*	0,08048	**0,018**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,00355	0,08625	1,000
	İnşaat	0,05039	0,08798	0,998
	Ulaştırma	0,12121	0,10539	0,912
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0,13810	0,09245	0,748

Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	Madencilik	-0,37884*	0,09975	**0,003**
	İmalat	-0,40426*	0,08122	**0,000**
	Toptan ve Perakende Ticaret	-0,14164	0,08695	0,664
	İnşaat	-0,08771	0,08866	0,956
	Ulaştırma	-0,01688	0,10596	1,000
	Yiyecek Hizmeti Faaliyeti	-0,13810	0,09245	0,748

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tablo sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan faaliyet alanı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar bağlamında **H_{14} hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında imalat alanında faaliyet gösteren işletmelerin izleme düzeyinin en yüksek, mesleki-bilimsel-teknik alanında faaliyet gösteren işletmelerin de izleme düzeyinin en düşük olduğu görülmektedir. İmalat sektörü özelliği gereği birçok faaliyeti kapsamaktadır. Bu faaliyetlerin başından sonuna kadar her aşamasının izlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin izleme düzeylerinin yüksek olması beklenir. Bu bağlamda araştırma sonucu desteklenmektedir.

İşletmelerde izleme düzeyinin personel sayısına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Analiz sonucunda p (sig) değeri 0,000 olarak tespit edilmiştir. Bu değerin 0.05 anlamlılık değerinden küçük olması nedeniyle personel sayısı grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur (F=27,865; p=0,000 < 0.05). Farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun belirlenmesi amacıyla Tukey Testi yapılmış ve bu teste ilişkin istatistiksel değerler Tablo 19'da verilmiştir.

Tablo 19. Personel Sayısına Göre İzleme Tukey Testi Sonuçları

(I) Personel Sayısı	(J) Personel Sayısı	Anlamlı Farklılık (I-J)	Standart Sapma	p
1-10	11-50	-0,47245*	0,05480	**0,000**
	51-100	0,01357	0,10906	1,000
	101-250	-0,89552*	0,13542	**0,000**
	251 ve üzeri	-0,22886	0,14592	0,519
11-50	1-10	0,47245*	0,05480	**0,000**
	51-100	0,48601*	0,11689	**0,000**
	101-250	-0,42308*	0,14180	**0,026**
	251 ve üzeri	0,24359	0,15186	0,496

51-100	1-10	-0,01357	0,10906	1,000
	11-50	-0,48601*	0,11689	**0,000**
	101-250	-0,90909*	0,17029	**0,000**
	251 ve üzeri	-0,24242	0,17875	0,656
101-250	1-10	0,89552*	0,13542	**0,000**
	11-50	0,42308*	0,14180	**0,026**
	51-100	0,90909*	0,17029	**0,000**
	251 ve üzeri	0,66667*	0,19595	**0,007**
251 ve üzeri	1-10	0,22886	0,14592	0,519
	11-50	-0,24359	0,15186	0,496
	51-100	0,24242	0,17875	0,656
	101-250	-0,66667*	0,19595	**0,007**

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Tukey testi sonuçları değerlendirildiğinde p (sig) değeri 0,05'den küçük olan personel sayısı grupları arasındaki farklılıkların anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda **H_{15} hipotezi kabul edilmiştir**. Tablodaki anlamlı farklılık sütununa bakıldığında en yüksek izleme düzeyine 101-250 arası personel sayısına sahip işletmelerin oluşturduğu görülmektedir. 51-100 arası personel sayısına sahip işletmelerin ise en düşük izleme düzeyine sahip işletmeler olduğu araştırma sonuçlarındandır. 11-50 arası personel sayısına sahip işletmelerin ise 1-10 arası ve 51-100 arası personel sayısına sahip işletmelerden anlamlı bir şekilde daha yüksek izleme düzeyine sahip oldukları görülmektedir. İşletmelerde personel sayısı arttıkça izlemeye yönelik faaliyetlerin de artması beklenmektedir. Ancak araştırma sonuçlarında personel sayısına göre izleme faaliyetlerinin değişkenlik gösterdiği saptanmıştır.

SONUÇ

Dünyada genelinde insan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik ticaret faaliyetler artmakta bu durum ülkeler arası ekonomik ilişkilerin artması sonucunu doğurmuş ve iktisadi alanda çok hızlı ve büyük gelişmeler yaşanmıştır. Ayrıca teknolojik gelişmeler ile birlikte iletişimin ve bilgi ağlarının artmasıyla ülke sınırları neredeyse kalkmış ve küreselleşmenin etkisi hızla birçok alanda hissedilmektedir. Bu durumun sonucunda ekonominin temel unsuru olan işletmelerin bu gelişmeler karşısında etkilenmemeleri olanaksızdır. Bu gelişmeler uluslararası sermaye hareketliliğinin hız kazanması ile işletmeler ortaya çıkan fırsatları değerlendirmek için büyümüş ve karmaşık bir yapılanma haline dönüşmüşlerdir. Rekabet olgusuyla işletmelerin yönetimlerinin anlayışlarında büyük değişmeler ortaya çıkmıştır. Ayrıca işletme personellerinin birimleri çeşitlenmiş ve işletmelerin faaliyetleri basit bir şekilde kontrol edilemeyecek ve izlenemeyecek hale gelmiştir. Daha önceleri bir personelin kontrolü, işletmenin faaliyetlerinin, önceden belirlenen plan dahilinde devam etmesi konusunda yeterli bilgiyi sağlamaktaydı ancak günümüzde işletmenin hedeflediği faaliyetler ile gerçekleşmelerin uyumlu olması için üst yönetimle birlikte tüm personelin içinde bulunduğu organize ve ayrıntılı bir kontrol ortamının sahip olunması zorunlu olmuştur.

