T.C.

ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

TRA1 BÖLGESİNDEKİ ORGANİZE SANAYİ-İMALAT İŞLETMELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN COSO MODELİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan

Hilal ALMALI

Danışman

Prof. Dr. Suat YILDIRIM

2022, ERZİNCAN

T.C.

ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

TRA1 BÖLGESİNDEKİ ORGANİZE SANAYİ-İMALAT İŞLETMELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN COSO MODELİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan

Hilal ALMALI

Danışman

Prof. Dr. Suat YILDIRIM

2022, ERZİNCAN

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Hilal ALMALI

T.C.

ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Ana Bilim Dalı : İşletme

Program Adı : Yüksek Lisans

Tez Başlığı : TRA1 Bölgesindeki Organize Sanayi-İmalat İşletmelerinin İç Kontrol Sistemlerinin COSO Modeli Çerçevesinde İncelenmesi

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan (Kapak, Ön söz, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç)toplam 115 sayfalık kısmına ilişkin 24/08/2022 tarihinde ***IThenticate/Turnitin*** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezin benzerlik oranı**:** %13**'** tür.

Filtrelemeye alıntılar dahil edilmiştir. Filtrelemede yedi (7) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç tutulmuştur.

Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmasının herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edilmesi durumunda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. ……../……./…….

Danışman: Prof. Dr. Suat YILDIRIM **Öğrenci:** Hilal ALMALI

KILAVUZA UYGUNLUK

"TRA1 Bölgesindeki Organize Sanayi-İmalat İşletmelerinin İç Kontrol Sistemlerinin COSO Modeli Çerçevesinde İncelenmesi**"** başlıklı Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırlanmıştır.

Hazırlayan:	**Danışman:**
Hilal ALMALI	Prof. Dr. Suat YILDIRIM

İşletme ABD Başkanı

Prof. Dr. Selami GÜNEY

KABUL VE ONAY TUTANAĞI

Prof. Dr. Suat YILDIRIM danışmanlığında Hilal ALMALI tarafından hazırlanan "TRA1 Bölgesindeki Organize Sanayi-İmalat İşletmelerinin İç Kontrol Sistemlerinin COSO Modeli Çerçevesinde İncelenmesi" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

16.09.2022

JÜRİ:

Danışman :

Üye :

Üye :

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun …. /…./…… tarih ve ……. sayılı kararı ile onaylanmıştır.

……. /…..…../……

Prof. Dr. Necdet TOZLU

Enstitü Müdürü

ÖN SÖZ

Öncelikle yüksek lisans eğitimim boyunca danışmanlığımı yapan sevgili hocam Prof. Dr. Suat YILDIRIM'a, tezin araştırma kısmında desteği olan Prof. Dr. Hüseyin Hüsnü BAHAR'a ve tez savunmamda jüri üyeliği yapan Doç. Dr. Ersin KORKMAZ ve Dr. Öğr. Üyesi Ahmet İlker AKBABA'ya teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca her zaman yanımda olan, beni destekleyen aileme ve arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Hilal ALMALI, Erzincan, 2022

TRA1 BÖLGESİNDEKİ ORGANİZE SANAYİ-İMALAT İŞLETMELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN COSO MODELİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Hilal ALMALI

Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi,

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans Tezi, Eylül 2022

Danışman : Prof. Dr. Suat YILDIRIM

ÖZET

Gelişen ve değişen dünya, işletmelerde işlem sayılarını arttırmakta ve işletmelerde karmaşıklık hakim olmaktadır. Son zamanlarda meydana gelen muhasebe skandalları ve usulsüzlükler de işletmelerde güvensiz bir ortam yaratmıştır. Bu ortamda işletme yönetiminin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşması zor olmaktadır. Tüm bu olumsuz durumlar işletmelerde iç kontrol sistemine olan ihtiyacı arttırmıştır. İç kontrol işletmelerde varlıkların korunmasını, faaliyetlerin etkin ve verimli olmasını, yasal düzenlemelere ve işletme politikalarına uygun olarak faaliyetlerin yürütülmesini, hile ve hatanın önlenmesini, doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılmasını sağlamaktadır.

Bu çalışmada amaç TRA1 bölgesindeki organize sanayi-imalat işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO Modeli çerçevesinde incelemektir. Bu amaç doğrultusunda veri elde etmek için TRA1 Bölgesi organize sanayi imalat işletmelerine anket formu uygulanmıştır. Anket formunun uygulandığı tarihte TRA1 bölgesi organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren 157 imalat işletmesi bulunmaktadır. Bu işletmelerin 121'inden geri dönüş alınmıştır. Bu %77'lik bir geri dönüş oranına tekabül etmektedir. TRA1 Bölgesinde bulunan organize sanayi imalat işletmelerine uygulanan ankette beş iç kontrol bileşeni ile işletmenin faaliyette bulunduğu süre, personel sayısı, hukuki yapısı, sektör ve il arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı ortaya konmuştur. Araştırma sonucunda işletmelerin faaliyette bulunduğu süre, personel sayısı, hukuki yapısı, sektör ile iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır. Yalnızca işletmenin faaliyette bulunduğu il ile iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Kontrol Bileşenleri, COSO.

INVESTIGATION OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS OF ORGANIZED INDUSTRIAL-MANUFACTURING ENTERPRISES IN THE TRA1 REGION WITHIN THE FRAMEWORK OF THE COSO MODEL

Hilal ALMALI

Erzincan Binali Yıldırım Üniversity,

Graduate School of Social Sciences

Master's Thesis, September 2022

Supervisor: Prof.Dr. Suat YILDIRIM

ABSTRACT

The developing and changing world increases the number of transactions in businesses and complexity prevails in businesses. Recent accounting scandals and irregularities have also created an unsafe environment in businesses. In this environment, it is difficult for business management to reach accurate and reliable information. These negative situations have increased the need for an internal control system in businesses. Internal control ensures that assets are protected, operations are effective and efficient, compliance with legal regulations and business policies, prevention of fraud and error, and timely access to accurate and reliable information.

The aim of this study is to examine the internal control systems of the organized industry-manufacturing enterprises in the TRA1 region within the framework of the COSO. For this purpose, a questionnaire was applied to the organized industrial manufacturing enterprises of the TRA1 Region to obtain data. At the time of application of the questionnaire, there are 157 manufacturing enterprises operating in the organized industrial zone of the TRA1 region. Feedback was received from 121 of the enterprises. The return rate is 77%. In the questionnaire applied, it has been revealed whether there is a significant difference between the five internal control components and the duration of the operation, the number of personnel, the legal structure, the sector and the province. As a result of the research, no significant difference was found between the duration of the activity, the number of personnel, the legal structure, the sector and its components. A significant difference was found only between the province and the components.

Keywords: Internal Control, Internal Control Components, COSO.

İÇİNDEKİLER

TRA1 BÖLGESİNDEKİ ORGANİZE SANAYİ-İMALAT İŞLETMELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN COSO MODELİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK ..... **i**

TEZ ÖZGÜNLÜK SAYFASI ..... **ii**

KILAVUZA UYGUNLUK ..... **iii**

KABUL VE ONAY TUTANAĞI ..... **iv**

ÖN SÖZ ..... **v**

ÖZET ..... **vi**

ABSTRACT ..... **vii**

SİMGELER ve KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xi**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **xii**

ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xiv**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

A. İç Kontrol Kavramı 3

1. Kontrol Kavramı 3
2. Kontrol Çeşitleri 3
   a. Yönlendirici Kontroller 3
   b. Boşluk Doldurucu/Telafi Edici Kontroller 4
   c. Önleyici Kontroller 4
   d. Belirleyici/Tespit Edici Kontroller 5
   e. Düzeltici Kontroller 6
3. İç Kontrol Kavramı 7
4. İç Kontrol Sisteminin Özellikleri 12

B. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı 14

1. Muhasebe Kontrolleri 14
2. Yönetsel Kontroller 15
C. İç Kontrol Sisteminin Önemi 16
D. İç Kontrol Sisteminin Amaçları 18
1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları 18
2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları 21
E. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri 22
1. Görevler Ayrımı 22
2. Yetkilendirme 24
3. Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Varlığı 24
4. Analitik Gözden Geçirme 25
5. Fiziki Koruma 25
6. Bağımsız Mutabakat 25
F. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler 25
1. Risk 25
2. Maliyet 27
G. İç Kontrol Sisteminin Sınırlılıkları 29
H. İç Kontrol Sisteminin Tanınması ve Bilgi Edinme 32
1. Not Alma Yöntemi 33
2. Akış Şemaları Yöntemi 34
3. Anket Formu Uygulama Yöntemi 35
İ. İç Kontrol ve İç Denetim 37

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

A. İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi 38

B. Ulusal İç Kontrol Düzenlemeleri....41
1. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler....41
2. 5018 Sayılı Kamu Maliyesinin Yönetimi ve Kontrolü Kanunu....41
3. BDDK İç Sistemler Hakkında Yönetmelik....42
4. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Kontrol....43
C. Uluslararası Düzenlemeler....43
1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)....43
2. Uluslararası Ödemeler Bankası (BIS)....44
3. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)....45
4. Amerika'da Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (USGAAS)....45
5. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)....46
6. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)....46
7. Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu Komisyonu (COSO)....47
a. İç Kontrol Bileşenleri....51
i.Kontrol Ortamı....51
ii.Risk Değerlendirmesi....52
iii.Kontrol Faaliyetleri....53
iv.Bilgi ve İletişim....53
v.İzleme....54
b. COSO Piramidi....55
c. COSO Küpü....55
8. Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CoCo) Modeli....56
9. İngiltere: Turnbull Raporu....56
10. Sarbanes Oxley Kanunu....57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TRA1 BÖLGESİ ORGANİZE SANAYİ COSO MODELİ İNCELEMESİ

A. Literatür İncelemesi.....58

B. Araştırmanın Amacı.....61

C. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi 61

D. Araştırma Soruları 62

E. Güvenilirlik Analizi.....63

F. Araştırmanın Bulgularının Değerlendirilmesi 63

SONUÇ…….. 81

KAYNAKÇA…….....86

EKLER……...91

SİMGELER ve KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: American Accounting Association
AAPA	: American Association of Port Authorities
AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: Association of International Certified Professional Accountants
ANOVA	: Analysis Of Variance
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BIS	: Bank for International Settlements
Bİ	: Bilgi ve İletişim
CoCo	: Canadian Institute of Chartered Accountants Commission
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act
FEI	: The Financial Executives Institute
GAO	: Goverment Accountability Office
İ	: İzleme
IFAC	: International Federation Of Accountants
IIA	: The Institute of Internal Auditors
IMA	: Institute of Management Accountants
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
KO	: Kontrol Ortamı
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

KF : Kontrol Faaliyetleri

RD : Risk Değerlendirme

SPK : Sermaye Piyasası Kurumu

SPSS : Statistical Package for the Social Sciences

USGAAS : United States Generally Accepted Auditing Standards

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1 : İç Kontrol Ölçeği ve Alt Boyutlarına İlişkin İç Tutarlılık Katsayıları……64

Tablo 3.2 : İşletmelerin İl Bazındaki Yüzdeleri…...……64

Tablo 3.3 : İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Yüzdeleri…...…….……65

Tablo 3.4 : İşletmelerin Faaliyette Bulundukları Sektöre Göre Yüzdeleri…...…….....65

Tablo 3.5 : İşletmelerin Personel Sayılarının Yüzdeleri…….……..66

Tablo 3.6 : İşletmelerin Faaliyet Sürelerinin Yüzdeleri...……66

Tablo 3.7 : KO Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması……..67

Tablo 3.8 : RD Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması……..67

Tablo 3.9 : KF Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması……..68

Tablo 3.10: Bİ Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması……68

Tablo 3.11: İ Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması…...……...……69

Tablo 3.12: Korelasyon Aralıkları ve İlişki Düzeyleri……..……..…….…70

Tablo 3.13: İşletmenin Faaliyet Süresi ve Personel Sayısı ile İç Kontrol Alt Boyutlarına İlişkin Puan Ortalamaları Arasındaki Korelasyon Katsayıları……...70

Tablo 3.14: İşletmenin Hukuki Yapısına Göre İç Kontrol Alt Boyutlarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları……..……71

Tablo 3.15: İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektöre Göre İç Kontrol Alt Boyutlarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları……...……73

Tablo 3.16: İşletmenin Bulunduğu ile Göre KO Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler……..75

Tablo 3.17: İşletmenin Bulunduğu ile Göre RD Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler……..75

Tablo 3.18: İşletmenin Bulunduğu ile Göre KF Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler ……..……76

Tablo 3.19: İşletmenin Bulunduğu ile Göre Bİ Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler……76

Tablo 3.20: İşletmenin Bulunduğu ile Göre İ Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler……76

Tablo 3.21: İşletmenin Bulunduğu ile Göre Bileşenlerin Toplam Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler……77

Tablo 3.22: İşletmenin Bulunduğu ile Göre KO Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları……..…..77

Tablo 3.23: İşletmenin Bulunduğu ile Göre KO Puan Farkına İlişkin Tukey Testi…….……...77

Tablo 3.24: İşletmenin Bulunduğu ile Göre RD Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları……78

Tablo 3.25: İşletmenin Bulunduğu ile Göre RD Puan Farkına İlişkin Tukey Testi……78

Tablo 3.26: İşletmenin Bulunduğu ile Göre KF Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları……79

Tablo 3.27: İşletmenin Bulunduğu ile Göre KF Puan Farkına İlişkin Tukey Testi……79

Tablo 3.28: İşletmenin Bulunduğu ile Göre Bİ Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları……79

Tablo 3.29: İşletmenin Bulunduğu ile Göre Bİ Puan Farkına İlişkin Tukey Testi……80

Tablo 3.30: İşletmenin Bulunduğu ile Göre İ Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları……80

Tablo 3.31: İşletmenin Bulunduğu ile Göre İ Puan Farkına İlişkin Tukey Testi……81

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: COSO Piramidi……..55

Şekil 2.2: COSO Küpü……...56

GİRİŞ

Dünya genelinde meydana gelen iktisadi ve teknolojik gelişmeler işletmeleri de bu değişime uyum sağlamak zorunda bırakmıştır. Bu değişim işletmelerdeki işlem sayılarını arttırmış ve işletmeler karmaşık bir hal almıştır. İşletmede mevcut kontrol sistemleri bu değişimler karşısında yetersiz kalmıştır ve işletmelerin bu karmaşık yapıya hakim olması güçleşmiştir. Bu karmaşık yapıda işletme yönetimin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşması zor olacaktır. Doğru ve güvenilir bilgiye ulaşamayan işletme yönetimi karar verme sürecinde yanlış kararlar alacaktır. Alınan yanlış kararlar işletmelerin etkinliğini ve verimliliğini düşürecektir. Yaşanan bu olumsuzluklar işletmelerde iç kontrol sistemi ihtiyacı doğurmuştur. İç kontrol işletme varlıklarının korunması, işletme hedeflerine ulaşılması, yasal düzenlemelere uyulması, hata ve hilenin önlenmesi ve doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılması hususunda işletmeye yardımcı olmaktadır ve makul bir güvence sağlamaktadır.

Temeli 1940'lı yıllara dayanan iç kontrol sistemi birçok ülke tarafından çeşitli faaliyetlere konu olmuştur. Birçok ülke iç kontrol üzerine çeşitli çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalarda en çok kabul göreni ve en çok kullanılanı COSO iç kontrol modeli olmuştur. COSO iç kontrol sistemi için bir milat kabul edilmektedir. COSO, yalnızca bir iç kontrol modeli oluşturmakla sınırlı kalmamakta, aynı zamanda kurumsal risk yönetimi konusunda geniş çapta kabul görmüş düzenlemeler sunmaktadır. COSO 1992 yılında İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve adlı bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda iç kontrolün tanımı yapılmış ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi hususunda bilgilere yer verilmiştir. COSO iç kontrol modelinde birbiriyle bağlantılı beş bileşen bulunmaktadır. Bu bileşenler kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenleridir.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol kavramının tanımı yapılmış ve iç kontrol sistemi hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde iç kontrol sistemi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca, TRA1 bölgesinde bulunan organize sanayi imalat işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO Modeli çerçevesinde incelemek amacıyla yapılan araştırma üçüncü bölümde yer almıştır. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket formu kullanılmıştır. Bu doğrultuda Erzincan, Erzurum ve Bayburt illerinde bulunan organize sanayi işletmelerine anket formu uygulanmıştır. Anketin ilk kısmında

işletmelerin demografik özelliklerine ilişkin ifadelere yer verilmiştir. İkinci kısımda ise iç kontrol bileşenlerine ilişkin 47 ifade bulunmaktadır. TRA1 Bölgesi organize sanayi bölgesindeki 157 imalat işletmesinden 121 imalat işletmesine ulaşılmıştır. Yapılan ankete %77'lik bir geri dönüş sağlanmıştır. Böylece elde edilen anket verileriyle TRA1 bölgesindeki organize sanayi-imalat işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenleri çerçevesinde incelemesi yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

A. İç Kontrol Kavramı

1. Kontrol Kavramı

Kontrol birçok açıdan farklılık gösteren bir kavramdır. Kontrol kavramı denetim, teftiş, izleme gibi birçok kavramla karıştırılmaktadır. Kontrol, hedeflenen amaca varılıp varılmadığının araştırılmasını ifade etmektedir. Bazı kontrol çeşitlerinde istenmeyen durum gerçekleşmeden önlem alınması söz konusudur, bazılarında ise istenmeyen durumla karşılaşılması durumunda durumu tanımlamak için kullanılmaktadır (Sarı, 2013: 71).

Beş farklı kontrol tipinden bahsedilmektedir. Bunlar yönlendirici, telafi edici, önleyici, tespit edici ve düzeltici kontrollerdir. Yönlendirici kontroller, üst yönetimden gelen taleplerin alt birimlere iletilmesini sağlar ve personelleri motive eder. Telafi edici kontroller ise, yönetimin stratejik olarak önemli konular ve iş kesintileri üzerinde doğrudan gerçekleştirdiği eylemlerdir. Bazı kontroller, eylem gerçekleştirilmeden önce olumsuz etkileri önlemek için tasarlanmıştır. Bunlara önleyici kontroller denir. Bazıları, ortaya çıktıklarında olumsuz sonuçları tespit etmek için tasarlanmıştır ve bunlara tespit edici kontroller denir (Güneş, 2014: 24). Bazıları ise, olumsuz sonuçları iyileştirmek veya tekrarlanmalarını önlemek için düzeltici eylemler planlamak için gerçekleştirilir. Bunlara düzeltici kontroller denir (Güneş, 2014: 25).