COSO (Committe of Sponsoring Organizations) ABD'de bulunan bağımsız meslek kuruluşları tarafından iç kontrol yapısının standart bir şekilde işletmelerde oluşabilmesine öncülük sağlamıştır. COSO şu anda tüm dünyada iç kontrol modeli ile işletmeler ortaya çıkabilecek risklerin değerlendirilmesini ve sürekli olalar işletmelerin faaliyetlerini kontrol etmeyi sağlayacak bir modeli oluşturmuştur. Bu modelle kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemeden oluşan beş bileşenle işletmelerin faaliyetlerinin etkin ve verimli olup olmadığı, mali raporlardaki verilerin güvenilir olup olmadığı konusunda bilgi sağlayacak bir yapı oluşturulmuştur.

COSO İç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı; işletmede çalışan personelin kontrol bilincini sahip olacağı bir çalışma ortamı belirler, risk değerlendirmesi; işletmede risk olarak değerlendirilebilecek olaylar tanımlaması, düzeyi ve önlemleri belirler, kontrol faaliyetleri; işletmede iç kontrol yapısı dahilinde tanımlanan politika ve süreçleri, bilgi ve iletişim süreçleri; işletme içinde oluşan bilgilerin gerekli birimlere

ulaşmasını sağlayan hizmetleri, izleme ise işletmedeki bilginin takibinde düzenli bir şekilde yapılmasını içermektedir. Bu iç kontrol modelinde bileşenler birbiri ile etkileşim içinde olup oluşturduğu yapı işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olmasını, mali tabloların güvenilirliğini ve ilgili kanun ve düzenlemelerle uygun oluğuna dair makul güvence verecektir.

Araştırmada COSO İç kontrol bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemeden oluşan beş bileşen kapsamında saha araştırmasına dahil edilen KOBİ niteliğindeki işletmelerde iç kontrol yapılarının değerlendirilmesi yapılmıştır. Değerlendirmeler sonucunda bileşenler açısından bakıldığında kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme düzeylerinin düşük olduğu ancak bilgi ve iletişim düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum KOBİ işletmelerinin iç kontrole yönelik gerekli önemi yeterince göstermedikleri şeklinde yorumlanabilir. Bilgi ve İletişim düzeyinin yüksek çıkması hususu günümüzdeki teknolojik alt yapının gelişmesi ve buna yönelik zorunluluklarla ilgili olabileceği düşünülmektedir. Keskin (2014), üretim işletmelerine yönelik yaptığı araştırmasında da benzer sonuçlara ulaşmıştır. Ancak Cengiz (2010), ihracat işletmelerine yönelik yaptığı araştırmada etkin bir iç kontrol ortamının var olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Araştırma sonuçlarında iç kontrol bileşenlerinden olan kontrol ortamı düzeyinin işletme türü, faaliyet alanı ve personel sayısı açısından farklılaştığı görülmüştür. İşletme türüne göre anonim şirketlerinin en yüksek, şahıs işletmelerinin ise en düşük kontrol ortamı düzeyine sahip olduğu bulunmuştur. Bu sonuç anonim şirketlerinin hukuki yapıları nedeniyle kontrol ortamını sağlayacak bir zorunluluğa sahip olması ile ilgilidir. Faaliyet alanı açısından da işletmelerin kontrol ortamı düzeyinde anlamlı farklılıklar saptanmıştır. En yüksek kontrol ortamı düzeyinin madencilik, en düşük kontrol ortamı düzeyinin ise mesleki- bilimsel- teknik alanlarında faaliyet gösteren işletmelerde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Personel sayısı açısından ise personel sayısı yüksek olan işletmelerin düşük olan işletmelerden daha yüksek kontrol ortamı düzeyine sahip oldukları görülmüştür.

İç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme düzeyi işletme türü, faaliyet alanı ve personel sayısına göre farklılaşmaktadır. Anonim şirketlerin risk değerlendirme

düzeyi en yüksek şahıs işletmelerinin ise en düşüktür. Faaliyet alanı açısından ise madencilik alanında faaliyet gösteren işletmelerin risk değerlendirme düzeyi en yüksek, mesleki- bilimsel- teknik alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin risk değerlendirme düzeyi en düşüktür. Personel sayısı açısından bakıldığında da 251 ve üzeri personel sayısına sahip işletmelerin risk değerlendirme düzeyi en yüksek, 1-10 arası personel sayısına sahip işletmelerin risk değerlendirme düzeyi ise en düşüktür.