2. Kontrol Çeşitleri

a. Yönlendirici Kontroller

Yönlendirici kontroller, hedeflere ulaşmak için net talimatlar ve rehberlik sağlayan kontrollerdir. İnsanları motive etmeyi ve hedeflerine doğru yönlendirmeyi

amaçlayan olumlu uygulamalardır (Çelen, 2017: 7). İş hedeflerine ulaşmada rehberlik eden, insanları motive eden amaca yönlendirmek için yol gösteren kontrollerdir (Burgaz, 2016: 15). İstenen koşulun gerçekleşmesine yardımcı olurlar (Çelen, 2017: 7). Örnekler arasında personel eğitimi, hukuk ve iş alanlarında personel gelişimi sayılabilir (Burgaz, 2016: 15).

b. Boşluk Doldurucu/Telafi Edici Kontroller

Telafi edici kontroller, kuruluşta mevcut olmayan veya maliyetleri faydalarından daha ağır bastığı için oluşturulmamış bir kontrolden ziyade işletmedeki bir boşluğu doldurmak için tasarlanmıştır. Bazı durumlarda, bu kontrolü uygulamak için gerekli insan veya mali kaynak mevcut bulunmamaktadır (Tahtlı, 2019: 7). Telafi edici/ boşluk doldurucu kontroller, yüksek maliyetli kontrol faaliyetleri yerine bu kontrol faaliyetlerinin yerini kısmen de olsa dolduracak kontrol faaliyetlerinin yürütülmesidir (Sarı, 2013: 73). Var olmayan bir kontrolün işlevlerini geçici olarak devralan kontrollerdir (Burgaz, 2016: 15). Telafi edici kontroller, istenmeyen olayların olası olumsuz etkilerini azaltan veya kısmen dengeleyen kontrollerdir (Ağca, 2016: 63). Örneğin; görevler ayrılığı ilkesinin uygulanabilmesi için yeterli sayıda görevli bulunmalıdır. Aksi takdirde, bu ilke etkili bir şekilde çalışmayacaktır (Tahtlı, 2019: 7).

Telafi edici kontroller genellikle işlemden sonra yapılır. Bu kontroller sayesinde personeller ne yapacaklarını, nasıl yapacaklarını ve sorumluluklarının ne olduğunu bilmektedirler. Personel kötü niyetli eylemlerde bulunduğunda, bunu kimin yaptığı ve ne kadar hasara yol açtığı kolayca anlaşılır veya kanıtlanır (Çelen, 2017: 8). Telafi edici kontroller, işlemlerden sonra uygulandığı için diğer kontrollere göre daha dar bir alanı kapsar. Bu kontroller, üst yönetimin riskli gördüğü alanlarda örnekleme, belge incelemesi veya aylık bütçe işlemlerinin izlenmesi gibi önlemleri içerir (Tahtlı, 2019: 7).

c. Önleyici Kontroller

Önleyici kontroller, bir işletmede istenmeyen durumları önlemeye yönelik eylemleri ifade eder (Güneş, 2014: 24). Önleyici kontroller, istenmeyen davranış ve durumları önleyen ve istenmeyen bir sonucun oluşmasını engelleyen kontrollerdir (Ağca, 2016: 62). Önleyici kontroller, faaliyetler ele alınmadan önce hataların, eksikliklerin, yanlış beyanların ve dolandırıcılıkların oluşmasını önlemek için tasarlanmıştır (Tahtlı,

2019: 5). Hataların ve risklerin gerçekleşmesini önlemeye yönelik kontrollerdir (Ertürk, 2010: 48).

Önleyici kontroller, sistemlerin normal işleyişini sağlamaya, istenmeyen durumların oluşmasını önlemeye ve mevcut risklerden kaçınmaya yönelik çalışmalardır. Bu kontroller, hataları önlemek, iyileştirme sürecinden kaynaklanan olası maliyetleri önlemek ve işletmeleri ağır sorumluluktan kurtarmak için oluşturulmuştur. Bu kontrollerin örnekleri arasında iş ayrımı, parolalara ve finansal bilgilere erişimin kısıtlanması ve onay kısıtlamalarının belirlenmesi yer alır (Burgaz, 2016: 14).

Önleyici kontrol faaliyetlerinde sistemin işleyişini güvenceye almak esastır. İstenmeyen sonuçların önlenmesi amacıyla uygulanmaktadır. Eğer etkin bir önleyici kontrol faaliyeti yürütülüyorsa hatalar önceden tespit edilip önlenecek ve hatanın gerçekleşmesi durumunda yaşanacak olumsuz durumlardan doğacak olan maliyet gerçekleşmeyecektir (Sarı, 2013: 72). Önleyici kontroller, istenmeyen sonuçları meydana gelmeden önce engelledikleri için maliyet açısından en etkin olandır. Etkili bir önleyici kontrol sistemi tasarlanırsa, hataların ortaya çıkması önlenebilir ve bu nedenle hataları tespit etmek ve düzeltmek için herhangi bir maliyete katlanılmayacaktır (Çelen, 2017: 6).

Uygun yetkilendirme, uygun dokümantasyon, şifre ve kilit sistemi, güvenlik personeli alımı örnek olarak verilebilir (Ağca, 2016: 62). Ayrıca hileyi engellemek için güvenilir, deneyimli ve yetkin kişilerin işe kabul edilmesi, görevler ayrılığı ilkesinin uygulanması ve uygun belgeleme de örnek olarak verilebilir (Ertürk, 2010: 48). Günlük hayattan bir örnek vermek gerekirse, bazı yerlerde arabanın hızlanmaması için tümsekler yerleştirmek önleyici tedbirdir (Tahtlı, 2019: 5).

d. Belirleyici/Tespit Edici Kontroller

Gerçekleşmiş ve beklenmedik bir durumu ortaya koyan kontrollerdir (Burgaz, 2016: 14). Bu kontroller, usulsüzlüklerin mümkün olan en kısa sürede tespit edilmesi fikrine dayanmaktadır (Çelen, 2017: 6). Belirleyici/Tespit edici kontroller, işletme çalışanlarına devredilen varlıkların miktarını belirlemeye, şirket ile personel arasındaki borç-alacak ilişkisini belirlemeye ve bu süreçte hata ve usulsüzlüklerin kimlerde olduğunu kolayca tespit etmeye yönelik önlemlerdir (Güneş, 2014: 24).

Bütün hataların ve risklerin önlenmesi mümkün olmayacaktır ancak önlenemeyen hataların gerçekleşmesi durumunda tespitinin yapılması gerekmektedir. Önlenemeyen ya

da gerçekleşme ihtimali düşünülemeyen bir hata ile karşılaşıldığında ortaya çıkarıcı bir şekilde tasarlanmıştır (Ertürk, 2010: 49). Tespit edici kontroller hem önleyici kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ölçer hem de önleyici kontrol faaliyetlerinin işleyişini bozacak durumları tespit eder (Sarı, 2013: 73). Bu kontrol türü bir sorunla karşılaşıldığında ortaya çıkaracak niteliktedir (Ertürk, 2010: 49).

Faaliyet sırasındaki hataları ve aksaklıkları ortaya çıkaran kontroller tespit edici kontrollerdir. Başka bir deyişle, tespit edici kontrol, istenmeyen bir olayın meydana gelip gelmediğini tespit eden bir kontroldür (Ağca, 2016: 63). Tespit edici kontroller, önleyici kontrollerden daha maliyetlidir (Ertürk, 2010: 49). Tespit edici kontroller, önleyici kontrollerden daha pahalıdır, ancak önleyici kontrolleri desteklerler. Bu tür kontrolün temel görevi, önleyici kontrolün etkinliğini ölçmek ve önleyici yönetimin kaçınamadığı olumsuz süreçleri tespit etmektir. Hileli davranış aylar hatta yıllar sürebilir. Tespit edici kontrol ne kadar işlevsel olursa, hile o kadar hızlı bulunur ve hilenin maliyeti o kadar az olur. Bu tür kontrollere örnek olarak, kayıtların ve belgelerin incelenmesi ve karşılaştırılması, banka hesabı mutabakatlarının gerçekleştirilmesi, düzenli envanter sayımlarının yapılması ve kayıtlardaki olası tutarsızlıkların analiz edilmesi yer alır (Tahtlı, 2019: 6). Tespit edici kontrollerin dezavantajı, caydırıcı etkisinin olmamasıdır (Çelen, 2017: 6).

e. Düzeltici Kontroller

Düzeltici kontrol faaliyetleri istenmeyen durumun gerçekleşmesiyle ortaya çıkmaktadır. İstenmeyen durumun yaşanmasına neden olan hataların düzeltilmesinde ve tekrar gerçekleşmesinin önlenmesinde düzeltici faaliyetler devreye girmektedir (Sarı, 2013: 72). Problem gerçekleştiğinde bu problemi ortadan kaldırmaya ya da düzeltmeye yönelik yapılan faaliyetleri kapsamaktadır (Ertürk, 2010: 49). Mevcut problemler veya yaşanacak ve kalıcı hale gelecek problemlerle başa çıkmak için oluşturulan kontrollerdir (Burgaz, 2016: 15). Düzeltici kontroller istenmeyen davranış ve durumların oluştuktan sonra düzeltilmesini sağlayan kontrollerdir. Oluşan hata ve arızaların giderilmesine veya onarılmasına yardımcı olur (Ağca, 2016: 63).

Düzeltici kontrol, diğer kontrol süreçleri tarafından tespit edilen hataları iyileştirir ve ortadan kaldırır. Tespit edilen hataya karşı herhangi bir önlem alınmazsa ve kendini tekrar etmesine izin verilirse şirketin zararı çok büyük olacaktır. İşletmedeki olumsuz

durumlar önceden fark edilmeyebilir, bu nedenle yönetimin fark edilmeyen bu durum düzeltilene kadar takip edilecek bir sistem geliştirmesi gerekir. Yönetimin, sorunun nerede çözüldüğünü görmek için raporlama ve dokümantasyon sistemini takip etmesi çok önemlidir (Tahtlı, 2019: 6). İzleme ve yangın söndürücüler örnek olarak verilebilir (Ağca, 2016: 63).

3. İç Kontrol Kavramı

Değişen teknoloji ile işletmelerde de birçok değişiklik meydana gelmiştir. Teknolojik ve ekonomik ilerlemeler beraberinde iş süreçlerinin uzamasını, personel sayısının artmasını, hiyerarşik yapının iç içe geçmesini getirmiştir ve bu durum işletmelerde karışıklıklara neden olmuştur. Geleneksel kontrol sistemleri işletmelerdeki bu karmaşık durum karşısında yetersiz kalmıştır ve değişen şartlara ayak uyduramayacak duruma gelmiştir (Türedi & Karakaya, 2015: 67). İşletmelerin büyümesi ile işlem sayıları artmış ve varlıkların korunması, hataların önlenmesi, güvenilir ve doğru bilgi toplanması işletmeler için gerekli hale gelmiştir. Globalleşmenin etkisiyle fiziki olarak büyüyen işletmelerde işlemlerin artması karışıklığa yol açmıştır ve işletme faaliyetlerinin kontrol altında tutulmasını zorlaştırmıştır (Akbulut, 2012: 174). Bu durum işletmeleri iç kontrole yönlendirmiştir (Akbulut, 2012: 175).

İşletmelerde işlemlerin çoğalması ve karmaşıklaşması, işletmenin büyümesi gibi durumlarda yönetimin doğrudan varlıklarının korunmasını, hataların önlenmesini kontrol etme olanağı azalmaktadır (Sarı, 2013: 74). İşletmelerin büyümesi iç kontrolü daha da önemli bir hale getirmektedir (Güney & Yiğiter, 2012: 526). İşletmelerin büyümesi ile işletmelerin işlem hacimleri de artmış ve bu durum işletmelerin tek elden yönetilmesini ve yönetimin doğru kararlar almasını zorlaştırmıştır (Baskıcı, 2015:164). Yeterli kontrolün yapılmadığı durumlarda elde edilen bilgiler karar vericinin kararlarını olumsuz etkileyecektir. Karar vericinin karar verme sürecinde doğru ve güvenilir bilgiye ulaşabilmesi için iç kontrol sistemleri geliştirilmiştir. İşletmelerde karar alma yetkisi sadece yönetimdeyken, zamanla işletmelerde işlem hacminin artmasıyla ve gün geçtikçe işlemlerin karmaşık bir hal almasıyla bu yetkiyi profesyonel yöneticiler almaya başlamıştır (Baskıcı, 2015:166). Üst yönetimin işletme faaliyetlerinin her aşamasında bilgi edinme yetenekleri azalmaktadır. Bu yüzden; hata, hile, israf ve yolsuzluğu en aza indirecek, işletmenin iç ve dış güvenilirliğini arttıracak, verimliliği yükseltecek,

raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayacak etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi büyük önem taşımaktadır (Güney & Yiğiter, 2012: 526).

İşletmedeki hem faaliyet bazlı yapı hem de yönetime dayalı yapı daha karmaşık hal almıştır. İşletmelerde mevcut iç kontrol faaliyetleri bu karmaşıklıkla başa çıkmak için yetersiz kalmıştır. Geçmişte, bir ekibin veya hatta bir kişinin kontrolü, işletmenin planlanan hedeflerine ulaşmak için yeterliydi. Ancak günümüzde, kontrol işinin sadece bir ekip veya bir bireyi değil ve her kademedeki personeli kapsayacak kadar kapsamlı olması gerektiği görülmüştür (Türedi & Karakaya, 2015: 68). İşletme faaliyetlerinin kontrol altına alınması demek işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğu anlamına gelmektedir (Usul, vd., 2011: 48).

Son zamanlarda dünyada meydana gelen şirket iflasları ile muhasebe işlemlerinde meydana gelen hata ve hileler, yolsuzluklar gündeme gelmiştir ve bu durum muhasebe ve denetim konularının işletme açısından önemini arttırmıştır. Dünyada meydana gelen bu skandalların temelinde birçok şirkette uygunsuz olarak hazırlanan finansal raporların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olarak düzenlenmesi ve bu durumun denetim şirketlerinin onayından geçmesi yatmaktadır. Karar alıcının hatalı ve yanlış kararlar almasına neden olan bu durum muhasebe ve denetimin art niyetli ve kötü olarak kullanılmasının doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılmasına engel olduğunu göstermektedir. Güvenilir ve doğru olmayan bilgi beraberinde artarda gelen uzun süreçli ve küresel sorunları getirmiştir. Yaşanan tüm bu olaylar sonucunda Amerika'da kabul edilen Sarbanes-Oxley Yasası ve diğer düzenlemeler ile işletme yönetimine ve denetçilere ciddi sorumluklar yüklenmiştir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 96).

İç kontrol sisteminin mevcut olmasıyla işletme bilgileri doğru yer ve zamanda kayda geçmekte, doğruluğu test edilmekte ve üst yönetime raporlanmaktadır. Bilgilerin raporlanmasıyla yöneticinin işletmede olması gereken durum ile mevcut durum arasında karşılaştırma yapmasına ve olumsuz bir durumla karşılaştığında zamanında müdahale etmesine imkan sağlanmaktadır. İç kontrol sisteminin var olmadığı işletmelerde varlık kaybı, yanlış karar alma, suiistimal edilme ve işletme hedeflerine ulaşamama gibi durumlar meydana gelmektedir (Akbulut, 2012: 176).

Yönetimin işletmeyi hedefleri doğrultusunda yönetebilmesi için bazı sistemlere ihtiyacı vardır, bunlarda birisi de iç kontrol sistemidir (Sarı, 2013: 74). İşletmelerde

kurumsallaşmayla beraber şeffaflık ve hesap verilebilirlik ihtiyacı doğmuştur ve işletmelerde verimlilik ve etkinlik bilinci oluşmuştur. Bunlar iç kontrol sisteminin önemini ortaya çıkarmış ve iç kontrol sisteminin varlığını gerekli kılmıştır. İç kontrol sistemini yöneticiler, bir güvence aracı ve işletmenin amaçlarına ulaşmasında destekleyici bir unsur olarak görmektedir (Sarı, 2013: 78).

İç kontrol sistemi kavramı, personellerin kendi çıkarlarını işletme çıkarlarından üstün tutarak hareket etmesi düşüncesiyle doğmuştur. Kişisel çıkarların önüne geçilememesiyle işletmede meydana gelen kayıplar, yolsuzluklar, hatalar, hileler ve yanlış kararlar işletmede iç kontrol sisteminin mevcut olmamasından ya da mevcut olan iç kontrol sisteminin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır (Baskıcı, 2015:166).

İç kontrol farklı kesimler tarafından farklı anlamlar taşımaktadır ve bu durum iç kontrolün genel bir tanımının yapılmasını zorlaştırmıştır ve biraz zaman almıştır. İç kontrol kavramını tanımlama süreci 1940'lı yıllarda başlamıştır. Birçok kuruluş iç kontrol üzerine çalışmalar yapmış ve çeşitli iç kontrol tanımları ortaya çıkarmıştır (Tolun, 2019: 3). İç kontrol kavramı, işletmelerin kendi yaptıkları kontroller ve işletme dışından yapılan kontrolleri ayırmak için kullanılmaktadır (Şit, 2018: 37).

İç kontrol yapısının sadece mali konularla ilgili değildir, iç kontrol örgütün tüm faaliyetleriyle ilgilidir. Bu sürecin dışında herhangi bir birim, görev veya kişi yoktur (Türedi & Karakaya, 2015: 69). İç kontrol sistemi hem işletmeye doğru ve güvenilir bilgi sağlamakta hem de personelleri motive etmektedir ve risklerin belirlenmesi ve risklere karşı önlem alınmasında önemli bir rol oynamaktadır (Usul, vd., 2011: 48). İşletmeler yasaların emrettiği biçimde işletmelerinde oluşabilecek risklere karşı raporlar hazırlamak mecburiyetindedir (Güney & Yiğiter, 2012: 519). İç kontrol süreci sadece evrak, belge veya form sürecini içermez. İnsan bu sürecin merkezinde yer almaktadır. İç kontrol yapısı doğası gereği insan unsuruna bağlıdır. Bu nedenle, iç kontrol sisteminin kurumsal hedeflere ulaşmak için kesinlikle etkili olacağı garanti değildir. İnsana özgü kusurlar, yanlış anlamalar ve yanlış uygulamalar nedeniyle kötüye kullanım veya kayıtsızlık, kontrol yapısının gerekli başarı düzeyine ulaşmasını engelleyebilir (Türedi & Karakaya, 2015: 69).

İşletme yönetiminin beş temel fonksiyonu vardır. Bunlarda biri de kontroldür. Kontrol denetimden önce yapılmaktadır (Örs, 2012: 4). İşletmeler denetim faaliyetinden

önce iç kontrol yaptıkları takdirde oluşabilecek hata ve hileyi daha kolay ve daha az maliyetli olarak telafi edebileceklerdir. Denetimden önce iç kontrolün yapılmadığı durumlarda hata ve hilelerin tespiti ve telafisi kolay olmayacaktır (Şit, 2018: 37). İşletmelerde iç kontrol ve denetim sadece mali alanda değil işletmede iletişim, yönetim, organizasyon, tedbir gibi birçok alanda etkin olarak bulunmaktadır (Güney & Yiğiter, 2012: 520).

İşletme amaçlarına ulaşabilmek için işletme yönetimi yönetim fonksiyonlarını ve bunlarla beraber çeşitli sistemleri kullanmaktadır. İç kontrol sistemi de bu sistemlerden biridir. İşletme yönetimi bu sistemler sayesinde işletme hakimiyetini ve yönetme gücünü kaybetmez, faaliyetleri gözlemleyebilir ve gerektiği durumlarda tedbirler alabilir (Örs, 2012: 4).

Kontrol, gerçekleşen ve gerçekleşmesi olası risklerin önlenmesi ve bu risklere karşı alınması gereken önleyici tedbirlerin belirlenmesine fayda sağlamaktadır. En çok kullanılan yönetim mekanizmalarından biri olan kontrol; özellikle işin kalitesi ve niteliğinin, uygulanabilirliğinin kontrol edilmesi için düzeltici önlemlerin alınmasında genel bir yöntem oluşturmaktadır (Güney & Yiğiter, 2012: 520).