Kontrol faaliyetleri düzeyi değerlendirildiğinde de işletme türü, faaliyet alanı ve personel sayısı açısından farklılıklar söz konusudur. En yüksek düzeyde kontrol faaliyetleri sergileyen işletmelerin anonim şirketler, en düşük düzeyde kontrol faaliyetleri sergileyen işletmelerin de şahıs işletmeleri olduğu görülmüştür. Faaliyet alanı açısından da madencilik işletmeleri en yüksek, ulaştırma işletmeleri de en düşük kontrol faaliyetlerine sahiptir. Diğer faaliyet alanlarındaki işletmeler arasında da farklılıklar görülmektedir. Personel sayısı açısında değerlendirildiğinde ise personel sayısı yüksek işletmelerin kontrol faaliyetlerinin daha yüksek olduğu görülmektedir.

Bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili sonuçlarda da işletme türü, faaliyet alanı ve personel sayısı açısından farklılıkların olduğu bulunmuştur. En yüksek bilgi ve iletişim düzeyine anonim şirketlerin en düşük, bilgi ve iletişim düzeyine ise şahıs işletmelerinin sahip olduğu görülmüştür. Faaliyet alanı açısından ulaştırma işletmeleri en düşük bilgi ve iletişim düzeyine sahiptir. Personel sayısı 1-10 arası olan işletmelerin bilgi ve iletişim düzeyinin en düşük olduğu bulgulanmıştır.

İzleme ile ilgili araştırma sonuçları da işletme türü, faaliyet alanı ve personel sayısına göre farklılık göstermektedir. En yüksek izleme düzeyine limited şirketi sahiptir. Bu sıralamayı anonim şirketi ve şahıs işletmeleri takip etmektedir. Faaliyet alanında ise madencilik işletmelerin izleme düzeyleri inşaat, ulaştırma ve mesleki-bilimsel- teknik alanlarda faaliyet gösteren işletmelere göre anlamlı bir şekilde daha yüksektir. Personel sayısı 51-100 arası olan işletmelerin ise en düşük izleme düzeyine sahip işletmeler olduğu görülmüştür.

Bu sonuçlar bağlamında KOBİ niteliğindeki işletmelerin iç kontrol düzeylerinin işletme türü, faaliyet alanı ve personel sayısına göre farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır. Genellikle anonim şirketlerin, personel sayısı yüksek olan işletmelerin, madencilik ve imalat alanında faaliyet gösteren işletmelerin iç kontrole daha fazla önem verdikleri

görülmüştür. Bu durum bu tür işletmelerin kurumsal yapıları, işleyişi ve faaliyet alanının gerektirdiği koşullara sahip olma zorunluğuyla ilgili olduğu düşünülmektedir. Literatürde bu sonuçları destekleyen çalışmalar mevcuttur. Kütük (2019) çalışmasında iç kontrol sisteminin sektörlere göre farklılık gösterdiği ve bankacılık, finans ve sigorta sektörlerinde iç kontrol seviyesinin daha yüksek olduğu, ayrıca çalışan sayısı arttıkça iç kontrol ortamının seviyesi azalmakta olduğunu tespit edilmiştir. Özdemir (2018) çalışmasında ise otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin uygulanmasının işletme kapasitesi ve büyüklüğü ile ilgili olduğu faaliyet sürelerinin, işletme türünün ve personel sayısı ile ilişkili olmadığı tespit edilmiştir. Acındı (2007), çalışmasında ise çalışan sayısı yüksek olan işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini gösteren amaçlara ulaşılmasında anlamlı bir fark görülmüş ayrıca bilgi sistemleri ve iletişim bileşeninin kontrol amaçları ile yüksek bir korelasyonu olduğu tespit edilmiştir.

Ulaşılan sonuçlar doğrultusunda aşağıdaki öneriler sunulmuştur:

- KOBİ'ler iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanması konusunda istekli olmalıdırlar. İşletmeler tarafından iç kontrol sisteminin varlığının kârlılık ve verimliliğin arttırılmasında etkili olacağı bilinmelidir.
- Şahıs işletmelerinde iç kontrol düzeylerinin en düşük olduğu görülmüş olup bu işletmelerde iç kontrole yönelik farkındalığın arttırılması için çalışmaların yapılması gerekmektedir.
- Madencilik ve imalat alanında faaliyet gösteren işletmelerin dışındaki işletmelerinde iç kontrol sistemi konusunda farkındalıklarını artırmaları gerekmektedir.
- Gelecekte yapılacak araştırmalarda iç kontrol sisteminin etkinliğinin işletmenin karlılığı ve verimliliği ile ilişkisi incelenebilir. Elde edilen sonuçlar işletme yöneticilerine bu konuda farkındalık sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Kitap

Adiloğlu, B., (2011), *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*" Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Aksoy, T., (2007), *Basel II ve İç Kontrol*, ASMMMO yayını, No:49, Ankara.

Alagöz, A., (2008), *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, (Ed. Z. Doğan ve M.E. İnal). Güncel İşletmecilik Konuları*, Tablet Kitapevi, Konya.