İşletmeler hedeflerine ancak kontrole dayalı bir yapıyla ulaşabilmektedir. Hedeflere ulaşmak için iyi bir örgüt planı ve raporlama sistemi, uygun görev dağılımı, kaliteli ve yeterli personel sayısı ve uygun politika ve prosedürlerin varlığı iç kontrol sistemi ile mümkün olacaktır. İç kontrol sisteminin var olmadığı işletmelerde varlık kaybı, etkin çalışamama, hata ve hile, suistimaller ve eksik bilgilerin varlığı söz konusu olacaktır (Akbulut, 2012: 175). Etkin bir iç kontrol sistemi işletmeye olan güveni arttırır, kaynakların verimli ve etkin kullanımını sağlar, yasal düzenlemelere ve işletme politikalara uyulmasını sağlar ve işletme daha nitelikli bir hale gelir. İyi bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde yönetim daha iyi kararlar alır ve rekabet avantajı sağlar (Örs, 2012: 4).

İç kontrolün birçok anlamı vardır. Başka bir deyişle, iç kontrolün tek ve en iyi tanımını vermek zordur. İç kontrol, şirketin ilgili amaç, plan ve stratejilerine ulaştığına dair makul güvence sağlayan, yönetim kurulunun faaliyetlerinden ve şirketin organizasyon yapısının diğer düzeylerinden etkilenen süreçler olarak tanımlanmaktadır (Sawalqa & Qtish, 2012: 129). Literatüre bakıldığında birçok iç kontrol tanımıyla

karşılaşılmaktadır. Bu tanımlar büyük ölçüde birbirleriyle benzer niteliktedir (Şen, 2010: 12).

İç kontrol, işletme faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini sağlayan, finansal raporları güvenilir kılan, yasal düzenlemelere ve işletme politikalarına uygun olarak yürütülen, işletmenin tüm personelleri tarafından etkilenen ve işletmeye makul güvence sağlayan bir süreçtir (Şit, 2018: 38).

İç kontrol, işletme yönetiminin işletme amaçlarına ve hedeflerine başarılı bir şekilde ulaşması için izlediği yoldur. İç kontrol sistemi ise, doğru ve güvenilir mali bilgilerin tam zamanında hazır olmasını, muhasebe bilgilerine eksiksiz ulaşılmasını ve hata ve hilenin önlenerek varlıkların korunmasını sağlayan bir sistemdir (Akbulut, 2012: 175).

İç kontrol sistemi; yasal düzenlemelere ve prosedürlere uygunluk, doğru ve güvenilir finansal bilgiye ulaşım ve faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi gibi amaçlara ulaşmak için makul güvence sağlayan ve işletmedeki tüm personelin dahil olduğu bir kontrol sürecidir (Şen, 2010: 1).

İç kontrol sistemi, işletme varlıklarını korumak, muhasebe ve diğer faaliyetlere ait bilgi ve raporların doğru ve güvenilir olmasını sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin işletme yönetiminin belirlediği politika ve prosedürlere uygunluğunu sağlamak için kullanılan ve işletmede bir raporlama sistemi oluşmasını, görev ve yetki dağılımı yapılmasını ve işletme organizasyon şemasını kapsayan bir sistemdir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 98).

İç kontrol, hedefe ulaşılıp ulaşılmadığı ve bu amaçla gerçekleştirilen faaliyetlerde ne kadar kontrole sahip olunduğuyla alakalıdır (Güney & Yiğiter, 2012: 526).

İç kontrol sistemi, işletme yönetiminin belirlediği amaçlara ulaşmada yol gösterici olan politika ve prosedürlerin bütünüdür (Akbulut, 2012: 175).

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin temel amaçları; işletme varlıklarını muhafaza etmek, doğru ve güvenilir bilgi sağlamak, işletme faaliyetlerinin işletme politika ve prosedürlerine ve yasal düzenlemelere uygunluğunu sağlamak, işletme kaynaklarının verimli kullanılmasına olanak sağlamak ve işletme hedeflerine ve amaçlarına ulaşılmasını sağlamaktır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 95).

İç kontrol, bir işletme için çok önemli bir unsurdur ve faaliyetlerindeki başarısını ve etkinliğini büyük ölçüde etkiler. İşletme yönetimi için bir garanti sağlar ve hedeflere ulaşmak için gerekli bir koşuldur. İç kontrol sistemi, mevcut düzenlemelere uymayı, faaliyetleri etkin ve ekonomik bir şekilde yürütmeyi, raporların eksiksizliğini ve güvenilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır (Güney & Yiğiter, 2012: 525).

İç kontrol sisteminin işletmelere sağladığı 4 temel fayda vardır. Bunlar:

- Üst yönetim, işletme personellerinin belirlenen işletme politika ve prosedürlerine uygun davranıp davranmadığını ölçmek istiyorsa iç kontrol sistemine gerek duyar.
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli yürütülmesi için doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç vardır. Bu ancak iç kontrol sistemiyle mümkün olmaktadır.
- Üst yönetim, işletme faaliyetlerindeki fire ve artıkları minimum düzeye indirmek istiyorsa bunu iç kontrol sistemiyle sağlayabilmektedir.
- Üst yönetim işletme varlıklarının korunmasını ve amacı dışında kullanılmamasını iç kontrol sistemiyle sağlayabilmektedir (Akbulut, 2012: 176).

4. İç Kontrol Sisteminin Özellikleri

- İç kontrol sistemi bir süreçtir (Günal, 2010: 3).
- İç kontrol sistemi hedefe ulaşmayı kolaylaştıran bir süreçtir (Türkdoğan, 2016: 7).
- İç kontrol sürekli bir faaliyettir (Akbulut,2012: 177).
- İç kontrolde risk esastır (Türkdoğan, 2016: 7).
- İç kontrol, işletmelerin mali işlemlerini yürüten departmanlar tarafından ya da iç denetçiler tarafından yapılması gereken bir iş değildir. Mali işlemler departmanı ve iç denetçiler yönetime bu konuda yardımcı olmaktadırlar (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 98). Tüm personeller bu sistemin içindedir (Günal, 2010: 7).

- İç kontrol peroneller tarafından yürütülür. Üst kontrolü yürüten personellerdir anca sorumluluk üst yönetimdedir (Akbulut,2012: 177).
- İç kontrol, sadece mali işlemlerle ilgili değildir. İç kontrol işletmenin bütün birimlerini ve bütün faaliyetlerini kapsamaktadır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 98).
- İç kontrol ek bir iş değildir. İş sürecinin bir parçası olmalıdır (Günal, 2010: 7).
- İç kontrol iç denetim anlamına gelmemektedir (Günal, 2010: 7).
- İç kontrol, mali olarak bir ön kontrol değildir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 98).
- İç kontrol, sadece büyük birim ve faaliyetler için gerekli değildir. Küçük birim ve faaliyetler, iç kontrolün maliyetinin, iç kontrolün getirdiği faydayı aşmadığı kontrolleri uygulayabilmektedirler (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 98).
- İç kontrol, yazılı kurallarla başlamaz. İç kontrol ancak kontrol ortamının sağlanmasıyla başlar (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 98).
- İç kontrol sistemi sadece belgelerden ibaret değildir. Personeller tarafından etkilenmektedir (Günal, 2010: 3).
- İç kontrol, işletmede bürokrasiye neden olmaz. İç kontrol, işletmedeki akışın bir parçasıdır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 98).
- İç kontrolde çözümler kesin değildir. İç kontrol mantıklı çözümler sunmaktadır (Akbulut,2012: 177).
- İç kontrol sistemi, işletmenin hedeflerine ulaşmasına ve hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek durumların önüne geçilmesine yardımcı olur (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 99).
- İç kontrol kesin bir güvence vermemekle birlikte makul güvence sağlar (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 98).

B. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı

Her işletmenin farklı amaçları ve hedefleri bulunmaktadır. Bu nedenle her işletmenin iç kontrole bakışı farklı olmaktadır. İşletmede doğru ve güvenilir bilgilerin sağlanması ve işletme varlıklarının korunması muhasebeciler için önem arz etmektedir ve bunlar muhasebe kontrolleri çerçevesindedir (Sarı, 2013: 81). Muhasebe kontrolleri ve

yönetsel kontroller iç kontrol sisteminin kapsamını oluşturmaktadır (Güney, 2009: 12). İşletme faaliyetlerinin verimliliği, politika ve prosedürlere uygunluk ise yönetsel kontroller kapsamındadır (Sarı, 2013: 81). Yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri birbirlerinin alternatifi değildir, birbirlerini tamamlarlar (Örs,2012: 8).

1. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolü doğru ve güvenilir mali bilgilerin sağlanması ve varlıkların korunmasıyla doğrudan ilişkilidir (Sarı, 2013: 83). Muhasebe kontrolü, yönetim mekanizmasının organizasyonel planı, varlık koruması ve mali kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntem ve prosedürleri kapsayan, iç kontrol sisteminde uygulanan yöntemlerden biridir. Muhasebe kontrolü çoğunlukla kayıtların doğruluğunu, muhasebe raporlarının güvenilirliğini sağlamak ve mali açıklardan kaçınmak için kullanılır (Güney & Yiğiter, 2012: 522). Muhasebe kontrolleri, işletme varlıklarının korunması ve işletmenin finansal bilgilerinin doğru ve güvenilir olup olmadığının tespit edilmesine yönelik kontrolleri kapsamaktadır (Yetki ve onay, kayıt ve raporlama, varlıkların fiziki kontrolü gibi) (Güney, 2009: 12).

Muhasebe kontrolleri finansal kayıtlar üzerinde doğrudan etkili olmaktadır. Muhasebe kontrolleri üç unsuru kapsamaktadır. Bunlar; varlıkların korunması, finansal bilgilerin güvenilirliği ve kıymet hareketleridir. Muhasebe kontrollerinde denetçiler en çok finansal tablolara yoğunlaşmaktadır ve bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal mevzuata ve işletme hedeflerine uygunluğunu denetlemektedirler ve böylece hata ve hilelerin önlenmesine büyük katkı sağlamaktadırlar (Aytaç, 2014: 17).

Etkin bir muhasebe kontrolü için (Güney, 2009: 13);

- İşletmedeki kontrol faaliyetleri, yönetimin beceri düzeyinde yürütülmelidir.
- İşletmede gerçekleşen işlemler finansal tabloların gerekli durumlarda kullanılabileceği şekilde kayıtlara yansıtılmalıdır.
- İşletme varlıklarına ulaşım ancak yönetimin yetkisiyle gerçekleşmelidir.
- Belirli aralıklarda varlıklar ve işletme kayıtları arasında karşılaştırmalar yapılmalı ve tutarsızlık durumlarında harekete geçilmelidir.

Muhasebe kontrolleri sırasındaki hatalara fatura ve ticari mal girişlerinin kaydının unutulması, kasadan çıkan paranın kaydının unutulması; hilelere ise işletmeye ait

bilgilerin kişisel çıkarlar doğrultusunda kullanılması, kıymetli varlıklara ulaşım yetkisi olan personellerin bunları kendi üzerine geçirmesi gibi durumlar örnek olarak verilebilir. Bunların zamanında fark edilmesi işletme karlılığını önemli derecede etkilemektedir. Bu hataların sonradan fark edilmesi işletmede zaman kaybına neden olmaktadır. Bunları en aza indirmenin en temel yolu işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulup yürütülmesidir (Aytaç, 2014: 18). Bir işletmede ihtiyaç halinde varlıklara kolay ulaşım sağlanıyorsa, hata ve hilenin oluşması halinde durumun neyden ve kimden kaynaklandığı ortaya çıkarılabiliyorsa, işletme bilgileri doğru olarak tam zamanında gerekli yerlere iletilebiliyorsa bu işletmede muhasebe kontrolü mevcut demektir (Örs,2012: 9).

2. Yönetsel Kontroller

İşletme yönetiminin temel amacı işletmede kar elde etmektir. Bunun için de az maliyetle çok satış yapması gerekmektedir. İşletme yönetimi verimliliği ve etkinliği sağlayacak politika ve prosedürler belirleyerek, personeli çeşitli eğitimlerle işe uygun geliştirerek ve doğru yetkilendirme yaparak işletmeyi daha etkin ve verimli hale getirebilmektedir (Neşeli, 2010: 40).

Yönetsel kontroller, yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere bağlılığı teşvik eden, işletme verimliliğini arttırmayı hedefleyen ve işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan kontrollerdir. Yönetsel kontrollerin tam manasıyla uygulanabilmesi için; yönetimin, politika ve prosedürleri açık ve anlaşılabilir biçimde işletme personellerine aktarması gerekmektedir. İşletme yönetimi karar verme sürecinde gerçekçi olmalı ve uygulanabilir kararlar vermelidir. Verilen kararlar personellerin anlayabileceği, uygulayabileceği kararlar olmalıdır (Aytaç, 2014: 17). Yönetsel kontrol, işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği, politika ve prosedürlere uygunluk ile doğrudan ilgiliyken, mali bilgilerle dolaylı olarak ilgilidir (Sarı, 2013: 81).

Yönetsel kontroller ile işletme faaliyetlerinin minimum israf ve kayıpla yürütülmesi ve hedefe ulaşılması amaçlanmaktadır. Yönetsel kontroller ile personeller hata yapmama bilincinde olacaklardır ve verimli çalışacaklardır. Bu durum işletme verimliliği ve etkinliğini arttıracaktır. Yönetsel kontrole örnek olarak satış ve üretim raporları, iş akış şemaları, işletme içi eğitimler verilebilir (Güney, 2009: 14).

İşletme yönetimi iç kontrol sistemini kurarken ve iyi bir şekilde yürütülmesini sağlarken 4 unsuru amaçlamaktadır (Sarı, 2013: 82). Bunlar;

- *Güvenilir ve doğru bilgi sağlanması:* İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması için zamanında doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak önem arz etmektedir. Bu ancak etkin bir iç kontrol sistemiyle sağlanacaktır.
- *Varlıkların korunması:* İşletme varlıkları zaman zaman çalınma, kaybolma, kötüye kullanılma gibi risklerle karşılaşmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemiyle varlıkların korunması büyük ölçüde sağlanmaktadır.
- *Verimlilik artışı:* Etkin bir iç kontrol sistemiyle birlikte işletmede fire ve artıklar minimuma inmekte, verimsiz kaynak kullanımı azalmaktadır. Bu da işletmede verimlilik sağlamaktadır.
- *Politika ve prosedürlere uygunluk ve bağlılık:* İç kontrol sistemi, işletme peronellerinin işletme politika ve prosedürlerine uyup uymadığının tespit edilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

C. İç Kontrol Sisteminin Önemi

Gelişen ve değişen dünya ile işletmeler büyümekte, işlem sayıları artmakta ve işletmelerde karışıklıklar ortaya çıkmaktadır. Bu durum işletmelerin kontrol edilmesini zorlaştırmaktadır (Akbulut, 2012: 184). Günümüz ortamında, işletmeler büyüyüp daha karmaşık hale geldikçe iç kontrol sistemlerinin önemi artmaktadır (Tahtlı, 2019: 73). Büyüdükçe karmaşıklaşan işletmeler iç kontrolün önemini artırmaktadır (Ertürk, 2010: 56). Bu karmaşıklığa ayak uyduramayan işletme yönetimin, organizasyona ayak uydurmakta zorlandığı ve bilgi toplama konusunda zayıf olduğu açıktır. Bu nedenle işletmelerin kurumsal yapısına uygun, hile ve yolsuzluğu en aza indirecek, doğru ve güvenilir bilgiye erişimi sağlayacak ve verimliliği olumlu yönde etkileyecek bir iç kontrol sistemi kurması ve aktif olarak işletmesi büyük önem taşımaktadır (Tahtlı, 2019: 73). İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı; hata, hile ve suistimale karşı makul bir güvence sağlamaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin olmadığı işletmelerde hile ve suiistimal kaçınılmazdır (Ertürk, 2010: 56).

Son zamanlarda yaşanan muhasebe suiistimalleri ve usulsüzlükleri işletmelerde bağımsız denetçilere ve işletme yönetimlerine olan güveni zedelemiştir. Bu olumsuz durumların temel nedeni işletmelerde iç kontrol sisteminin eksikliği veya mevcut iç kontrol sisteminin yetersiz olmasıdır (Akbulut, 2012: 184). Karmaşık yapıda bir

işletmede yönetimin doğrudan bilgi alması zor olmaktadır (Ertürk, 2010: 56). Personelin görevini yerine getirmemesi, yanlış alınan kararlar, dikkatsizlik, yönergelerin anlaşılmaması ya da yanlış anlaşılması, ihmalkarlık, dalgınlık ve yorgunluk gibi durumlar iç kontrolün etkinliğini azaltmaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için iç kontrol kavramı iyi anlaşılmalıdır (Ağca, 2016: 58). İç kontrol işletmelerde faaliyetlerin sorgulanmasını sağlamakla birlikte sürecin gözden geçirilmesine de imkan vermektedir (Bilgili, 2009: 7). Hataların engellenmesi, usulsüzlüklerin tespiti ve düzeltilmesi etkin bir iç kontrol sistemi için önem taşımaktadır (Ağca, 2016: 58).

İç kontroller, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamaya, yönetimin bilinçli finansal kararlar almasına ve işletme içindeki dolandırıcılık faaliyetlerinin ortadan kaldırılmasına veya tanımlamasına yardımcı olmaktadır. Bu nedenle, iç kontrolün rolü, şirket varlıklarını korumak, gelir ve kaynak kaybını ortadan kaldırmak, hedefe yönelik ve doğru kararlar almak ve suistimalin tespit edilmesi ve önlenmesinde yönetimi desteklemektir. İç kontroller, yasa ve yönetmeliklere uyumu güçlendirmektedir. Diğer bir deyişle, şirketin iç kontrol eksikliğinden kaynaklanabilecek her türlü mali veya varlık kaybının, yanlış kararların, dolandırıcılığın, gelir kaybının ve hedeflere ulaşamamasının önüne geçmektedir (Uzun, 2009: 2).

D. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Genel kontrol amaçları, işletmedeki belirli bir faaliyetin yürütülmesi için genel bir çerçeve ile usul ve yöntemlere uygunluğu göz önüne sermektedir. Özel kontrol amaçları ise genel amaçlara paralel olarak yürütülmektedir.

Özel kontrol amaçları belirlenmeden önce faaliyetler departmanlara fonksiyonlara ya da finansal tablo sınıflandırmasına göre gruplandırılmalıdır. Daha sonra bu gruplara uygun olarak genel amaçlar özel amaçlara çevrilmelidir. Son olarak da özel amaçlara ulaşılmasını sağlayacak usul ve yöntemler belirlenerek uygulanması sağlanmalıdır (Örs, 2012: 14).

1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

İşletme Varlıklarının Korunması ve Kayıpların Önlenmesi: İşletme varlıkları, bilançoda yer alan aktifleri (maddi ve maddi olmayan kalemleri) kapsamaktadır (Erdoğan, 2009: 27). İşletmelerin faaliyetlerini yürütebilmesi ve sürekliliğini sağlayabilmesi için varlıklarını koruması gerekmektedir (Çağlı, 2019: 19). İşletmelerde,

varlıkların yanlış kullanımı, çalınması, kaybolması ve fiziki zarar görmesi gibi durumlarla karşılaşılabilmektedir. Yönetim bu olumsuz durumları engellemeye yönelik kontrolleri sağlamak zorundadır (Duman, 2006: 5). Bu risklerin gerçekleşmesi durumunda işletmeler zarara uğramaktadır (Erdoğan, 2009: 27). Varlıkların zarar görmesi işletmeleri kayıplara uğratacak ve işlerinin aksamasına neden olacaktır. Bu durumların gerçekleşmemesi için işletmeler iç kontrol sistemine ihtiyaç duymaktadır (Tolun, 2019: 9).

Finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve bu varlıkların saklanması esnasında oluşabilecek kasıtlı veya kasıtsız kayıplara karşı tedbir alınması gerekmektedir. Kasıtsız kayıplara faturalandırmanın unutulması ve yazım hataları; kasıtlı kayıplara ise kendi üzerine para geçirmek, görevi kötüye kullanmak, yolsuzluk örnek olarak verilebilir (Örs, 2012: 13). İşletme yönetimi, varlıkları üzerinde tehdit oluşturan riskleri belirleyip gerekli tedbiri almak zorundadır (Güven, 2019: 13). Bu gibi istenmeyen durumların önlenmesinde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı önemli rol oynamaktadır (Erdoğan, 2009: 27). İç kontrol sistemi, işletme varlıklarının zarar görme veya kaybolma ihtimallerine karşı koruma sağlamaktadır (Örs, 2012: 12).

Genel anlamıyla varlıkların korunması; varlıkların amacı dışında kullanılmasına, gerekli bakımlarının aksamasına, doğal afetlerin zarar vermesine ve hırsızlık ve yolsuzluk gibi durumların gerçekleşmesine karşı muhafazasının sağlanmasını ifade etmektedir (Güven, 2019: 13). İç kontrol sistemi, işletmelerin belirli bir düzen içerisinde yasalara ve düzenlemelere uygun olarak faaliyetlerini yürütmesini ve bir değişiklik durumunda güncel olarak uyum sağlanmasını amaçlamaktadır (Kütük, 2019: 9).

İşletmeye alınan ucuz ve kalitesiz hammadde üretim sürecinde kayıplara neden oluyor ise veya ürün kalitesini bozuyor ise, ürün kalitesizliğinden kaynaklı olarak satış düşüyorsa işletme varlıkları korunamıyor demektir. İç kontrol sistemi işletmeye alınan varlıkların kalitesinin, fiyatının ve miktarının kontrol edilmesini sağlamaktadır. İç kontrol aynı zamanda; yangın, sel gibi durumlara karşı varlıkların korunmasını, duran varlıklarının bakımlarının kontrolünün yapılmasını ve hırsızlık ve yolsuzluk gibi durumların minimuma indirilmesini sağlamaktadır (Yağcı, 2006: 8). İşletmenin duran varlıklarının bakımları aksamamalı ve zamanında yapılmalıdır. Yapılmadığı takdirde duran varlıkların arızalanması neticesinde işler aksayacak ve işletmede kayıplar meydana

gelecektir. Bu durum işletme varlıklarının korunmadığı anlamına gelmektedir (Yağcı, 2006: 9).

Yönetim yangın, sel ve deprem gibi durumlara karşı tedbir yöntemleri belirlemelidir. Örneğin yangına karşı gerekli yangın söndürme cihazları alınmalı, yangın alarm sistemi kurulmalı ve varlıklar sigorta ettirilmelidir (Yağcı, 2006: 9).

Doğru ve Güvenilir Muhasebe Bilgilerinin Sağlanması: Bilgilerin doğruluğu; finansal işlemlerin kaydında, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde, rapor edilmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalara uygunluğu ifade eder. Bilgilerin güvenilirliği ise; kaydedilen işlemlerin gerçeği yansıtmasını ve kayıt dışı işlemin bulunmamasını ifade eder (Örs, 2012: 11). İşletmede bulunan finansal bilgilerin doğruyu yansıtması yönetimin alacağı kararlara doğrudan etki etmektedir (Çağlı, 2019: 19). İşletme yönetimi karar verme sürecinde doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır ancak her zaman doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılamamaktadır (Yağcı, 2006: 10). İşletme yönetiminin etkin ve verimli faaliyetler yürütebilmesi ve doğru kararlar alabilmesi için doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşması gerekmektedir. İç kontrol sistemi, doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılmasını sağlamaktadır (Örs, 2012: 11). İşletme yönetimi doğru ve güvenilir bilgiye tam ve zamanında ulaştığı takdirde doğru kararlar alacaktır (Tolun, 2019: 10). Yanlış bilgiye dayanan kararlar işletmeyi olumsuz etkileyecektir (Örs, 2012: 11). Sadece işletme yönetimi değil işletme dışındaki üçüncü kişiler de işletme hakkında bilgi almak için doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır (Tolun, 2019: 10).

İç kontrol sistemi işletmede doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılmasında büyük öneme sahiptir. İşletmelerde iç raporlama ve dış raporlama açısından muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği önem arz etmektedir. İç kontrol bu bilgilerin sadece güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamaz, aynı zamanda bu bilgilerin gerektiği zamanlarda hazır bulunmasını da sağlamaktadır (Yağcı, 2006: 10). İç kontrol sistemleri olabildiğince doğru ve güvenilir bilgiye ulaşma olasılığını arttırmaktadır (Duman, 2006: 5). Doğru ve güvenilir bilgi, işlemlerin doğru ve tam olarak kaydedilmesini, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıt altına alınmasını ve gerçeği yansıtmasını ifade etmektedir (Tolun, 2019: 10).

İşletme Faaliyetlerinin Yasal Düzenlemelere ve Prosedürlere Uygun Olması: Dünya çapında meydana gelen ve işletmeleri ciddi zararlara uğratan muhasebe skandalları ile etkin bir iç kontrol sisteminin gerekliliği önem kazanmıştır (Çağlı, 2019: 19). İşletmelerin amaçlarına ulaşması ve yasalara uygun olarak faaliyetlerini yürütmesi işletme yönetiminin kabul ettiği politikalarla mümkün olmaktadır. İşletme yönetimi kabul ettiği politikayı uygulamak için çeşitli usul ve yöntemler belirler ve bunu personellerine iletir. İşletme yönetimi ve işletmenin tüm personelleri bu usul ve yöntemlere uyduğu takdirde yasalara da uyum sağlanmış olacaktır. Yasalar değiştikçe işletme yönetimi usul ve yöntemlerini de değiştirmelidir (Yağcı, 2006: 11). İşletme yönetimi, işletme faaliyetlerinin yasalara ve yönetim politikalarına uygun olmasını sağlayacak yöntem ve usullerin belirlenmesinden ve bu yöntem ve usulleri işletme personeline iletmekten sorumludur (Örs, 2012: 12).

Yönetim, yasalara ve yönetim politikalarına uyması konusunda işletme personelini çeşitli usul ve yöntemlerle bilgilendirmektedir ve iç kontrol sistemi ile yasa ve yönetim politikalarına ne kadar uyulduğu tespit edilmektedir (Duman, 2006: 6). İşletmelerin belirlediği ilke ve prosedürler yasalara uygun olduğu sürece süreklilik kazanacaktır (Çağlı, 2019: 19).

İşletme Kaynaklarının Etkin ve Verimli Kullanılması: İşletmede gerçekleşen maliyet planlanan maliyetten düşük ise işletme kaynakları etkin olarak kullanılıyor demektir. Kaynakların verimli kullanılması ise sağladığı faydayla ilgilidir. Amaçlara en az kaynak kullanımıyla ulaşılması işletme kaynaklarının verimli kullanıldığı anlamına gelmektedir (Yağcı, 2006: 11).

İç kontrol sistemleri verimliliği ve etkinliği en üst seviyeye çıkartmayı amaçlamaktadır (Duman, 2006: 6). Bir faaliyetin etkin ve verimli olduğu ancak belirli standartlarla ölçülebilmektedir. Bu standartlar işletme yönetimi tarafından oluşturulmaktadır. Belirlenen bu standartlar personel tarafından iyi anlaşılmalı ve analiz edilmelidir (Yalman, 2014: 20).

İşletme faaliyetlerinin gereksiz tekrar edilmesi, kaynakların verimli kullanılmaması ancak işletme içi yapılan kontrollerle engellenebilmektedir. İç kontrol sistemi, etkin ve verimli kaynak kullanımında ve bütçe ve yönetim politikalarına uygunluğun sağlanmasında önemli rol oynamaktadır (Örs, 2012: 12).

Önceden Belirlenen Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılması: İşletme yönetimi amaçlara ve hedeflere ulaşılması için uygun usul ve yöntemler belirlemeli ve bu usul ve yöntemler uygulanmalıdır (Yağcı, 2006: 11). İç kontrol sistemi, işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşma doğrultusunda önlerine çıkabilecek her türlü riski belirleyecek, gerçekleşme ihtimalini hesap edecek ve bu risklerin minimize edilmesini sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır (Örs, 2012: 13). İşletme yönetimi yasalarda ve düzenlemelerde yapılan değişikliklere göre işletme yönetim politikalarını yeniden tasarlamalıdır (Erdoğan, 2009: 25).

2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

Gerçeklik: İşletme kayıtları, işletmenin gerçek işlemlerini yansıtmalıdır (Şentürk, 2015: 12). Belgelendirilen ve kaydedilen bilgiler gerçek olmalıdır (Bulut, 2011: 58). İç kontrol sistemi gerçekleşmeyen işlemlerin kötü niyetli olarak kayıtlara alınmasını önlemelidir (Şentürk, 2015: 12).

Bütünlük: İşletme içindeki bütün işlemlerin belgelendirilip kaydedilmesi gerekmektedir (Bulut, 2011: 58). Örneğin, satılan bütün mallar için fatura ve irsaliye oluşturulmalıdır (Örs, 2012: 15).

Kayıtsal Doğruluk: Kaydedilen tutarlar doğru olmalıdır (Bulut, 2011: 58).

Sınıflandırma: Hesapların altına ancak ilgili bilgiler kaydedilmelidir ve doğru gruplandırılmalıdır (Bulut, 2011: 58).

Zamanlılık: İşlemler gerçekleştiği anda kayıt altına alınmalıdır (Bulut, 2011: 58).

Sorumluluk: Varlıklar ile kayıtların düzenli olarak karşılaştırılması ve tutarsız durumlarda sorumlu kişilerin tespit edilmesi gerekmektedir (Bulut, 2011: 58).

Mutabakat: Belirli zaman aralıklarıyla kaydedilen bilgiler ile varlıklar ve borçlar karşılaştırılmalı, farklılık mevcut ise nedeni tespit edilmeli ve gereken düzeltmeler yapılmalıdır (Örs, 2012: 15).

Yetki: İşlemlerin yetkisiz kişiler tarafından gerçekleştirilmesi işletmelerde kayıplara neden olabilmektedir. İç kontrol sistemi işlemlerin yetkilendirme ile gerçekleşmesini sağlamalıdır. Yetkilendirmenin sınırları yazılı olarak bildirilmelidir (Şentürk, 2015: 12). İşletmedeki çeşitli faaliyetler ancak yetkili personel tarafından yürütülmelidir (Bulut, 2011: 58).

Kayıtların uygunluğu: Kayıtların tarihi bir şekilde sınıflandırılarak yapılması uygun olacaktır (Şentürk, 2015: 12). Gerçek işlemler tam bir şekilde zaman esas alınarak özetlenmeli, nakli sağlanmalı, sınıflandırılmalı ve korunmalıdır (Örs, 2012: 15).

Varlıkların korunması: Varlıkların fiziki korunmasının sağlanması için varlıkların kaydedilmesinden bağımsız olarak bir personele görev verilmelidir. Varlıklara erişimin doğrudan sağlanması belirli bir personel tarafından gerçekleşmeli, dolaylı erişimin ise ancak yetkilendirme ile mümkün olmalıdır (Örs, 2012: 15).

E. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

İç kontrol sisteminin ilkeleri iç kontrol sisteminin olmazsa olmazlarını ifade etmektedir (Kütük, 2019: 18). Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında dikkate alınması gereken bazı ilkeler vardır (Neşeli, 2010: 45).

1. Görevler Ayrımı

Görevler ayrılığı, hiçbir işin bütün süreçlerinin tek bir kişi tarafından yürütülmemesini ifade etmektedir (Bektaş, 2013: 61). İşletmede bir işin bütün aşamalarından bir kişinin sorumlu olması oluşabilecek hata ve hilenin ortaya çıkarılma ihtimalini düşürmektedir (Neşeli, 2010: 45).

İşletmelerde bir kişiye birçok görev verilmesi o kişinin hata yapma olasılığını arttırmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği için görevler ayrılığı ilkesi büyük önem taşımaktadır (Günal, 2010: 13). Aksi takdirde zimmete para geçirme, yolsuzluk ve hırsızlık gibi durumların gerçekleşme ihtimali artmaktadır (Bektaş, 2013: 61). Varlıkların korunması ve kaydedilmesi görevinin tek bir kişiye verildiği durumlarda bu kişi zimmetine geçirdiği malı ya da parayı kayıtlara geçirmeyip kayıtlarda yaptığı çeşitli düzenlemelerle gizleyebilmektedir (Kertiş, 2005: 39). Birbiri ile uyuşmayan zıt işlemlerin tek bir personele verilmesi işlemlerde hatalara ve hilelere neden olmaktadır. Bu nedenle bu tür işlemlerin farklı personellere verilmesi gerekmektedir. Örneğin birbiri ile uyuşmayan yetkilendirme, kaydetme ve muhafaza etme işlemlerinin tek bir personel tarafından yürütülmesi mümkün olmayacaktır. Bu görevlerin en az iki personel ile paylaşılması gerekmektedir (Günal, 2010: 13).

Görevlerin ayrımında üç işlem oldukça önemlidir (Bektaş, 2013: 62).

- Varlıkların korunması ile kaydetme görevinin aynı kişiye verilmesi durumunda kişi işletmeye kaydedilmesi gereken bir çeki ya da parayı kendi üzerine zimmetleyebilmektedir.
- Varlıkların korunması ile onaylama ve yetkilendirme işlemi aynı kişiye verilmemelidir.
- Faaliyetlerin yürütülmesinde sorumlu kişi ile kayıt tutmadan sorumlu kişi aynı kişi olmamalıdır. Bir kişi yaptığı kişi kendisi kaydederse hem yanılma hem de aleyhine yönlendirme gibi durumlarla karşılaşılabilmektedir.

Bu işlemlerin dağıtılacağı kişi sayısı ile işletme büyüklüğü arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır (Acındı, 2007: 10). İşletmenin büyüklüğü de göz önünde bulundurularak görevler farklı personellere dağıtılmalıdır (Neşeli, 2010: 45). İşletmelerin büyüklüğü görevler ayrılığını etkilemektedir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde maliyeti arttıracağından daha farklı önlemler alınmalıdır (Kütük, 2019: 18).

2. Yetkilendirme

İşletmelerde mali raporlama aşamasında kontrol sağlanabilmesi için ilk adım işletme politikalarına uygun yetkilendirme yapılmasıdır. İşletme yönetimi personellerine bazı işleri yapabilmesi için yetki verebilmekte ve bu yetkiyi sınırlandırabilmektedir (Günal, 2010: 11). Personellere verilen yetkiler işletme politikalarına ve yasal düzenlemelere uygun olarak belirlenmeli ve yazılı olarak yetki verilen işin tanımı net bir şekilde yapılmalıdır. Hata, hile, ihmal ve suiistimal gibi durumların ortaya çıkması ile işin sorumluları net bir şekilde tespit edilebilecektir (Neşeli, 2010: 46). Yetkilendirme yapılırken hata ve hileyi en aza indirecek şekilde görev ve sorumluluklar verilmelidir (Uzun, 2016: 69). İşletmedeki her işlem ancak yetkili kişi tarafından yürütülmelidir (Acındı, 2007: 10). Yetkilendirmede temel amaç personelin yetkisinin sınırlarını bilmesini sağlamaktır (Cengiz, 2010: 90).

3. Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Varlığı

Etkin bir iç kontrol sistemi, iyi işleyen bir muhasebe sistemiyle mümkün olmaktadır (Cengiz, 2010: 91). İşletmelerde finansal niteliği olan işlemler ve hareketler mutlaka kayıt altına alınmalı ve belgelere dayanmalıdır (Uzun, 2016: 70). İç kontrol

sistemi, bütün iş ve işlemlerle ilgili belgelerin doğru ve tam olarak belgelendirilmesini ve gerektiği durumlarda ulaşılabilir olmasını sağlamaktadır (Kertiş, 2005: 40).

Belgeler işlem gerçekleştiği anda düzenlenmelidir (Kertiş, 2005: 41). Belgeleme işlemi olumsuz bir durumla karşılaşıldığında daha kolay tespit edilebilmesi açısından sıra numaralı bir şekilde ve işlem gerçekleştiği anda veya en kısa zamanda yapılmalıdır (Bektaş, 2013: 63). Belgeler anlaşılması kolay olacak şekilde düzenlenmelidir. Belgeler gerçek dışı işlemleri yansıtmamalıdır (Kertiş, 2005: 40). Belgeleme doğru ve tam bir şekilde yapılmalıdır (Kütük, 2019: 19).

İşletme varlıklarının kaybolma ya da kötüye kullanılma gibi durumlara karşı güvenliğinin sağlanması gerekir. Bunun için varlıklara ulaşım sınırlandırılmalıdır. Varlıklar düzenli olarak sayılmalı ve kayıtlarla kontrol raporları karşılaştırılmalıdır (Bektaş, 2013: 63). Belgelerin uygun yerlere ulaşmasının sağlanması için gerekli açıklamalara yer vermek gerekmektedir. Belgeler hem kolay ulaşım hem de kayıpların kolay anlaşılabilmesi açısından numaralandırılmalıdır. Etkin bir iç kontrol sisteminde işlemler doğru, güvenilir ve tam olarak kısa zamanda kayıt altına alınmaktadır (Kertiş, 2005: 41).

4. Analitik Gözden Geçirme

İşletmede gerçekleşen işlemlerin gözden geçirilmesi sorun ve hataların tespit edilmesi bakımından önem taşımaktadır. Analitik gözden geçirme ile işletmenin mevcut bilgileri gözden geçirilmekte, gerekli karşılaştırmalar yapılmakta, amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığı ya da ne kadar ulaşıldığı göz önüne getirilmekte ve karşılaşılan beklenmedik durumların tespiti sağlanmaktadır (Günal, 2010: 15).

5. Fiziki Koruma

Fiziki koruma, varlık ve kayıtlara ait dolapların kilitli bulundurulması, ateşe dayanıklı kasaların olması, güvenlik personeli ya da güvenlik kameraları, alarmlarla güvenliğin sağlanması gibi tedbirlere dayanmaktadır (Cengiz, 2010: 92).

İşletmeler varlıklarının ve kayıtlarının zarara ve kötü amaçlı kullanımına karşı güvenliğini sağlamak zorundadır (Günal, 2010: 12). Yönetimin gerçekleşme ihtimali olan olumsuz durumlara karşı tedbir alması gerekmektedir (Kütük, 2019: 19). Varlıkların ve

kayıtların fiziksel olarak muhafaza edilmesini sağlamak için fiziki tedbirler alınmalı ve varlıklara ve kayıtlara ulaşım sınırlı olmalıdır (Kertiş, 2005: 42).