Ataman, Ü.,- Hacırüstemoğlu, R.,- Bozkurt, N., (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Yayınları, İstanbul.

Bodnar, G. H. ve Hopwood, W.S., (2003), *Accounting Information Systems*, Prentice Hall, Eight Edition.

Bozkurt, N., (2000), *Muhasebe Denetimi*, (3. Baskı) Alfa Yayınları, , İstanbul.

BÜMKO, (2006), *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim El Kitabı*, Ankara.

Can, H. - Doğan, T. - Yaşar, A.,(1991), *Genel İşletmecilik Bilgileri,* Adım Yayıncılık, Ankara.

Çatıkkaş, Ö.,- Okur, M.,- Balkan, İ., (2012), *Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması,* Türkiye Bankalar Birliği, İstanbul.

Demirbaş, M. ve Uyar, S., (2006), *Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi*, Güncel Yayıncılık, İstanbul.

Derici, O., (2015), *İç Kontrol ve Risk Yönetimi*, 1. Baskı, Bekad Yayınları, Ankara.

Doyrangöl, N.C., (2001), *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*, Lebip Yalkın Matbaası, İstanbul.

Duman, Ö., (2008), *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, (2.Baskı), Tesmer Yayın No:78, Ankara.

Erdoğan M., (2006), *Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, (3. Baskı), Ankara.

Erdoğan, S., (2009), *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara.

Fişek, K., (2005), *Yönetim*, Paragraf Yayınları, Ankara.

Gürbüz, H., (1995), *Muhasebe Denetimi*, (1.Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.

Güredin, E., (1993), *Denetim*, (5. Baskı), Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.

Güredin, E., (2000), *Denetim*, (10. Baskı), Beta Basım Yayım, Dağıtım A.Ş., İstanbul.

Haftacı, V., (2011), *Muhasebe Denetimi,* (2. Baskı), Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Holmes, A.W. ve Wayne S. O., (1975), *Auditing, Muhasebe Denetimi Standartları ve Yönetimi*, Cilt.1 Çeviren: Oğuz GÖKTÜRK, Bilimsel Yayınlar Derneği, İstanbul.

İslamoğlu, A. H., (2011), *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri:(SPSS uygulamalı),* Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul.

Kaval, H., (2003), *Muhasebe Denetimi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Kaval, H., (2005), *Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile*, (2. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.

Kaval, H., (2008), *Muhasebe Denetimi,* Gazi Kitabevi, Ankara.

Kayış, A. (2014), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Editör: Şeref Kalaycı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.

Kepekçi, C., (2000), *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Kepekçi, C., (2004), *Bağımsız Denetim,*(5. Baskı), Avcıol Basım Yayım, İstanbul.

Keskin, A. D., (2006), *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*, (1.Baskı), Beta Basım, İstanbul.

Köse, H. Ö., (2000), *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Ankara.

Kurnaz, N., ve Çetinoğlu, T., (2010), *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar* (1. Baskı), Umuttepe Yayınları, İzmit.

Moeller R. R., (2014), *Executive's Guide to COSO Internal Controls-Understanding and Implementing the New Framework*, John Wiley & Sons Inc.

Özdemir, A., (2008), *Yönetim Biliminde İleri Araştırma Yöntemleri ve Uygulamalar*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

Özeren B., (2002), *ABD Sayıştay Tarafından Yayınlanan "Federal Devlette İç Kontrol Standartları,* Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, Çeviri, Ankara.

Pehlivanlı, D., (2010), *Modern İç Denetim*, Beta Yayınevi, İstanbul.

Robbins, S. P., ve Decenzo, D. A., (2004), *Fundamentals of Management*, Prentice Hall, New Jersey.

Root, S. J., (1998), *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*, John Wiley & Sons Inc., New York.

Saltık, N., (2007), *İç Kontrol Standartları*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.

Sawyer, L. B.,- Dıttenhofer, M.A.,- Scheiner, H.J., (2003), *Sawyer's Internal Auditing:The Practice of Modern Internal Auditing*, 5 th edition, IIA, Florida, USA.

Sekaran, U., (2000), *Resarch Methods For Business: A Skill-Building Approach.* 3. Baskı, UK: Wiley&Sons.

Selimoğlu, S.K.,- Özbirecikli, M.,- Kurt, G.,- Uzay, Ş., -Alagöz, A.,- Yanık, S., (2009), *Muhasebe Denetimi,* (2. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.

Tabachnick, B.G.,ve Fidell. L.S., (2013), *Using Multivariate Statistics* (sixth ed.) Pearson, Boston.

TESMER, (2006), *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları*, Tesmer Yayın No 64, Ankara.

Tüm, K. ve Memiş, M.Ü., (2012), *İç Kontrol Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme*, Karahan Kitabevi, Adana.

Türedi, H., (2001), *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

Uras, K., (1987), *İşletmeye Giriş*, Meter Yayınları, İstanbul.

Usul, H., (2013), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim,* (1. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.

Uzay, Ş., (1999), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132., İstanbul.

Wilson, J. D. ve Root, S., (1989), *Internal Auditing Manuel*, 2. Edition, New York.