6. Bağımsız Mutabakat

İşletme dışından 3. bir kişinin habersiz bir şekilde işletmeye gelerek periyodik kontrollerin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını kontrol etme ve elde ettiği sonuçları yönetime raporlama işlemine bağımsız mutabakat denmektedir. Örneğin bankalar her gün kasa sayım işlemi yapmaktadır ancak habersiz bir şekilde gelen 3. bir kişi tarafından da periyodik olarak kontrollerin doğru yapılıp yapılmadığı kontrol edilip, yönetime raporlaması yapılmaktadır (Neşeli, 2010: 47). Bağımsız mutabakat yapılacağını bilen personel işlerini daha özenli ve dikkatli yapacaktır (Kertiş, 2005: 43).

F. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Belirleyen Faktörler

1. Risk

Risk faktörü, yönetimin ulaşmak için belirlediği amaç ve hedeflere müdahale edebilecek bir dizi olay ve ihtimaller olarak tanımlanabilir. Yönetimi olumsuz etkileyebilecek mevcut risklerin yanı sıra faaliyetleriniz sırasında oluşabilecek riskleri de belirlemeniz gerekmektedir. Bunlar insan kaynakları, finansal veya idari riskler olabileceği gibi yeni teknolojiler, yasal değişiklikler, tedarikçiler veya politikayla ilgili konular olabilmektedir. Belirlenen risklerin etkisini ve potansiyelini azaltmak için yönetim prosedürlerinin hazırlandığından ve uygulandığından emin olmanız gerekmektedir. Yetkili makam, karar alma mekanizmalarını uygularken yer alan risk değerlendirmelerini dikkate alırsa, etkin bir iç kontrol sisteminden bahsedilebilmektedir (Sevil, 2019: 27).

İşletme yapısı, yönetim yaklaşımı, şirkette süregelen sorunlar, personel tutumları, teknolojik gelişmeler, rakip durumu gibi birçok faktörü göz önünde bulundurarak; yönetim politikalarına uygun olarak, şirkete ve paydaşlarına doğru ve zamanında bilgi vermeye, hata ve hileleri önlemeye çalışan bir yapı oluşturulmalıdır. Tamamen şirket yönetiminin sorumluluğunda olan bu yapının, kurulmuş veya dışarıdan temin edilen bir iç denetim servisi tarafından sürekli iyileştirilmesi ve gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu sayede doğru ve zamanında raporlama ile varlıklar korunacak, yolsuzluklar önlenecek ve operasyonlar bu risklerden etkilenmeyecektir

(Ertürk, 2010: 110). Riskleri anlamak, ele almak, kurumsallaştırmak ve sistematik bir erken uyarı sistemi kurmak gerekmektedir (Hızal, 2012: 27).

Güçlü bir iç kontrol sistemi, bir işletmenin güveninin temelidir. Bir iç kontrol sistemini düzenlerken dikkate alınması gereken birçok faktör vardır. Burada bahsedilen riskler iki tür risk grubudur. Bunlardan ilki kurumsal risktir. Bunlar karlılık, büyüme ve gelişme gibi organizasyonun hedeflere ulaşmasını etkileyen risklerdir. İkinci risk türü ise iç kontrol riskidir. Diğer bir deyişle, yetersiz iç kontrol sistemi nedeniyle hata, hile, sızıntı ve kayıpların meydana gelmesi, önleyici tedbirlerin olmamasından kaynaklanan risktir. İyi bir kontrol sisteminin yokluğunda, bu tür verimsizlikler kaçınılmazdır. Bir iç kontrol sistemi kurarken, işletmenin hedeflerine ulaşamaması nedeniyle verimliliğin neden düştüğünü araştırmak ve gerekli önlemleri almak gerekir. Bu risklerden bazıları ortadan kaldırılabilir, bazıları ise hafifletilebilir (Hızal, 2012: 27).

İç kontrol sistemi oluşturulurken işletme yapısı, işletmenin yönetim anlayışı, personellerin tutumu, işletmenin büyüklüğü, teknolojik gelişmeler de dikkate alınmalı ve hata ve hileyi önleyecek, yasal düzenlemelere ve işletme politikalarına uygun ve zamanında doğru bilgiye ulaşılacak bir sistem oluşturulmalıdır (Ertürk, 2010: 110). Güçlü kurumsal yönetim, bu riskleri tanımlar ve riskleri mümkün olduğunca azaltmak için muhasebe ve işletme faaliyetlerine yönelik kontrol prosedürlerini uygular (Baykal, 2015: 10). Bir şirketin iç kontrol sistemini kurmadan önce, yönetimin riskin niteliği ve önem düzeyi hakkında bilgi sahibi olması gerekir (Tahtlı, 2019: 74). Yönetimin mevcut risklerin niteliğini ve önemlilik derecesini belirlemesi gerekir (Baykal, 2015: 10). İşletmelerde iç kontrol sistemi kurulmadan önce işletmenin karşılaşabileceği riskler belirlenmeli ve önem derecelerine göre alınacak önlemler kararlaştırılmalıdır (Ertürk, 2010: 109). Yönetim bu risklerden kaçınılamayacağını kabul ettiğinde, bu riskleri en aza indirmek için bir kontrol sistemi oluşturulmalıdır (Baykal, 2015: 10). Yönetimin, işletmenin amaç ve hedeflerini dikkate almak ve etkin bir iç kontrol sisteminin amaçlanan zamanda mevcut olmasını sağlamak için tasarım aşamasında çeşitli analiz ve değerlendirmeleri yapması gerekmektedir (Sevil, 2019: 26). İşletme yönetimi önce olası riskler hakkında bilgi alır, ardından risk yönetiminin kurumsal hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri belirleyerek önceliklendirir ve son olarak tüm bunları göz önünde bulundurarak iç kontrol sistemini kurar (Umaç, 2014: 70). Karşılaşılabilecek

riskler belirlendikten sonra iç kontrol sistemi çerçevesinde yürütülen faaliyetlerin fayda-maliyet analizi yapılmalıdır (Sevil, 2019: 26).

İç kontrol sistemi kurmanın maliyeti, iç kontrol sisteminin sağladığı faydalardan az olmalıdır. Bu sistemi kurmanın beklenen faydalarını ölçmek mümkün olmasa da, işletme karşı karşıya kaldığı riskleri ve doğabilecek olası kayıpları göz önüne alarak faydayı bir miktar da olsa ölçebilmektedir (Umaç, 2014: 72).

2. Maliyet

Bir iç kontrol sisteminin tasarım aşamasında değerlendirilmesi gereken bir diğer faktör de maliyet faktörüdür (Sevil, 2019: 27). Maliyet unsuru, risk faktörünü azaltmak veya en aza indirmek için uygulanan iç kontrol sisteminin operasyonel maliyetlerinin sonucudur. İç kontrol prosedür ve yöntemlerinin oluşturulması ile kontrol faaliyetleri iş sürecine dahil edileceğinden daha fazla belge, insan gücü ve zaman gerekecektir (Ertürk, 2010: 111). Her bir faaliyet idari maliyetler doğurduğundan, bu faaliyetlere uygulanan idari prosedürlerden ek maliyetler oluşmaktadır (Sevil, 2019: 27). Bunun sonucunda süreçte iç kontrol sistemlerinin oluşturduğu iş yükü, iş durgunluğu, karlılığın düşmesi gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. İşletmelerin sistemin varlığı için yaptığı bu fedakarlıklar, iç kontrol sisteminin maliyetini oluşturmaktadır. İç kontrol prosedürleri ne kadar çok kullanılırsa, işletmeye maliyeti o kadar yüksek olacaktır (Ertürk, 2010: 111).

Maliyet, bir amaca ulaşmak için kullanılan kaynakların finansal ölçüsünü ve kaybedilen fırsatın ekonomik ölçüsünü ifade eder. Faydalar, belirli bir hedefe ulaşamama riskinin azaltılmasıyla ölçülmektedir. Fayda, uygun olmayan idari kararlar ve hırsızlık, yolsuzluk ve israfı önleyerek önlenebilecek zarar miktarıdır. Ancak bu zararlar ve yolsuzluklar asla sıfır değildir ve öngörülemeyen ve önlenemeyen kayıplar mutlaka olacaktır. Bunlar kaçınılmaz kayıplardır. Bir iç kontrol sistemi kurmak işletmeye bir maliyet doğurmaktadır. Kontrol önlemleri oluşturulurken faydalar ve maliyetler dikkate alınmalıdır (Baykal, 2015: 11).

Bir işletmede iç kontrol prosedür ve yöntemlerinin önemi ve uygulanması büyüdükçe, yolsuzluk ve israftan kaynaklanabilecek zarar giderek azalacaktır (Baykal, 2015: 11). İç kontrol sisteminin etkinliğinin sürdürülebilmesi için prosedürlerdeki artışla doğrudan ilişkili maliyetlerin sistemden elde edilen faydaları aşmaması gerekmektedir. Öncelikle faaliyet alanındaki olası riskleri belirlenmeli ve bu riskler için bir yol haritası

geliştirilmelidir. Yönetim için belirlenen risklerin kontrol faaliyetleriyle ilişkilendirilmesinin bir sonucu olarak, kabul edilebilir risk seviyelerine ulaşılmalı ve bu kontrollerin faydaları maliyetlerden daha ağır basmalıdır. Bu operasyonel risklerin aşırı yönetimi, sistemden elde edilebilecek faydaları da sınırlayabilir (Sevil, 2019: 27). Mevcut iç kontrol sisteminin maliyeti, beklenen faydayı aşmamalıdır. Bir iç kontrol sistemi kurarken dikkate alınan personel, belge düzeni gibi maliyetler de işletmenin hedeflerine, faaliyetlerine ve büyüklüğüne uygun olmalıdır (Ertürk, 2010: 111).

Fayda-maliyet ilişkisi, bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmek için önemli bir kriterdir. Maliyet-fayda analizi, sunulan maliyet ve faydaların önceden satır satır hesaplanamaması nedeniyle karar vermeyi zorlaştırmaktadır. Bu karar yönetimin tahminlerine ve takdirine bırakılmıştır. Faydadan daha pahalı olan iç kontroller ne etkili ne de verimlidir (Tahtlı, 2019: 76).

İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulmasıyla beraber işletmelerdeki bürokrasi artacaktır. Bürokrasinin getirdiği bir diğer sorun ise operasyonların yavaşlaması, kâr ve verimlilikte düşüşe yol açmasıdır. İç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinden kaynaklanan bu kayıp ve maliyetler, sistemin maliyetini oluşturur. Uygulanan kontroller arttıkça maliyetler de aynı oranda artmaktadır (Tahtlı, 2019: 75). Fayda/maliyet ilişkisi, bir iç kontrol sistemi kurulurken ve işletilirken dikkate alınan bir kriter olmakla birlikte, fayda ve maliyetleri doğru bir şekilde ölçmek çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Fayda-maliyet ilişkisinin değerlendirilmesi, ortaya çıkan ve tasarruf edilen maliyetlerin tahmin edilmesi yoluyla yöntemin yargısına bağlıdır (Baykal, 2015: 12). Kontrol faydalıdır, ancak ortaklar ve yöneticiler tarafından çok fazla kontrol, işiniz üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olabilir. Sıkı bir kontrol ortamı üretkenliği ve yaratıcılığı azaltır.

Güvenilmez bilgi, hukuka aykırı işlemler, varlıkların kaybı, kaynakların verimsiz kullanımı, yetersiz iç kontrol veya iç kontrol eksikliği nedeniyle hedeflere ulaşılamaması gibi maliyetlerin yanı sıra gereğinden fazla kontrol etmenin maliyeti de organizasyon için ciddi sorunlara neden olmaktadır (Ertürk, 2010: 112).

Bir işletmede kurulan bir iç kontrol sisteminin beklenen faydası, sistemin maliyetinden daha büyük olmalıdır. Her ne pahasına olursa olsun risk azaltımı düşünülmemeli ve fayda-maliyet analizi ile belirlenmelidir (Baykal, 2015: 11).

G. İç Kontrol Sisteminin Sınırlılıkları

İç kontrol sisteminin yapısında bazı sınırlılıklar bulunmaktadır. İşletme büyüklüğü, ortaklık yapısı, yasal şekli, şirketin faaliyet gösterdiği alanlar, yasal düzenlemeler, kullanılan bilgi ve iletişim sistemleri, personellerin yetkinlikleri gibi hususlar iç kontrolünün uygulanmasının sınırlılıklarıdır (Ertürk, 2010: 133). Bu sınırlamalardan en önemlisi insan faktörüdür (Baykal, 2015: 14). Yönetim ideal bir iç kontrol sistemi kursa bile, sistemin etkinliği, onu uygulayanların güvenilirliğine ve yeteneğine bağlıdır (Ertürk, 2010: 133). Yanlış anlamalar, yanlış değerlendirmeler, dikkatsizlik ve yorgunluk çoğu zaman kontrolün etkinliğini önemli ölçüde azaltmaktadır. Öte yandan, personeller tarafından akıllıca yerleştirilmiş hata ve yolsuzluk tuzakları, sistemi daha az etkili hale getirebilmektedir (Baykal, 2015: 14). Ayrıca, işletmenin görevler ayrılığı ilkesine bağlı kalınmasına rağmen, personeller arasında yolsuzluk yapmak için gizli bir anlaşma yapılması mümkündür (Ertürk, 2010: 133). Görevler ayrılığı ilkesi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artırılması düşüncesi, her personelin yaptığı işin başka bir personel tarafından kontrol edilmesi fikrine dayanmaktadır. Ancak bireyler arasında yapılan anlaşmalarla sistemin verimliliğinin bozulma riski her zaman vardır (Temurlenk, 2017: 24). İç kontrol insan faktörlerine bağlı olduğundan, yanlış anlamalar ve yorumlamalar, yanlış anlamalar, dikkatsizlik, halsizlik, dikkat dağınıklığı, gizli anlaşma, suistimal ve pervasızlık nedeniyle tehlikeye girebilmektedir (Şaşmaz, 2016: 72).

Uygun ve etkili iç kontrol, hata ve sahtekarlığın %100 önlenmesini garanti edemez. Bunun nedeni iç kontrol sınırlılıklarıdır. İç kontrol yapısının politika ve yöntemlerinin etkinliği, bu yöntemlerin personel tarafından uygulanmasının kalitesine bağlıdır. Bazı iç kontrol yöntem ve yöntemlerinin etkinliği devamsızlık, kötü karar verme, talimatların yanlış anlaşılması, kişisel ihmal, ihmal, belirsizlik veya yorgunluk gibi nedenlerle azalabilir veya geçerliliğini koruyabilir. İş bölümünün yeterli olmasıyla iç kontrol yapısının etkinliği sağlanmaktadır. Görevler ayrılığına rağmen, akrabalar ve eski dostlar birbirini tamamlayan iki konumdaysa, görev ayrılığını iptal etmek ve hileye başvurmak için birlikte hareket etmeleri zor değildir (Güven, 2008: 28).

Muhasebe hataları ve hile, denetçilerin bir denetim sırasında karşılaştıkları ilk problemlerdir. Muhasebe hataları ve hileleri genellikle muhasebe kavram, ilke ve

kurallarına uymayan usulsüzlükleri ifade eder. Bir muhasebe hatasının yanlış veya hileli olduğunu belirlemek, kasıtlı olup olmamasına bağlıdır. Çoğu hileli işlem ya yanlış işlem kullanılarak yapılır ya da yanlış işlemle gizlenir. Hataların hileli bir nitelik kazanması, kasıtlı olmaları nedeniyledir. Günümüz toplumunda ekonomik ve teknolojik gelişmeler ile kurumsal büyüme işletmelerin yapısını karmaşıklaştırmaktadır. Bu karmaşık yapıda muhasebe işlemleri yapan kişilerin dikkatsizlik, deneyimsizlik, bilgisizlik, hata gibi çeşitli nedenlerle hata yapmaları kaçınılmazdır. Mali tabloların güvenilirliğini etkileyen bu nedenlerin ortadan kaldırılması ancak iyi bir kurumsal denetim ve etkin bir iç kontrol sistemi ile mümkündür (Temurlenk, 2017: 98).

İç kontrolün maliyeti, bir yandan kontrol edilen unsurların değerini ve diğer yandan karşı karşıya kalınan riskleri ele almalıdır. Varlıkların %70'ini oluşturan stoklara uygulanan sıkı iç kontrol yapısına ek olarak, varlıkların %30'unu oluşturan varlıklara sıkı iç kontrol yöntemleri uygulanmamalıdır. Çünkü bu durumda iç kontrolün maliyeti kârdan daha fazladır (Güven, 2008: 100).

Etkili bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanmış ve işletilmiş olursa olsun, bir kuruluşun hedeflerine ulaşacağını veya hayatta kalacağını %100 garanti etmez (Şaşmaz, 2016: 72). İyi uygulanmış bir iç kontrol yapısı, yolsuzluğu önleyecek olsa da riski tamamen ortadan kaldırmaz. Yönetimde yolsuzluk çok farklı şekillerde olabilir (Güven, 2008: 100). Örneğin; Kişisel harcamalarını işletme giderleri olarak listelenmesi ve hesaplara bu şekilde işlenmesi.

Organizasyondaki ve yönetim tutumlarındaki değişiklikler, iç kontrolün ve sistemi işleten personelin etkinliğini derinden etkiler. Bu nedenle yönetim, kontrolleri sürekli olarak gözden geçirmeli, güncellemeli, değişiklikleri personellere bildirmeli ve kontrollere uyum konusunda örnek teşkil etmelidir (Şaşmaz, 2016: 72).

Bir diğer sınırlama, iç kontrol prosedür ve yöntemlerinin bir işletmedeki tüm işlemleri kapsamamasıdır (Baykal, 2015: 14). İç kontrol sisteminde boşluklar ve zayıflıklar varsa, hata ve yolsuzluk olasılığı artacaktır. Sistemdeki kontrol zayıflıklarını tespit etmek için öncelikle mevcut kontrol prosedürleri tanımlanmalıdır. Ardından, kontrol prosedürlerinin olmaması nedeniyle kusurların ve ciddi hasarların nerede olabileceğini belirlemek gerekmektedir. İşletme gerekli kontrollere sahip olmadığında

veya mevcut kontroller belirli hedeflere ulaşmak için tasarlanmadığında tasarımda kontroller eksiktir (Temurlenk, 2017: 98).

İç kontrol sisteminin etkinliğini sınırlayan bir diğer faktör ise zaman içinde değişen koşullar nedeniyle kontrol önlemlerinin yetersizliği ve etkisizliğidir (Temurlenk, 2017: 24). İş hayatındaki koşullar karmaşık ve değişkendir. Karmaşıklık, iş, teknoloji geliştirme ve profesyonel organizasyonlarla ilgili yasaların ekonomik varlığını ifade eder. Sonuç olarak, bu karmaşık yapı değişkenlik göstermektedir ve iç kontrol yapısı bugün iyi çalışırken ve gelecekte iyi çalışmayabilmektedir (Güven, 2008: 29). Bu nedenle iç kontrol sistemi kurulduğunda sistemin dinamik bir ortamda çalışacağını unutmamak gerekir (Temurlenk, 2017: 24). Bu nedenle, işletmenin iç kontrolünün maliyeti bir kısıt olarak görünmektedir (Güven, 2008: 29). Hükümet politikalarında ve programlarında, demografik veya ekonomik koşullarda yapılan değişiklikler açıkça yönetimin kontrolünün dışındadır ve yönetimin kontrolü yeniden tasarlaması veya risk düzeylerini buna göre ayarlaması gerekir (Şaşmaz, 2016: 72). Farklı koşullar nedeniyle, yönetim prosedürleri ve yöntemleri yetersiz olabilir. Örneğin, kilit personelin istifası veya emekliliği, yeni bir bilgisayar sistemine geçiş veya kullanılan bilgisayar sisteminde değişiklik olması, mevcut iç kontrol sisteminde önemli değişiklikler yapılmasını gerektirir. Kısacası iç kontrol sistemi sürekli izlenmeli ve gelişmelere ve işletmenin ihtiyaç ve eksikliklerine göre güncellenmelidir (Baykal, 2015: 14).