Woolf, E., (1990), *Auditing Today*, Prentice Hall, Forth Edition.

Yurtsever, G., (2008), *Bankacılığımızda İç Kontrol*, *Türkiye Bankalar Birliği*, Yayın No:256, İstanbul

Makaleler

Akbulut, E. (2012), "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma" *Electronic Journal of Vocational Colleges* C.2 S.1 (174-187)

Aksoy, T., (2005a), "Ulusal ve Uluslar Arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği Analitik Bir İnceleme", *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, S.72, (138-164)

Aksoy, T., (2005b), "Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi" , *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, S.73, (168-202).

Akyel, R., (2010a), "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi" Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.17 S.1, (83-97)

Akyel, R., (2010b), "Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi" *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.19 S.3, (1-21).

Atmaca, M., (2012), "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.14, S.1, (191-205).

Bakkal H. ve Kasımoğlu A., (2012), "İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış "COSO ve COCO MODELİ" *Mevzuat Dergisi*, S.178 (1-14).

Baltacı, A., (2018), "Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme", *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.7, S.1, (231-274).

Balyemez, A. S., (2016), "Türkiye'de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması", *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.3, S.8, (1-70).

Cangemi, M.P., (2007), "Internal Controls: Where We've Been, and Where We Need to Go", *Financial Executive*, C.23 S.10, (6-7).

Çalışkan, Y. ve Çiftci, Y., (2017), "5018 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi", *İşletme Bilimi Dergisi*, C.5, S.3, (105-125).

Dabbağoğlu, K., (2007), "İç Kontrol Sistemi", *Mali Çözüm Dergisi*, S.82, (159-169).

Dal, S., ve Çalış, Y. E., (2012), "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirket Yönetim Kurulunun "Muhasebe ve Finans Denetim" Sisteminin Kurulmasına İlişkin Devredilemez Görev ve Yetkisi", *Mali Çözüm Dergisi / Finansal Analiz*, S.114, (71-83).

Dalğar, H., (2012), "İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması", *MÖDAV,* C.14 S.3, (129-155).

Demirbaş, M., (2005), "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler" *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* S.7 (167-188).

Ene, S., (2010), "Proje Yönetiminde Yer Alabilecek Risk Kaynaklarının Tespiti ve Risk Yönetim Planının Geliştirilmesi", *İstanbul Sosyal Bilimler Dergisi*, S.5, (46-60).

Ertikin, K., (2017), "Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası: Enron Olayı Ve Sarbanes-Oxley Yasası", *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, S.141, (101-119)

Ersoy, H., (2013), "Türk Bankacılık Sisteminde Sermaye Yeterliliği ve Basel Standartları", *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, C.3, S.10, (53-72).

Güner, M. F., (2009), "Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü", *Maliye Dergisi*, S.157, (183-195).

Göçen, C. A., (2010), "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası", *Mali Çözüm Dergisi*, S.97, (107-129).

Hatunoğlu, Z., Koca, N., ve Kıllı, M., (2012), "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.9, S.20, (169-189).

İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö., (2012) "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış", *Sayıştay Dergisi*, S.85. (85-121).

Kanca, O. C., (2017), "5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme", *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.5, S.2, (493-505).

Kara, S. ve Anadolu, Z., (2016), "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Dış Denetim Açısından İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* C.19, S.36, (419-443)

Karakaya, G., (2016), "Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.330, (159-172).

Karcıoğlu, R., Yanık R., (2010), "Uluslar Arası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama" *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.24 S.4, (229-241).

Kartal, F., (2013), "Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları", *Maliye ve Finans Yazıları*, C.1, S.99, (8-36).

Kavut, L., (2000), "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Ve Türkiye'deki Durumu", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.2 S.4, (9-28).

Kesik, A., (2005) "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.9, (94-114).

Keskin, D.A., (2009), "Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi", *Denetişim*, S.3, (14-21).

Ömürbek, V. ve Altay, S.Ö. (2011), "Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.16 S.1, (379-402)

Özbirecikli M. ve Pastacıgil A. (2009). "Türkiye'de Muhasebeci Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları ile Mukayeseli Bir İnceleme", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.41, (82-97).

Özten, S. ve Kargın, S., (2012), "Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.14, S.2, (119-136).

Sevim A. ve Gül, M., (2012), "Elektronik İşletmelerde (e-İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi,* C.14 S.2, (91-118).

Şafaklı, O. V., (2010), "KKTC ve AB" de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi", *Akademik Bakış Dergisi*, S.20, (1-13).

Tuan, K. ve Memiş, M.Ü., (2007), "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.35, (1-14).

Türedi H.,- Koban A.O.,- Karakaya G., (2015a), "COSO İç Kontrol (ABD) Modeli İle İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması", *Sayıştay Dergisi,* S.99, (95-119)

Türedi, H. ve Karakaya, G., (2017), "İşletmelerde İç Kontrollerin Önemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.350, (153-171).

Türedi, H.,-Zor, Ü.,-Gürbüz, F., (2015b), "Risk Odaklı İç Denetim", Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.66, (1-20).

Türedi S. Ç., (2005), "İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi", *Mevzuat Dergisi*, S.91, (1-9).

Usul, H.,-Titiz, İ.,-Ateş, B. A., (2011), "İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.49, (48-54).

Uyar, S. (2010), "UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi", *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, C.2, S.2, (37-60).

Uysal, M. P., (2012), "Bilgi Teknolojileri Yönetim Süreçleriyle Bütünleşik Bir E-Öğrenme Tasarım Modeli", *Education Sciences,* C.7, S.2, (251-268).

Ünlü, N.B., (2004), "Kurum Çapında Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü", *TİDE İç Denetim Dergisi*, S.9, (22-28).

Yardımcıoğlu M. ve Ada Ş.,(2016), "Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.3 S.1, (43-55).

Yavuz, M., (2011), "Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi", *Mali Çözüm Dergisi*, S.107, (147-162).

Yılmaz, B. B., ve Öğüş, C. İ., (2016), "Otel İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Kurulması: Marmara Bölgesi'ndeki Beş Yıldızlı Bir Otelin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi", *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, C.11, S.2, (78-107)

Tezler

Acındı, A., (2007), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Akçakanat, Ö., (2011), Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta.

Altay, S.Ö., (2010), Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Arslan, I., (2008), Kurumsal Risk Yönetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Uzmanlık Tezi, Ankara.

Baskıcı, Ç., (2012), İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Cengiz, S., (2010), İhracatçı Firmaların Muhasebe ve İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Analizi: Ankara Örneği, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çorum.

Çiğdem, F.G., (2018), İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: Bıst Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Malatya.

Çatıkkaş, Ö., (2005), Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Çelen, E., (2017), Perakende Gıda Zincirlerinde İç Kontrol Sistemi, Etkinliği ve Bir Uygulama, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Doktora Programı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Demir, K., (2016), Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Önemi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Güneş, N., (2012), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolü: Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması, Kahramanmaraş

Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş.

Güney, A., (2009), İşletmelerde İç Kontrol Sistemi: Küçük ve Orta Büyüklükteki İnşaat İşletmelerinde Pilot Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Güven, F.M., (2008), İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Kaygusuzoğlu, H., (2018), İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimin Etkinliğine Kattığı Değer: Gaziantep, Kahramanmaraş ve Malatya İllerinde Yapılan Bir Araştırma, T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Malatya.

Keskin, İ., (2014), Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hatay.

Korkut, B., (2004), Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü. Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara.

Kurnaz, E., (2013), İç Kontrol Sistemi ve Türkiye'deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi ,Erzurum.

Kütük, S., (2019), Halka Açık Şirketlerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Örgütsel Kültürün İç Kontrol Sistemine Etkisi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Melikyan, L., (2015), İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Memiş, M.Ü.,(2006), İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi, Adana.

Özdemir, O. (2018), Otel İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim: Kars İli Uygulaması, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kars.

Özen, G., (2010), İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Sümer, E., (2010), Türkiye'de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara.

Şahin, G., (2018), Sanayi işletmelerinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi: Bir vaka analizi, Doğuş Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Tuncay, D., (2011), İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya.

Uğurlu, F., (2018), İç Kontrol Sisteminin Yapısı, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin İşleyişi ve Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Malatya.

Uyar, S., (2004), Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Ünlü, B., (2013), Bağımsız Denetimin İç Kontrol Sisteminin Etkinliğindeki Rolü Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Yayla, H.E.,(2006), Güç Ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye'deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara.

Yumuşak, Y., (2007), Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimle Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

İnternet Kaynakları

About The Institute of Internal Control, https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx (21.12.2018).

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (22.12.2018) https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar

Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (10.10. 2018)
https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf

KELECİOĞLU, M.K., (2016), Türk Ticaret Kanununda İç Denetimin Yeri (25.09.2018)
https://www.finansaleksen.com.tr/wp-content/uploads/2018/04/turk-ticaret-kanununda-ic-denetim-yeri.pdf

History of the AICPA (13.08.2018)
https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/history-of-the-aicpa.html

Uzunay Vildan, COBİT Araştırma Raporu (14.08.2018)
https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6857,uzunay-v-cobit-arastirma-raporu.pdf?0

http://www.intosai.org

https://www.hmb.gov.tr/ic-kontrol-nedir (27.08.2018)

Yasal Düzenlemeler ve Diğer Kaynaklar

COSO - Enterprise Risk Management Integrated Framework - Executive Summary.

COSO, (2012), Internal Control-Integrated Framework.

IFAC (The International Federation of Accountants) (2004), ISA-400 Risk Assessments and Internal Control, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics, January 1st.

IFAC Uluslararası Denetim Standartları 315.

IFAC UluslararasıMuhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu, Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı (çev.) (TÜRMOB Yayınları:457), İstanbul 2013.

İç kontrol ve İçişleri Bakanlığı Uygulamaları, 2012, Strateji Geliştirme Başkanlığı.

KPMG, BT Denetim Standartları ve Uygulamaları Araştırma Raporu Eylül 2017.

24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu

Maliye Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007.

SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staja Başlama Rehberi, Deneyim Açık Öğretim Yayıncılık, İstanbul, 2005.