İşletmenin büyüklüğü, iç kontrol sistemini de etkilemektedir. KOBİ'ler, işlem sayısı, personel sayısı ve ortakların işletmenin yönetiminde aktif olarak yer alması nedeniyle geliştirilmiş kontrollü bir sisteme sahip değildir. Büyük şirketlerin ise gelişmiş ve uygulanan bir iç kontrol sistemine büyük ihtiyacı vardır. Bu nedenle, personeller çok önemli bir rol oynamaktadır. Yönetim ideal bir iç kontrol sistemi kursa bile, sistemin etkinliğinin anahtarı personellerdir. Dürüst, eğitim ve bilgi düzeyine sahip, görev ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirebilecek personeller, iç kontrol sistemini olumlu etkilemektedir (Ertürk, 2010: 134).

İç kontrol yapısının etkinliğini sınırlayan bir diğer faktör de yöneticilerin kuralları çiğnemesi ve personelleri yıldırarak uygulamasıdır. İç kontrollerin karşılaştığı engellerden üstesinden gelinmesi en zor olanı, işletme amirinin anlayışsız olmasıdır. Örneğin, bir amir, görevler ayrılığı ilkesine karşı çıkabilir ve bir işlemi baştan sona tek

bir kişinin tamamlamasının daha verimli olduğuna inanabilir. Bu, birçok küçük işletmede yaygındır (Güven, 2008: 100). İç kontrol sistemlerinin zaman zaman yönetim tarafından ihlali ve göz ardı edilmesi söz konusu olabilmektedir. Yönetici işi gerektiğinden çok daha düşük seviyede bir personele vererek uygunsuz işlemler yaptırabilmektedir. Personel yaptığının yanlış olduğunu bildiği halde işini kaybetme korkusuyla işlemleri yürütmektedir. Bir iç kontrol sistemi ancak personeller kontrolleri uyguladığında etkili olabilir. İnsan hatası ve yanlışlıklar nedeniyle iç kontrol sisteminde zafiyetler meydana gelebilir (Temurlenk, 2017: 23).

Bazı işletmelerde iç kontrol sisteminin personelleri incitebileceği düşüncesi bulunmaktadır. Bu fikir özellikle aile şirketlerinde yaygındır. Ayrıca bazı şirketlerin uzun yıllar çalışmış yöneticileri veya personelleri olabilir. Burada karşılıklı sevgi ve saygı var. Bu durumlarda, kontrol olanakları sınırlıdır (Güven, 2008: 101).

Özetle insan faktörü, işletmenin büyüklüğü, işletmenin sahiplik yapısı, yasal şekli, işletmenin faaliyet gösterdiği alan, yasal düzenlemeler, kaynak kısıtları, fayda/maliyet analizi sonuçları, iş ortamının evrimi, yönetimin tutum ve davranışları, kullanılan bilgi ve iletişim sistemleri, kontrol sistemi oluşturmanın sınırı olan iç faktörlerdir (Şaşmaz, 2016: 72).

H. İç Kontrol Sisteminin Tanınması ve Bilgi Edinme

İç kontrolü uygulamak için öncelikle iç kontrol tanınmalıdır. İç kontrolü tanımanın üç yolu bulunmaktadır (Aydın, 2006: 60). Bir denetimi planlamak için denetçinin, iç kontrol unsurları hakkında edindiği bilgileri belgelemesi gerekir. Bu tür belgelerin formatı ve kapsamı; şirketin büyüklüğü ve karmaşıklığından, şirketin iç kontrol sisteminin niteliğinden etkilenir. Denetçi, iç kontrol yapısına ilişkin alınan bilgileri belgelemek için not alma, akış şemaları, anketler kullanır veya bunlardan sadece birini kullanır. Büyük işletmelerde her üç yöntem de yaygın olarak kullanılırken, küçük ve orta ölçekli işletmelerde not alma yöntemi yeterli olmaktadır (Ertürk, 2010: 116).

1. Not Alma Yöntemi

İç kontrol sistemini tanımak için denetçi tarafından oluşturulan yazılı belgelerdir (Hızal, 2012: 31). Muhtıra olarak da bilinen bu yöntemde denetçi tarafından iç kontrol yazılı olarak tanımlanmaktadır (Aydın, 2006: 61). İşletme hakkında ön bir bilgi sahibi olduktan sonra kullanılan en yaygın ve kolay yöntemdir. Denetçi, denetlenen işletmede

sorular sorar, yetkili kişilerle görüşür ve faaliyetleri gözlemleyerek tesis hakkında bilgi edinir. Varsa, yazılı kuralları toplar. Duruma uygun notlar alır. Bir iç kontrol sistemini denetlerken, denetçiler genellikle işletmenin tedarik-üretim-satış ve tahsilat-ödeme döngülerini makul bir sırayla denetler. Denetçiler, departman yöneticileri ve personellerle yapılan görüşmeler sırasında elde edilen bilgileri çalışma kağıtlarına kaydeder. Denetçi, faaliyetleri, çalışma süreçlerini, kontrol amaçlarını, politika ve prosedürlerini içeren yönetmelik ve genelge gibi belgeleri gözlemleyerek elde ettiği bilgileri kaydeder (Şentürk, 2015: 27). Denetçi önemli bulduğu noktaları ve yönetime tavsiyelerini çalışma kağıtlarına not alır (Aydın, 2006: 61). Daha sonra bu çalışma kağıtlarına referans numaralarını verir ve raporlarda kullanmak üzere ana dosyaya aktarımın yapar (Şentürk, 2015: 27).

Not alma çoğunlukla küçük işletmelerde iç kontrol sistemini belgelemenin birincil yöntemi olarak kullanılmaktadır (Ertürk, 2010: 116). Küçük işletmeler tarafından kullanılabilecek basit ve kolay bir yöntemdir ancak sistemdeki her türlü unsuru ayrıntılı notlar şeklinde oluşturmak zordur. Not almak kolay gibi görünen etkili bir tekniktir (Hızal, 2012: 31). Büyük işletmelerin incelenmesinde diğer yöntemlere ek olarak yardımcı bir yöntem olarak kullanılabilir. Not almak görünüşte basit ama etkili bir tekniktir. Denetim çalışmasının devamında ve sonraki aşamalarında kullanılan temel çalışma dokümanlarından biridir (Baykal, 2015: 32).

Bu yöntemdeki en önemli özellik esnekliğidir (Ertürk, 2010: 116). Not alma iç kontrolü tanımlamanın en kolay yoludur (Şentürk, 2015: 27). Alınan notlarla, her bir önemli faaliyet grubunun sürecini anlamak, farklı görevleri yerine getiren kişileri tanımak, hazırlanan belge ve kayıtları anlamak genellikle daha kolaydır (Ertürk, 2010: 116).

2. Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları, bir iç muhasebe yönetim sisteminin her bir faaliyeti ve akışıyla veya varlıkların devriyle ilgili bir bilgi akışı şeması sağlayan ve işlemlerin sırasını ve sonlandırıldığını gösteren etkili bir araçtır. Akış şemaları muhasebe bilgilerinin sembollerle gösterilmesi için uygun bir ortam sağlar. Akış çizelgeleri, işlemlerin sırasına, işlemlerde kullanılan belgelere, işlemlere dahil olan departmanlara veya kişilere ve bunlar arasındaki ilişkilere ilişkin bir fikir verir. Akış şeması, başka bir departmana veya bireye

devredilmemesi gereken işleri ve iç kontrol sistemine ait aksamaları özetlemektedir. Bu nedenle, işlevsellik ve sistemin kusurlu yönleri arasındaki uyumsuzluklar ortaya çıkmaktadır (Şentürk, 2015: 28).

Akış şemaları, bir şirketin varlıklarının devrine neden olan bir olayın meydana gelmesinden muhasebe kayıtlarına alınmasına ve ait olduğu hesaba yansımasına kadar tüm işlemleri özetlemektedir (Şentürk, 2015: 28). Bir işletmedeki işlemlerin ve belgelerin nasıl çalıştığının sistematik ve sembolik bir temsilidir (Baykal, 2015: 32). Akış şeması yöntemi, çeşitli sembollerin diyagramını çizerek iç kontrol yapısının işleyişini izleme yöntemidir (Şentürk, 2015: 28). Akış şeması yönteminde, dahili bilgi ve belgelerin akışı sembollerle temsil edilir (Baykal, 2015: 32). Bir sistem akış şeması, bir iç kontrol sistemindeki herhangi bir faaliyet veya akışla ilgili bilgi akışını veya varlıkların giriş, işlem ve çıkışı sırasındaki hareketini gösteren güçlü bir araçtır. Sistemin şemaları, işletmede değer hareketine neden olan bir olayın oluşmasından, defterlere kaydedilmesine ve ait olduğu mali tablolara yansıtılmasına kadar geçen bütün işlemleri şematik olarak gösterir (Ertürk, 2010: 117). Akış şeması yöntemi, not alma yöntemine benzer ve işletmenin özellikleri dikkate alınarak oluşturulur. Akış şeması yöntemi, not yöntemiyle birlikte kullanıldığında daha etkilidir. Bunun nedeni şemanın bilgi ve belge akışının bazı detaylarını dikkate almamasıdır. Bu nedenle, bu ayrıntıları bir notla doldurmak gerekebilmektedir (Baykal, 2015: 32).

Akış şeması yönteminin güncellenmesinin ve okunmasının kolay olması, bu yöntemin iki avantajını tanımlar (Baykal, 2015: 32). Daha önce oluşturulan akış şeması sisteme yeni eklenen değişikliklerle güncellenebilir. Bu yöntem bir akış şemasıyla karmaşık bir iç kontrol sisteminin genel bir haritasını görüntülemeye olanak tanır (Şentürk, 2015: 29). Akış şeması yardımı ile işlemin gerçekleştirilme sırası, işlemi gerçekleştirmek için kullanılan belgeler, işlemin yürütülmesinde görev alan departman veya kişiler ve aralarındaki ilişki bir bakışta kolayca anlaşılabilir (Ertürk, 2010: 117). Oluşturulan akış şemaları, kolay anlaşılması için görsel ve yazılı açıklamalarla desteklenir. Bu özellikler, akış şeması yöntemini kullanmanın faydalarını gösterir (Şentürk, 2015: 29). Bu yöntem, kontrol sistemlerinin kurum içinde nasıl çalıştığına dair bir yol haritasıdır (Şentürk, 2015: 28).

Ayrıntılı olan bu yöntem, denetçinin sistemin güçlü ve zayıf yönlerinin neler olduğunu nesnel olarak görmesini sağlar. Denetçi yöneticiye oluşturduğu bu şemaları göstererek doğru bilgileri alıp almadığını test eder. Akış şemaları en iyi yöntemdir, ancak akış şemalarının yerleştirilmesi bireysel teknik bilgi gerektirdiğinden yaygın olarak kullanılmazlar. Ayrıca, tüm ilişkileri şekillendirmek mümkün olmayabilir (Aydın, 2006: 61). Bilgisayar programları kullanılarak kolayca akış şemaları oluşturulması mümkündür (Baykal, 2015: 32).

3. Anket Formu Uygulama Yöntemi

Anket yöntemi incelenecek olan işletmenin iç kontrol yapısına ilişkin soruların hazırlanması, sorulması ve cevaplanması sürecinden oluşmaktadır (Ertürk, 2010: 117). Bu yöntem not alma yönteminin gelişmiş halidir. Ayrıca bu yöntem en çok tercih edilen yöntemdir (Şentürk, 2015: 31). Öncelikle iç kontrol sistemlerini tanımlamak ve belgelemek için kullanılan araştırma yönetiminde, denetçiler formda sorulan soruların cevaplarını anında sınıflandırır (Ertürk, 2010: 117). Denetçi, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü ve denetimin amacını anlar, uygun gözlemlerde bulunur ve ardından fiili durumu belirler. Ardından, bu durumun var olup olmadığını belirlemek için bir anket oluştur (Aydın, 2006: 61).

Çoğu denetim firmasında sektörlere göre geliştirilmiş anketler, bir el kitabı biçiminde mevcuttur. Denetim ortağı ile iş birliği yaptıktan sonra baş denetçi, şirketin yasal durumunu dikkate alarak bu genel amaçlı anketleri yeniden düzenleyecektir. Bu şekilde, işletmeye uyarlanmış bir anket hazırlanır (Aydın, 2006: 62).

Anket yöntemi veya iç kontrol anketlerinin kullanımı, denetlenen sistemdeki kontrollerin güvenilirliğini ve etkinliğini incelemek için çeşitli sorular içerir. Uygulamada, çoğu dış denetim kuruluşu standart anketler üretir. Bir anket oluştururken, soruların belirli bir olaya net bir cevap gerektirdiğine dikkat edilmelidir (Şentürk, 2015: 31). Sorular uygun departmanlarda çalışan personellere yönlendirilir. Alınan cevaplara göre sistemdeki zayıflıklar tespit edilmeye çalışılır (Ertürk, 2010: 118). Anket formlarını desteklemek için iş akışı şemalarını kullanmak oldukça yaygındır (Şentürk, 2015: 31). Anket yöntemi ayrıntılı bilgi sağlarken, akış şeması yöntemi bir genel bakış sağlar. Bu nedenle iki yöntem sıklıkla beraber kullanılmaktadır (Ertürk, 2010: 118).

Anket yönteminde, hazır ve doğrulanmış sorular kullanılıyorsa, minimum kaynak gerektiren ve çok kısa sürede tamamlanabilen bir yöntemdir. Bu, personel görüşleri hakkında bilgi toplamanın çok etkili bir yöntemidir. Olumlu ve olumsuz sorulardan oluşan cümleler veya anketi cevaplayacak kişinin alanına yönelik sorular ve ifadeler olmalıdır. İç kontrol anketinin soruları uygun şekilde tasarlanmalıdır. Sorular kontrolleri satış, tahsilat ve ödemeler gibi gruplara ayrılarak sorulmalıdır. Anket yönteminde tek bir mali tablo için hazırlanan anketler de kullanılmaktadır. Ankette yer alan sorular "evet", "hayır" ve "uygun değil" gibi cevaplara göre hazırlanmalıdır. İç kontrol sistemi yeterli olduğunda "evet" cevabı, iç kontrol sistemi yetersiz olduğunda "hayır" cevabı, her iki cevabın da uyuşmaması durumunda "uygun değil" cevabı kullanılır (Şentürk, 2015: 32). Katılımcılara, anketteki ifadeye veya soruya katılıp katılmadıkları sorulmalıdır. Ankette aynı konuda farklı ifadelere sahip sorular, cevabın kalitesini değerlendirecek kişiye rehberlik edecektir. Ankette yer alan sorular anlaşılır bir şekilde yazılmalı ve kafa karıştırıcı olmamalıdır. Anket soruları 50-60 soruyu aşmamalıdır.

Genel olarak, ekip çalışmasının kurum kültürü tarafından benimsenmediği veya katılımcıların doğru ve içten açıklamalar yapamayacağına inanıldığında anket yöntemi uygulanmaktadır. Ayrıca, araştırma değerlendirmesine katılacak hedef kitlenin grup çalışmasına katılmak için çok büyük olması ve birçok farklı alandan gelmesi durumunda anket yöntemi kullanılır. Anket yöntemi ayrıca bilgi toplama süresini ve maliyetini azaltmak için kullanılır (Şentürk, 2015: 31).

Bu yönteme not alma yönteminin gelişmiş hali demek mümkündür (Aydın, 2006: 61). Anket, akış şeması tarafından sağlanan genel görünümü sağlamaz, ancak uygulanması kolay ve faydalıdır. Denetim için üç yönteminin birlikte kullanılması arzu edilir (Baykal, 2015: 33).

İ. İç Kontrol ve İç Denetim

İç kontrol sistemi, işletmelerin amaç ve hedeflerine makul bir güvence sağlayarak ulaşılmasını sağlayan usul ve yöntemlerin tümüdür. İç denetim ise, işletmenin iç kontrol sisteminin etkin ve yeterli olup olmadığını değerlendirmek amacıyla işletme içinde kurulan bağımsız bir değerleme fonksiyonudur (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 99).

İç denetim ve iç kontrol birbirlerinden farklı iki kavramdır ancak birbirlerini tamamlarlar. İç denetim, işletmede karar alma sürecinde fayda sağlarken; iç kontrol

hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı konusunda bilgi verir (Sarı, 2013: 70). İç kontrol sisteminin gözünden kaçırdığı her türlü hata ve hile iç denetim tarafından tespit edilerek önlenmeye çalışılır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 99). Kontrol sürekliliği olan bir faaliyetken denetim bir kez yapılmaktadır. İç kontrol eşzamanlı olarak yapılırken iç denetim geçmişe dönük olarak yapılmaktadır. İç kontrolde çeşitli araçlardan yararlanılabilirken iç denetim insan tarafından yapılmaktadır (Sarı, 2013: 70).

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

A. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi

İç kontrolün tarihine bakıldığında, 1940'lı yıllardan itibaren kurumsal yapının büyümesinin faaliyetlerde çeşitli sorunlara yol açmaya başlamasıyla bu konudaki ilk düşünce ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan ilk sorun, üst yönetimin tüm organizasyonunu doğrudan merkezden kontrol edememesiydi. Bu pratikte yeni araştırmalara yol açtı. İşletmelerin büyümesi ve genişlemesiyle var olan karmaşıklık nedeniyle yönetim, etkin yönetim faaliyetlerinin bir parçası olarak oluşturulan çeşitli raporlara ve analitiklere güvenmek durumunda kalmaktadır. İyi bir iç kontrol sistemi, şirketi personellerin bilgi eksikliğinden kaynaklanan zararlardan korur ve olası hata ve usulsüzlükleri azaltır. İç kontrol kavramına, 1940 ve 1945 yılları arasında Amerikalı Sertifikalı Muhasebeciler ve İç Denetim Kuruluşları tarafından hazırlanan denetim uygulama raporlarında, kılavuzlarında değinilmektedir (Şen, 2010: 15).

1970'ler boyunca iç kontrol kavramında çeşitli yenilikler yapılmıştır. 1973'teki Watergate skandalının siyasi sonuçlarının bir sonucu olarak, yasama ve düzenleyici kurumlar iç kontrole büyük önem vermiştir. Kamu fonlarının rüşvet veya başka yollarla yasadışı olarak yabancı hükümet yetkililerine aktarıldığı ortaya çıktığında, giderlerin kaydını zorunlu kılan Yabancı Yolsuzluk Faaliyetleri Yasası (FCPA) yürürlüğe girdi. 1973 Watergate skandalında denetçiler iç kontrolün önemini artırmış, kamu fonlarına rüşvet verildiğinin tespit edilmesiyle olay sonrası raporlama, Yabancı Yolsuzluk Faaliyetleri Yasası (FCPA)'nın yürürlüğe girmesiyle zorunlu tutulmuştur (Şen, 2010: 16). "Yolsuzluk yasası" olarak adlandırılabilecek bu yasa, tüm kurumlar tarafından uygulanmakta ve iç kontrolün kapsamını genişletmektedir. Ayrıca kanun, sağlam bir iç kontrol sisteminin yolsuzluğu önleyebileceğini vurgulamıştır.