14 Şubat 2011 tarih ve 227846 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Türk Ticaret Kanunu,

Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2011.

EKLER

EK-1. Anket Formu

Sayın Katılımcı,

Bu anket çalışması; Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans programına sunulmak üzere bir tez çalışmasında kullanılmak için yapılmaktadır. Bu araştırmanın amacı, Burdur İlinde faaliyet gösteren işletmelerin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi araştırmaktır.

Anketin cevaplandırılması sırasında kişisel kimliğinize dair herhangi bir bilgi talebinde bulunulmamaktadır. Soruları seçenekler arasından, sizin görüş ve düşüncenize en uygun olanını seçmeniz, bilimsel çalışmanın amacına ulaşması bakımından son derece önemlidir. Bu çalışmaya göstereceğiniz yakın ilgi ve katkıdan dolayı şimdiden teşekkür ederim.

Yusuf GÜNER
MAKÜ İşletme Anabilim Dalı

1) GENEL BİLGİLER

A-Şirketin Unvanı	**B-Faaliyet Alanı**	**C-Personel Sayısı**
Anonim Şirket ( )	Madencilik ( )	1-10 ( )
Limited Şirket ( )	İmalat ( )	11-50 ( )
Şahıs İşletmesi ( )	Toptan ve Perakende Ticaret ( )	51-100 ( )
Diğer ( )	İnşaat ( )	101-250 ( )
	Ulaştırma ( )	251 ve üzeri( )
	Yiyecek Hizmeti Faaliyetleri ( )	
	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler ( )	
	Tarım ve Hayvancılık Faaliyetleri( )	

2) İÇ KONTROL SİSTEMİ ANKET FORMU			
		Evet	Hayır
1- KONTROL ORTAMI			
1	İşletmenize özel belirlenmiş bir etik kurallar listesi var mı ?		
2	İşletmenizin güncel bir organizasyon şeması var mı ?		
3	İşletmenizdeki her bir iş pozisyonu için yazılı görev ve sorumluluk tanımları var mı ?		
4	İşletmenizdeki her bir iş pozisyonu için gerekli personel nitelikleri önceden belirlenmiş midir?		
5	Bir işin başından sonuna kadar farklı personeller tarafından paylaşılarak yapılmasına özel önem verilir mi ?		

6	Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder mi?		
7	Çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcut mudur?		
8	Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur mu?		
9	İşletme bütçesi yapılır mı?		
10	Bütçe yapılıyor ise en az 3 ayda bir gerçekleşme durumu, varsa sapmaları analiz edilir mi?		
2- RİSK DEĞERLENDİRME			
11	Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahip midir?		
12	Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar mı ?		
3- KONTROL FAALİYETLERİ			
A- VARLIKLARIN YÖNETİMİ- DÖNEN VARLIKLAR			
13	Kasa hesabının tutan ile nakit ödemelerini yapan aynı kişi midir?		
14	Faturaları alan ile muhasebeleştiren aynı kişi midir?		
15	Ödeme emirlerini hazırlayan ile imzalayan aynı kişi midir?		
16	Parasal konularda yapılan işlemler ile ilgili personelin amiri tarafından kontrol edilir mi?		
B- VARLIKLARIN YÖNETİMİ- DEMİRBAŞLAR			
17	Demirbaş Sistemi var mıdır?		
18	Demirbaş Sisteminde her bir varlık için detaylı tanım ve kod mevcut mudur?		
19	Demirbaş Sisteminde her bir varlığın nerede bulunduğu ve kimin kullanımında olduğunu göstermekte midir?		
20	Demirbaş Sisteminde varlıkların fiziki olarak mevcudiyeti periyodik olarak kontrol edilmekte midir?		
21	Söz konusu kontroller varlıkların muhafazasından sorumlu personel dışında başka bir personel tarafından yapılmakta mıdır?		
C- VARLIKLARIN YÖNETİMİ- TAŞITLAR			
22	Her bir taşıt için ayrıntılı kayıt tutulmakta mıdır?		

23	Taşıtların günlük kullanım bilgileri (güzergah ve km) takip edilir mi?		
24	Taşıtların tüketilen malzeme ve yakıtları kontrol edilir mi?		
	D- VARLIKLARIN YÖNETİMİ- TÜKETİM MALZEMELERİ		
25	Tüketim Malzemesi kayıtları düzenli ve detaylı olarak tutulmakta mıdır?		
26	Her bir tüketim malzemesi kullanımı konusunda; referans numarası, talep nedeni ve yetkili imzaları kapsayan bir "talep formu" kullanılmakta mıdır?		
27	Düzenli fiziki stok sayımı yapılmakta mıdır?		
28	Düzenli fiziki stok sayımını stokların muhafazasından sorumlu personel dışında başka bir personel yapmakta mıdır?		
	E- VARLIKLARIN YÖNETİMİ- DİĞER VARLIKLAR		
29	Kiralanan varlık var ise, bu varlıklar da sahip olunan varlıklarla aynı kontrol prosedürlerine tabi mi?		
30	Verilen avanslar muhasebe sisteminde ayrıntılı olarak izleniyor mu?		
31	Avans hesapları düzenli olarak (en azından ayda bir) kontrol ediliyor mu? (mizan ile kayıtlar)		
	F- ZAMAN VE BORDRO YÖNETİMİ		
32	Kuruluşunuzda çalışanlar için zaman çizelgesi uygulaması var mıdır?		
33	Söz konusu zaman çizelgeleri personelin amiri tarafından onaylanmakta mıdır?		
34	Personel kayıtları güncel midir?		
35	Hazırlanan bordro ve ilgili ödemeler bu işleri yapan personel dışında yetkin bir personel tarafından kontrol edilmekte midir?		
	H- NAKİT VE BANKA HESABI YÖNETİMİ		
36	Tüm ödemeler en az iki yetkilinin imzası ile yapılıyor mu?		
37	Ödeme emirlerini imzalayan - hazırlayan - kayıtlarını tutan personel farklı mı?		
38	Banka bakiyelerinin hesap ekstreleri ve muhasebe kayıtları ile mutabakatı sık sık ve düzenli olarak sağlanmakta mıdır?		
39	Mutabakatları yapan personel ile kayıtları tutan personel farklı mı?		
40	Tüm fatura vb. Ödemeye esas belgeler, mükerrer ödemeyi engellemeyi teminen ödeme günüde "ÖDENDİ" kaşesi ile işaretlenmekte midir?		

	I- ÇEK YÖNETİMİ		
41	Çek ile ödemeler yalnızca banka transferlerinin mümkün olmadığı durumlarda mı yapılmaktadır?		
42	Çek koçanları güvenli bir yerde kilit altında tutulmakta mıdır?		
43	Boş çeklerin önceden imzalanması uygulaması engellenmekte midir?		
44	Çek ödemeleri yapılırken, imzalanan her çekin bir kopyası alınarak muhafaza edilmekte midir?		
	J- GÜNLÜK KASA ÖDEMELERİ YÖNETİMİ		
45	Kasadan yapılan ödemeler yalnızca banka transferlerinin ve çek ile ödemelerin mümkün veya pratik olmadığı durumlarda mı yapılmaktadır? Bu ödemeler küçük miktarlarla sınırlı tutulmakta mıdır?		
46	Kasada tutulan nakit para kısıtlı miktarlarda mıdır?		
47	Kasada tutulan nakit para güvenli ve kilit altında tutulmakta mıdır?		
48	Kasada tutulan nakit paraya erişim yalnızca yetkili personel ile sınırlanmış mıdır?		
49	Kasa defterindeki hareketler kasadan sorumlu personel dışında bir başka personel tarafından düzenli ve yeterli sıklıkta kontrol edilmekte midir?		
50	Her bir nakit hareketi için makbuz vb. destekleyici belge düzenlenmekte midir? Bu belgeler kasadan sorumlu personelin dışında bir başka personel tarafından onaylanmakta mıdır?		
4- BİLGİ ve İLETİŞİM			
51	Mali konularla ilgili tüm belgeler ve bilgilerin ivedilikle muhasebe birimine iletilmesi konusunda gerekli prosedürler hazırlanmış mıdır ve uygulanmakta mıdır?		
52	Bilgi sistemleri, bilgisayarlar ve sunucular güncel bir veri güvenlik sistemi ile korunma altında mıdır?		
53	Muhasebe ve ödeme sistemleri başta olmak üzere, kritik ve önemli sistemlere erişim için kod ve şifre uygulaması mevcut mudur? Bu konuda yetkili personelin güncel bir listesi bulunmakta mıdır?		
54	Elektronik veri ve bilgilerin yeterli sıklıkta yedeklemesi yapılmakta mıdır? Yedeklemeler güvenli bir ortamda muhafaza edilmekte midir?		
55	Mali bilgi, belge ve verilerin tutulduğu bölmelere erişim yetkili personel dışında kısıtlanmış mıdır?		
56	Güncel bir dosyalama ve arşiv endeksi mevcut mudur?		

57	Belgeler yangın-su basması gibi risklere karşı korunmalı bir yerde tutulmakta mıdır?		
58	Arşivleme koşulları ilgili belgelerin işin bitiminden sonra belirli bir süre (örneğin 5 yıl) muhafaza edilebileceği özelliklere sahip midir?		
5- İZLEME			
59	Üst yönetim bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler mi?		
60	Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir mi?		
61	Yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir mi?		
62	Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir mi?		
63	Önemli noktalar kameralarla izlenir mi?		
64	Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir mi?		
65	Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir mi?		
66	Yapılan işlerin değerlendirilmesi sonucunda, gerçekleşen sonuçlar hedeflerden düşük olursa üst yönetim gerekli önlemleri alır mı?		

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Yusuf GÜNER

Doğum Yeri : Yassıhüyük

Medeni Hali : Evli

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. İktisat Bölümü

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi : İngilizce

İş Deneyimi :

2003 – 2007 Kömürcüoğlu Mermer A.Ş.–İnsan Kaynakları Müdürü-Muhasebe Sorumlusu

2007 - …… KOSGEB Burdur Müdürlüğü - Muhasebeci