İç kontrol konusu, 1978 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" başlıklı bir raporda ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Rapor, iç denetim faaliyet alanının, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve geçerliliğini değerlendirmek ve kontrol etmekten ibaret olduğunu belirtmektedir (Şen, 2010: 16).

1979'da Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), ticari raporlama için zorunlu kurallar belirleyen bir kararı kabul etmiştir. Öneri daha sonra eleştirilmiş ve yüksek maliyetle vazgeçilmiş olsa da, iç kontrolün uygulanmasının yönetimin sorumluluğunda olduğunu ve iç kontrolün etkinliğine ilişkin bilgilerin yatırımcılar için önemli olduğunu ifade etmiştir (İnce, 2009: 48). Bilgisayar süreçlerinin iç kontrol üzerindeki etkisine ilişkin ek standartlar 1984'te yayınlanmıştır (İnce, 2009: 48).

Çeşitli finans kurumlarının desteğiyle 1985 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde Treadway adlı bir komite kuruldu (Şen, 2010: 16). Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Ulusal Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetim Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) bulunmaktadır (Özten, 2011: 29). Treadway Komisyonu olarak bilinen Ulusal Hileli Finansal Raporlama Komitesi, 1985 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği ve Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) ortak sponsorluğu ile kurulmuştur (İnce, 2009: 48). Bu komitenin temel amacı, yanlış finansal raporlamanın nedenini belirlemek ve gerçekleşme olasılığını azaltmaktır (Şen, 2010: 16).

Treadway Komitesi'nin en önemli hedefi; hileli mali tabloların nedenlerini belirlemek ve bunların olasılığını azaltmaktır. 1987'de yayınlanan Treadway Komisyonu raporu, hükümet yetkilileri ve kurulları, kamu muhasebecileri, Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu, akademi ve diğer kanun uygulayıcı kurumlar için çeşitli iç kontrol tavsiyeleri içermektedir. Treadway Komisyonu'nun himayesinde iç kontrol belgelerini gözden geçirmek için bir çalışma grubu kurulmuştur (İnce, 2009: 48). Başta özel sektörde uygulanmak üzere geliştirilen ve sonrasında halen kamuda kullanılmakta olan COSO iç kontrol modeli, en yaygın kullanılan iç kontrol modelidir. Avrupa Birliği

genişleme sürecinde finansal yönetim alanında yapılan araştırmalar sonucunda COSO modeline dayanan bir iç kontrol sistemine geçilmiştir (Özten, 2011: 30).

Sonuçta, faaliyette bulunan kuruluşların, iç kontrol sistemlerinin kurulmasına yönelik genel kabul görmüş standartların oluşturulması ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla bir proje üstlenmesine karar verildi. Daha sonra destek kuruluşları, "Treadway Komitesini Destekleyen Organizasyonlar" adı altında COSO modeli olarak bilinen "İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve" adlı bir rapor yayınladılar (Şen, 2010: 16). Amaç, farklı iç kontrol kavramlarını tek çatı altında uyumlu hale getirerek ortak bir tanım yapmak ve kontrol unsurlarını oluşturmaktır. Bu nedenle her tür ve büyüklükteki şirketin iç kontrollerini değerlendirebileceği, yasa koyucular ve eğitimciler için bir başlangıç noktası oluşturacak genel kabul görmüş bir çerçeve oluşturulmaya çalışılmıştır. COSO raporu ile birlikte iç kontrolün önemi artmış ve bu alanda dünya çapında kabul görmüş bir erişim sağlanmıştır (Özten, 2011: 30). Avrupa Birliği'nin genişlemesi sürecinde mali kontrol alanında yapılan çalışmaların ardından COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemine geçilmiştir. AB üye ülkeleri ve adaylarının uygun bir iç kontrol sistemi uygulaması beklenmektedir. Avrupa Komisyonu, iç kontrol standartlarının 31 Aralık 2003 tarihinde yürürlüğe girdiğini belirlemiştir (İnce, 2009: 49).

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki 1982 tarihli Federal Yöneticiler Yasası, Birleşik Devletler Sayıştayına (GAO) iç kontrol için standartlar belirleme görevini vermiştir. 1996 tarihli Mali Yönetim İyileştirme Yasası ve o zamandan beri çıkarılan çeşitli yasalar, iç kontrolü mali yönetimin bir parçası olarak görmektedir. COSO modelini temel alan “Federal Hükümet İç Kontrol Standartları” sayıştay tarafından tanımlanmış ve yayınlanmıştır. Bu Standartlar 2000 yılının başından beri yürürlüktedir.

Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI), kontrol standartlarının hazırlanması için farklı gelenekleri temsilen dokuz üye ülkeyi bir araya getirmiştir. Uzun süreli çalışmalar neticesinde COSO modeline dayalı olarak geliştirilen taslak iç kontrol standardı, Ekim 1991'de Washington'da yapılan INTOSAI Yönetim Kurulu toplantısında kabul edilmiştir. Taslağı INTOSAI üyelerine sunarak görüş ve önerilerini aldıktan sonra, standart son halini almıştır. Uluslararası Yüksek Denetleme

Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) tarafından 2004 yılında COSO modeline dayalı "Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Rehberi" yayımlanmıştır (Özten, 2011: 30).

B. Ulusal İç Kontrol Düzenlemeleri

1. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)'nın 1996 yılında yayımladığı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ (Seri: X, No: 6), ülkemizde iç kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır. Sarbanes-Oxley yasasından sonra SPK Tebliği (Seri: X, No: 19) 'nde güncellemeler yapılmıştır. Bu tebliğ 2006 yılında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)'e aktarılarak uygulanmaya devam edilmiştir. Yine 2006 yılında yapılan değişikliklerle SPK tarafından tebliğ (Seri: X, No: 23) yayımlanmıştır. Yayımlanan 22 no'lu tebliğde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi kapsamlı olarak ele alınmıştır. Bu tebliğe göre bağımsız denetçi ancak işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini inceleyerek denetimin türünü, zamanını ve kapsamını belirleyebilir. Denetimden sorumlu bir komite bulundurma zorunluluğu Sarbanes-Oxley yasasına paralel olarak SPK Tebliğine eklenmiştir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 112). Buna göre, şirketlerin yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra görevi olmayan ve yönetim konularında murahhaslık niteliği taşımayan en az iki üyeden oluşan komite kurmaları gerekmiştir. Bu komite; şirketin iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözlemini, muhasebe sistemi, mali raporların kamuya açıklanması, bağımsız denetim sürecinde işlevleri bulunmaktadır (Kaygusuzoğlu, 2018: 35). Bu komite yönetici olmayan üyelerden oluşur ve yönetim kurulu ile dış denetçi arasında iletişim sağlamak için işletme tarafından oluşturulur (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 112).

2. 5018 Sayılı Kamu Maliyesinin Yönetimi ve Kontrolü Kanunu

Türk devlet yönetimini düzenleyen yasal ve idari düzenlemelerin gözden geçirilmesiyle devlet idari kurumlarının mevcut yönetim kapasitesi, bürokratik yapısı, kamu idarelerinin kapsam ve metodolojisi incelendiğinde, tüm kamu idarelerinde işlevsel bir iç kontrol mekanizmasının mevcut olduğu görülmektedir. Ancak 5018 sayılı kanunla bu mevcut kontrol kavramı tanımlanmış ve bir yönetim yöntemi ve disiplini olarak mevzuata iç kontrol ve iç denetim eklenmiştir. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce, kamu idaresinde iç denetim faaliyetleri teftiş komisyonları veya diğer

denetim organları tarafından yürütülmekteydi. Ancak 5018 sayılı Kanun, mali yönetimde iç kontrol ve iç denetim sistemlerini öngörmektedir. 5018 sayılı Kanunla teftiş organları kaldırılmamış, teftiş komisyonunun bazı görevleri doğrudan iç denetçilere devredilmiştir. (Özşahin, 2011: 42).

Türkiye'de 2003 yılına kadar sadece özel şirketler tarafından yürütülen ve izlenen iç kontrol faaliyetleri, o günden itibaren kamunun denetimine girmeye başlamıştır. 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Maliyesinin Yönetimi ve Kontrolü Kanunu, iç kontrol sisteminin işlevini ve sistemdeki kurumların rol ve sorumluluklarını tanımlamakta ve standartlar oluşturarak kamu idarelerine rehberlik etmek üzere Maliye Bakanlığı'nı görevlendirmektedir. Bu görevden hareketle Maliye Bakanlığı, 26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de iç kontrol standartlarının yayımlandığını duyurdu (Yılmaz & Karakaya, 2020: 756).

5018 sayılı kanunda; iç kontrol kavramı, amaçları, yapısı, harcama kontrolleri, iç denetim ve denetçi yükümlülükleri, iç denetçi ve denetçi atamalarına ilişkin hususlar, muhasebe işlemleri ve yetkilisinin atamalarına ilişkin hususlar, iç denetim koordinasyon kurulunun yükümlülükleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgiler bulunmaktadır (Gülten, 2014: 74).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda iç kontrol; idare tarafından kurulan ve iç denetim kontrollerinin tümünü kapsayan, belirlenmiş politika ve prosedürlere uygun olarak faaliyetlerin yürütülmesini sağlayan, varlıkları ve kaynakları koruyan, doğru ve güvenilir muhasebe kaydı tutulmasını sağlayan ve zamanında ve güvenilir mali ve yönetim bilgileri üreten bir süreç olarak açıklanmıştır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 114). İç kontrol standartlarına ve yöntemlerine, görev ve yetki çerçevesine ve mali yönetime ilişkin hususlar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. İç Denetime ilişkin hususları ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu düzenler (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 115).

3. BDDK İç Sistemler Hakkında Yönetmelik

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından Bankacılık Kanuna ilişkin 23 adet yönetmelik yayımlanmıştır. Yönetmeliğin ilk maddesinde bu yönetmeliğin kapsamının bankalardaki iç sistemler olduğu, amacının iç sistemlere ve bu sistemlerin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek olduğu belirtilmiştir. Bu yönetmeliğe göre bankalar karşı karşıya kaldıkları riskleri izlemek ve kontrol etmek

amacıyla değişen şartlara ayak uyduracak etkin bir iç sistemler kurmak ve yürütmek yükümlülüğündedir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 114).

Yönetim kurulu sorumluluğunda olan belirlenen usul ve esaslara uygunluk, muhasebe ve mali bilgilerin güvenilirliği, yetki ve sorumluluk dağılımı, etkin ve yeterli iç sistem oluşturulması ve yürütülmesi bu tebliğde belirtilmektedir. Yönetim kurulu kendisine yardımcı olması için üyelerden icrai işi olmayan iki kişiyi görevlendirebilmektedir. Bankaların bünyelerinde barındırması gereken iç sistemleri kapsayan 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu 1 Kasım 2006'da yürürlüğe girmiştir. Bu iç sistemler; iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemleridir. 5411 sayılı kanun önceki kanuna göre daha ayrıntılı hükümler içermektedir. Yönetim kuruluna bağlı olarak iç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi ilk kez bir kanunla iç kontrol birimine ve personeline verilmiştir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 113).

4. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu

Türkiye'de ticari hayatın hukuken düzenlenmesini sağlayan en önemli ve etkin kanunlardan biri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur (Yılmaz, 2018: 44). Şirketlerin daha iyi yönetilmesini amaçlayan Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda şirketlerde etkin iç kontrol ve denetim sistemi kurulmasının ihtiyaç olduğu belirtilmiş ve teşvik edici düzenlemeler getirilmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu, 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmasının ardından 1 Temmuz 2012 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. Kurumsallaşmanın benimsendiği bu kanunla bütün işletmelerde Denetim Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi gibi komitelerin kurulması gerekli görülmüştür (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 115). Bu kanuna göre şirketlerin iç kontrol sistemlerine sahip olmaları zorunlu değildir. Ayrıca bu sistemle ilgili özel bir düzenleme olmamakla birlikte şirketlere bir sorumluluk yüklememektedir. Uluslararası kabul görmüş bir tanımı olan bir iç kontrol sistemi kanunda açıkça yer almamış ve bazı durumlarda bu sisteme atıfta bulunulmuştur (Yılmaz, 2018: 44).

C. Uluslararası İç Kontrol Düzenlemeleri

1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

Amerika'da özel muhasebeciler mesleklerini bir işverene bağlı olarak yapmaktadırlar. Kamu muhasebecileri ise, kamuya hizmet etmek amacıyla yaptıkları meslek karşılığı kazanç sağlayanlardır. Kamu muhasebecilerin görevi denetim,

danışmanlık ve vergi planlaması yapmaktır. 1887 yılında kurulan AICPA, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü olarak anılmış ve bugünkü adını 1957 yılında almıştır. AICPA şu anki adını 1957'de kabul etmesine rağmen, kuruluş, 1887'de Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin (AAPA) kurulmasından başlayarak faaliyetlerini sürdürmüştür (https://tr.nesrakonk.ru/). Muhasebeciler bu birliğe üye olmak zorunda değildir ancak komitede bulunmak isteyen muhasebeciler üye olmak zorundadır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 107).

Muhasebe ve denetim ilkeleri geliştiren AICPA; mali müşavirlerin denetim yaparken kullanacakları Genel Kabul Görmüş İlkeleri, Denetim Standartları Kuruluna hazırlatır. AICPA'nın 1990 yılının başlarında yayınladığı 55 no'lu standarta göre işletmelerin iç kontrol sistemleri, işletme amaçlarına ulaşılmasında makul bir güvence sağlayan politika ve prosedürleri kapsamaktadır. Bu standartta iç kontrol sisteminin yapısı kontrol ortamı, özel kontrol faaliyetleri ve muhasebe sistemi olarak ele alınmıştır ve denetçinin kontrol testleri uygulayarak risk değerlemesi yapmasını gerekli kılmıştır. Yapılan bu testler ile nasıl bir denetim yapılması gerektiği belirlenecektir. Daha sonra yayınlanan 78 no'lu standart ile 55 no'lu standartın büyük bir bölümü değiştirilmiştir. 1995 yılında 78 no'lu standartta COSO iç kontrol tanımı benimsenmiştir ve iç kontrol sistemi kavramı yerine iç kontrol kavramı kullanılmıştır. Bu standarda göre iç kontrol; mali raporların güvenilir olması, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi ve yasal düzenlemelere uygun olunması amaçlarına ulaşmak için makul bir güvence sağlayan ve işletmenin bütün personelinden etkilenen bir süreçtir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 107).

2. Uluslararası Ödemeler Bankası (BIS)

Uluslararası Ödemeler Bankası, uluslararası mali işlerin yapılmasını teşvik eden ve merkez bankalarının bankası olma görevini üstlenen bir kuruluştur. Genel merkezi İsviçre'nin Basel şehrinde olan ve dünyanın en eski finansal kuruluşu olan Uluslararası Ödemeler Bankası 17 Mayıs 1930'da kurulmuştur. Bankaları denetleyen birimlere bankaların iç kontrol sistemlerini değerlendirirken yol gösterici olması amacıyla hazırlanan Bankacılık Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemleri İçin Çerçeve, Basel Bankacılık Denetleme Komitesi tarafından yayımlanmıştır. Yayımlanan bu çerçevenin ilkeleri 5 grupta toplanmıştır. Bu ilkeler; Yönetim gözetimi ve kontrol kültürü, Riski tanıma ve değerlendirme, görev dağılımı ve kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve son

olarak da sürekli olarak faaliyetlerin izlenmesi ve hataların düzeltilmesidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 111).

3. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

INTOSAI ilk olarak 1953 yılında 34 ülkenin katılımıyla kurulmuştur. Bugün ise üye sayısı 170'i bulmaktadır. Birleşmiş Milletlere üye ülkelerin donanımlı kurumlarının oluşturduğu bir meslek örgütüdür (Kaygusuzoğlu, 2018: 30). 1992 yılında INTOSAI tarafından iç kontrol standartları rehberi yayımlanmıştır. 2001 yılında gerçekleştirilen INTOSAI'nin 17. Toplantısında bu rehber meydana gelen gelişmelerle ve COSO'nun yayımladığı İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporuyla uyumlu olarak güncellenmiştir. INTOSAI Komitesi kamuyu geniş bir çerçevede ele alarak, kamunun özellikleri doğrultusunda Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi hazırlamıştır ve 2004'te Brüksel'de gerçekleştirilen toplantı ile bu rehber kabul edilmiştir. 2004 yılında kabul edilen rehbere göre iç kontrol; işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi amacıyla işletmede hem yönetim hem personeller tarafından uygulanan, amaçlara ulaşmayı engelleyebilecek riskleri önlemek adına makul bir güvence sağlayan bir süreçtir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 109).

INTOSAI denetim standartlarına uygun iç kontrol; kurumun işlerini düzenli, verimli, etkin ve ekonomik bir şekilde yürütmesine yardımcı olmak, yönetim politikalarına uyumu teşvik etmek, varlıkları ve kaynakları korumak, muhasebe organizasyon yapılarında zamanında ve güvenilir bilgi oluşturmak için iç denetimler de dahil olmak üzere oluşturulan kontrollerdir (Erkan, 2017: 15).

4. Amerika'da Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (USGAAS)

Amerika'da Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (USGAAS)'nda, birçok iç kontrol düzenlemesi vardır. Bu düzenlemelerdeki en önemli nokta, bağımsız denetçilerin işletmelerin iç kontrol sitemlerine ilişkin gerekli bütün bilgilere ulaşmasının zorunlu olmasıdır. Denetçi, iç kontrol sisteminin yapısını inceleyerek ilk elden güvenilir ve doğru bilgiye ulaşmakta ve böylece sistemin etkinliği hakkında bilgi edinmektedir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 100).

5. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), dünya çapında uluslararası muhasebe uygulamalarını şekillendiren önde gelen profesyonel muhasebe kuruluşlarından biridir ve 7 Ekim 1977'de Almanya'da 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. IFAC muhasebe meslek mensuplarının uluslararası sözcüsü olmak, üye kuruluşlar ve diğer uluslararası kuruluşlar arasındaki koordinasyon ve iş birliğini kolaylaştırmak, muhasebe mensuplarına güvence vermek, yüksek kalitede muhasebe standartları geliştirmek ve bu standartları desteklemek için kurulmuştur (Kurnaz, 2013: 22). IFAC iç kontrolleri operasyonel verimliliği sağlamak, şirket varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarındaki hata ve eksiklikleri önlemek ve güvenilir finansal bilgi üretmek için yönetim tarafından oluşturulan bir dizi politika ve prosedür olarak tanımlanmaktadır (Akışık, 2005: 93).

Dünyada uluslararası muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde önemli bir örgüt olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde 130 ülkeden 179 üye barındırmaktadır ve kapsamında 2,5 milyon özel ve kamu personeli ve akademisyen olan muhasebeciler vardır. 1977 de kurulan bu örgüt muhasebeciler için çeşitli standartlar ve meslek etikleri geliştirip yayımlamaktadır. Federasyon bünyesindeki Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu bir dizi uluslararası denetim standartları geliştirmiş ve yayımlamıştır. Bu standartlardan biri olan 400 no'lu Uluslararası Denetim Standardı Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol adlı standart iç kontrol ve muhasebe sistemlerini anlamak ve riskleri belirlemek amaçlanarak geliştirilmiştir. İç kontrol ve muhasebe sistemlerini iyice kavrayan denetçi ancak o zaman denetimi planlayarak etkinlik sağlayabilmektedir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 105).

6. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

İç kontrol sistemi, 1978 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. 1978 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayımlanan İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nda iç kontrol kapsamlı bir çerçevede incelenmiştir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 104). Bu çalışmada iç denetimin faaliyet alanının; bir organizasyonun iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesiyle ve denetlenmesiyle gerçekleştiği kabul edilmiştir. Aralık 1983'te

aynı enstitü tarafından "İç Denetçi" başlıklı bir çalışma yapılmış ve bu çalışma iç denetçilere iç kontrol konusunda rehberlik etmek amacıyla yayımlanmıştır (Yalman, 2015: 13).

1999 yılında COSO raporundan yola çıkarak iç kontrol tanımı yapmışlardır. Bu tanıma göre iç kontrol sistemi işletme yönetiminin bir parçasıdır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 104). Bu tanımda iç kontroller; faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artıran, mali tablolarının ve raporlarının güvenilirliğini sağlayan, yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uygun, bütçe standartlarını karşılayan ve sürekliliğini sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçası olarak faaliyetlerin sürdürülmesini sağladığı ifade edilmiştir. Sistemin faaliyetleri kabul edilebilir bir düzeyde garanti edilmektedir (Erkan, 2017: 15).

7. Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (COSO)

Teknolojinin ve ekonominin gelişmesi, daha uzun iş süreçlerinin daha fazla insandan oluştuğu ve daha hiyerarşik yapıların oluştuğu karmaşık iş yapılarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum nedeniyle, geleneksel kontrol yapısı işletmenin faaliyetlerini izlemek için yeterli olmamaktadır. İş sürekliliği kapsamında sürekli değişen ve gelişen ihtiyaçlar artık karşılanamaz duruma gelmektedir (Türedi & Karakaya, 2015: 67).

Çok uluslu şirketlerde son yıllarda meydana gelen mali işlemlere yönelik suiistimallerin artmasıyla bu durumun araştırılması ve gerekli önlemlerin alınması gibi çalışmaların yürütülmesi için Treadway komisyonu üyesi beş kuruluş bir araya gelerek Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'nu (COSO) kurmuşlardır (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 209). Treadway Komisyonu olarak bilinen Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği ve Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) ortak sponsorluğu ile kurulmuştur (İnce, 2009: 48). Bu komitenin temel amacı, yanlış finansal raporlamanın nedenini belirlemek ve gerçekleşme olasılığını azaltmaktır (Şen, 2010: 16). Kurulan bu komisyonun ilk başkanı James C. Treadway'dır ve komisyon Treadway Komisyonu olarak bilinmektedir. Hileli mali raporlamanın nedenlerini

araştırmak ve bu durumun meydana gelme oranını düşürmek Treadway Komisyonu'nun en önemli hedefidir.

İç kontrol tanımının geniş olmasının iki nedeni bulunmaktadır. Birincisi; tanım, bir kuruluşun iç kontrol sistemlerini nasıl tasarladığı, uyguladığı ve işlettiğinin altında yatan temel kavramları yakalamak ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek ve bunları farklı türdeki kuruluşlara, endüstrilere ve coğrafyalara uygulamak için temel sağlar. İkincisi; tanım, iç kontrollerin bir alt kümesini içermektedir (COSO Internal Control-Integrated Framework, 2012).

İç kontrol, işletmelerin yadsınamaz bir yapısı haline geldiğinden, Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsız meslek örgütlerinden oluşan ve önemli yeni bakış açıları sağlayan bir COSO iç kontrol modeli ortaya çıkmıştır (Türedi & Karakaya, 2015: 67). COSO'nun kurulmasındaki amaç suistimallerin ortaya çıkarılması ve minimum düzeye indirilebilmesini sağlayacak iç kontrol faaliyetleri üzerine çalışmalar yürütmektir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 209).

COSO, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki beş bağımsız meslek örgütünden oluşur ve iç kontrolü standartlaştırılmış bir yapı haline getiren ilk modeldir. COSO iç kontrol modeli, iş verimliliğinin sağlanması için yürütülen işletme faaliyetlerin düzenli ve sistemli olarak kontrol edilmesi için gerekli koşulları sağlayan bir model olarak kabul edilmektedir. COSO, Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren beş meslek örgütü tarafından kurulan Treadway Komitesinden oluşur. 1985 yılında şirketler ve diğer kurumlar tarafından yayınlanan hileli mali raporların nedenini belirlemek ve olasılığını azaltmak için kurulmuştur (Türedi & Karakaya, 2015: 68).

Bu komisyon işletmelerde iç kontrol sistemi kurulmasını ve genel kabul görmüş standartlar ile işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ölçülmesini amaçlamıştır. Bu amaçla kurulan Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi 1992 yılında yayımladığı İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve raporunda iç kontrol sisteminin tanımı yapılmış ve sistemin nasıl iyileştirileceği açıklanmıştır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 101). COSO'nun yaptığı çalışmalar neticesinde ilk COSO iç kontrol modeli 1992 yılında ortaya konulmuş ve büyük ilgi toplamıştır (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 209). COSO 1992'de iç kontrol tanımının ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve değerlendirilmesine yönelik bilgilerin yer aldığı İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinde iç kontrol sistemi; bütün

personellerin faaliyetinden etkilenen, işletmenin ihtiyaçlarına uyum gösteren, varlıkların korunmasını sağlayan, faaliyetlerin verimliliğini arttıran, güvenilir raporlar sunan ve işletme politika ve prosedürlerine uygunluk sağlayan bir süreçtir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 210). COSO bütünleşik çerçevesi, iç kontrol sistemlerini tasarlamak, uygulamak ve yürütmek ve bunların etkinliğini değerlendirmek için üst yönetimden isabetli karar verme yetenekleri beklemektedir. Ayrıca, yönetimin iç kontrol mekanizması hakkında doğru kararlar verebilme kabiliyetinin kanun, yönetmelik, kural ve standartlarla belirlenen sınırlar dahilinde muhakeme yapılarak geliştirilebileceği ancak mükemmel sonuçların garanti edilemeyeceği öngörülebilir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 211).

COSO Kurulu, genel misyonuyla tutarlı olarak, 2004 yılında Kurumsal Risk Yönetimi- Entegre Çerçeveyi görevlendirdi ve yayınladı. Son on yılda, bu yayın bir kuruluşun risk yönetimi çabalarında geniş çapta kabul görmüştür. Ancak bu dönemde, risklerin karmaşıklığı değişti, yeni riskler ortaya çıktı ve hem kurullar hem de yöneticiler, risk raporlamasının iyileştirilmesi çağrısında bulunurken kurumsal risk yönetimi konusundaki farkındalıklarını ve gözetimlerini artırdı. 2004 yayınındaki bu güncelleme, kurumsal risk yönetiminin evrimini ve kuruluşların gelişen iş ortamının ihtiyaçlarını karşılamak için risk yönetimi yaklaşımlarını iyileştirme ihtiyacını ele almaktadır (coso.org).

COSO modeli, bir kurumda mevcut ve olması gereken faaliyetlerin sistematik olarak incelenmesine imkan sağlayan bir modeldir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 210). COSO'nun iç kontrol yapısı, ticari faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, şirket tarafından sunulacak finansal rapor ve bilgilerin güvenilirliği ve söz konusu mevcut yasa ve yönetmeliklerle çelişmeyen çok boyutlu bir yapıya dönüştürülmüştür (Türedi & Karakaya, 2015: 67). Etkin bir iç kontrol sistemi işletmeye mutlak güvence değil makul güvence sağlamaktadır. Hiçbir zaman belirsizlikler ve riskler net bir şekilde tahmin edilemeyecektir. Bu nedenle mutlak güvence mümkün olmamaktadır. Makul güvence ile işletmelerin her zaman hedeflerine ulaşacağı düşünülememektedir. Etkin iç kontrol sistemi yalnızca işletmelerin hedeflerine ulaşma olasılığını arttırmaktadır (COSO Internal Control-Integrated Framework,2012).

Teknolojik gelişmelerle ve sistemin dayandığı temel ilkelerin yenilenmesiyle bu model 2013'te güncellenmiştir. Bu güncellemeler sistemin temel mantığından ziyade değişen şartlara uyum amacıyla yapılan değişikliklerdir (Türedi & Karakaya, 2015: 68). Günümüzde COSO birçok kamu ve özel sektör kuruluşunda tercih edilmektedir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 209).

Riske dayanan COSO iç kontrol modelinde işletmelerde bulunan iç kontrol sistemlerinin amaçları üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar operasyonel amaçlar, raporlama amaçları ve uyum amaçlarıdır.

- *Operasyonel amaçlar:* İşletme varlıklarının korunmasında ve operasyonel ve finansal hedeflere ulaşmada kurumsal işletim sisteminin etkinliğini ve verimliliğini içerir.
- *Raporlama amaçları:* Güvenilirlik, şeffaflık, zaman kısıtlamaları ve dahili ve harici finansal / finansal olmayan raporlamada belirtilen diğer konuların yanı sıra düzenleyici kurumlardan ve üst düzey işletme yönetiminden gelen raporları kapsar.
- *Uyum amaçları:* İşletmelerin uyması gereken yasaları ve diğer düzenlemeleri kapsar (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 210).

Günümüzde COSO iç kontrol modeli tüm dünyada işletmenin ihtiyaçlarını karşılayabilecek düzeyde ve kapsamda karşımıza çıkmaktadır (Türedi & Karakaya, 2015: 68).

Uluslararası Denetim Standartlarından "400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol" adlı standartta iç kontrol bileşenleri "muhasebe sistemi", "kontrol ortamı" ve "kontrol faaliyetleri" olarak üç başlıkta ele alınmıştır. Bu standarttan sonra bu bileşenleri daha geniş kapsamlı olarak ele alan COSO beş bileşen belirlemiştir.

İç kontrol bileşenleri, bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli olduğunun göstergesidir (Akbulut, 2012: 177). COSO iç kontrol modelinde birbiriyle bağlantılı beş unsur bulunmaktadır. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 102). Kontrol ortamı diğer bileşenlerin temelini oluşturmaktadır. Kontrol ortamında yönetimin görevi riskleri belirlemektir. Kontrol faaliyetleri riskleri önlemek isteyen yönetimin uyguladığı faaliyetlerdir. En üstte

yer alan bileşen olan izleme ile ise tüm süreç izlenir ve gereken durumlarda müdahale edilir. Bu faaliyetler sırasında gerekli bilgilerin toplanması ve bu bilgilerin iletişiminin sağlanması gerekir.

Bu bileşenler bütün işletmeler için gereklidir ancak işletmeden işletmeye değişen durumlar da vardır. Bu durumlar:

- İşletme büyüklüğü,
- İşletme karakteristikleri,
- İşletmenin faaliyet yapısı,
- İşletme işlemlerinin çeşitliliği,
- İşletmenin politika ve prosedürleri,
- İşletmenin iç kontrol yapısı

Bu durumlar göze alınarak işletmelerin iç kontrol bileşenleri incelenmelidir (Akbulut, 2012: 178).

COSO bir yapının iç kontrol sistemini değerlendirmek için beş soru sorar:

- İşlerin kontrolü için doğru esaslar mevcut mu? (kontrol ortamı)
- İşlerin yürümesine engel olacak tüm riskler biliniyor mu? (risk değerlemesi)
- Riski önlemek için uygun kontrol faaliyetleri uygulanıyor mu? (kontrol faaliyetleri)
- Örgüt içinde kontrol gerektiren problem ve fikirler ilgili birimlere taşındı mı? (bilgi ve iletişim)
- İşlerin kontrolü izlenebiliyor mu? (izleme)

Bu beş soruya verilen kaliteli cevaplar örgütün tam olarak olmasa da önemli bir ölçüde kontrole sahip olduğunu gösterir (Akbulut, 2012: 180).

a. COSO İç Kontrol Bileşenleri

i. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin tüm unsurlarını içerir. İşletme genelinde iç kontrol faaliyetlerinin başarılı bir şekilde yürütülmesini sağlayacak iç etik değerler, iş

standartları, süreçler ve organizasyon yapısından oluşur. İşletmenin üst yönetimi etik kuralların belirlenmesinden, sorumlulukların, yetki ve sorumlulukların ve organizasyon yapısının belirlenmesinden, etkili insan kaynakları politikalarının oluşturulması ve uygulanmasından ve sistemin genel denetiminden sorumludur (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 211).

Kontrol ortamı söz konusu olduğunda, kuruluşun personellerinin faaliyetlerini ve sorumluluklarını yerine getirdiği ortam dikkate alınmalıdır (Türedi & Karakaya, 2015: 69). İşletme personellerinin sorumluluklarını ve yetkilerini bilmesi iç kontrol sisteminin etkinliğinde önemli bir rol oynamaktadır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 102).

ii. Risk Değerlendirmesi

İşletme hedeflerine ulaşmayı engelleyebilecek risklerin tespit edilmesi, analiz edilmesi ve riskleri en aza indirecek önlemlerin alınması sürecidir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 102). Risk, işletmelerin hedeflerine ulaşmasını ve işletme politika ve prosedürlerinin uygulanmasını engelleyen tehditlerin tümüdür (Akbulut, 2012: 178). İşletme operasyonlarının dinamik ve tekrarlanan süreçlerinde karşılaşılabilecek iç ve dış risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi, tanımlanması, en aza indirilmesi ve izlenmesini kapsar. Risk, iş hedeflerine ulaşılmasını engelleyebilecek bir durumun olasılığıdır (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 212). Risk değerlemesi değişen şartlarla birlikte iç kontrol sistemi faaliyetlerinin de sürekli olarak risklerle beraber değişmesi anlamına gelir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 102).

Risk değerlemesi, iç kontrolün sağladığı kontrolün yeterli olup olmadığının belirlendiği bir süreçtir (Akbulut, 2012: 178). Risk değerlendirme sürecinde risklerin nasıl yönetileceğine dair temel noktalar belirlenecek ve risk toleransı belirlenecektir. Bu aşamada ön koşul, üst düzey yöneticilerin karşılaşabilecekleri riskleri, bu riskleri işletmenin her kademesinde çalışan kişilerin kullanması için operasyonel, raporlama ve uyum amaçlarıyla ilişkilendirerek ve standartları ortaya koyarak tespit etmek ve analiz etmektir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 212). İç kontrol sisteminin güçlü olmadığı yönler belirlenerek analiz edilmeli, risk noktaları belirlenmeli ve bu noktalara yoğunlaşılmalıdır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 102).

İşletmeler hedeflerine ulaşmak için mutlaka çeşitli risklerle karşılaşacaklardır. Bu durumda işletmelerde risk yönetimi gerekli olmaktadır. Bu sürece işletmenin tüm

personelleri katılmalıdır (Türedi & Karakaya, 2015: 70). Üst yönetimin, iç ve dış faktörlerdeki olası değişikliklerin iç kontrol sistemi üzerindeki olumsuz etkisini de dikkate alması gerekir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 212). Ancak, her risk her zaman olumsuz etki yaratmaz. Makul bir çerçevede belirlenen hedefler ve bu hedeflere ulaşmanın risklerinin doğru bir şekilde değerlendirilmesi, işletmelere risklerini fırsata dönüştürme fırsatları da sağlayabilmektedir (Türedi & Karakaya, 2015: 70).

iii. Kontrol Faaliyetleri

İşletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyecek durumlarla baş etmek için işletmenin belirlediği ve uyguladığı politika ve prosedürlerdir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 102). Temelinde işletme üst yönetiminin belirlediği politika ve prosedürler olan, işletmedeki tüm personelleri kapsayan ve risklerin en aza indirilmesi için yürütülen önleme, tespit etme ve yönlendirme faaliyetleridir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 212). Genel anlamda kontrol faaliyetleri, mevcut veya potansiyel risklerle başa çıkmak ve iş hedeflerine ulaşmak için oluşturulan ve uygulanan, politikalar ve yöntemlerdir (Türedi & Karakaya, 2015: 70).

Kontrol faaliyetleri iki unsurdan oluşur. Bunlar; politika ve prosedürlerdir. İşletme öncelikle politikalarını belirler ve bu politikaları uygulayabilmek için prosedürler oluşturur. Kontrol faaliyetleri, işletmenin karşılaşacağı riskleri engelleyecek biçimde düzenlenmelidir. Bir diğer deyişle işletme politika ve prosedürlerini karşılaşabileceği risklere göre düzenlemelidir (Akbulut, 2012: 179).

iv. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin etkin olması ve işletmenin hedeflerine ulaşması için işletmenin bütün kısımlarında bilgiye ihtiyaç vardır. Bilgilerin zamanında kaydedilmesi, sınıflandırılması ve personele duyurulmasıyla personeller sorumluluklarını yerine getirebilmektedir. Bilgilerin güvenilir ve doğru olması bilgilerin tam zamanında kaydedilmesi ve sınıflandırılmasına bağlıdır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 102).

Bilgi ve iletişim, işletme ile ilgili verilerin elde edilmesini, işlenmesini ve gerekli birimlere iletilmesini kapsamaktadır (Akbulut, 2012: 179). Bilgi ve iletişim sistemi; hedeflere zamanında ve uygun bir şekilde ulaşmaya ve risk ve kontrol faaliyetlerini kontrol ortamında tüm görevlilere aktarabilmeye imkan sağlamaktadır (Türedi & Karakaya, 2015: 71). İşletmede kontrol sürecinin akışında ilerlemesi için doğru ve

güvenilir bilgiye ulaşılmalı ve etkin bir iletişim faaliyeti yürütülmelidir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 212). Bilgi ve iletişim bileşeni, yönetimin talebiyle zamanında ve doğru olarak kontrol raporları sunabilmektedir (Türedi & Karakaya, 2015: 71). Bilgi ve iletişimin büyük bir kısmını muhasebe sistemi yerine getirmektedir (Akbulut, 2012: 179).

İşletmenin iç ve dış kaynaklarından elde edilen doğru ve nitelikli bilgiler işletmede var olan iç kontrol sistemi unsurlarının birbirleriyle uyumlu bir şekilde çalışmalarını sağlar (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 212). Elde edilen bilgiler personellerin işine yarar bilgiler olmalı ve sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamalıdır (Akbulut, 2012: 179). Elde edilen doğru ve nitelikli bilginin gereken yerlerle paylaşılmasını sağlayan iletişim unsuru kendini tekrarlayan ve devamlı olan bir süreçtir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 212).

İşletmelerin bilgi sistemleri yalnızca işletme içi bilgilerle değil işletme dışındaki olaylarla, faaliyetlerle de yakından ilgilenirler (Akbulut, 2012: 179).

v. İzleme

İzleme, iç kontrolün işleyişinin uygunluğunun belirli zamanlarda izlenmesidir (Akbulut, 2012; 180). İşletme faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun değerlendirildiği ve işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülerek üst yönetime rapor edildiği gözetim faaliyetidir (Hasanefendioğlu & Uzel, 2017: 213).

İzleme faaliyetleri en genel haliyle ilk aşamada belirlenen / planlanan sonuçların karşılaştırılması sürecidir (Türedi & Karakaya, 2015: 72). İzleme ile işletme iç kontrol sisteminin değişen koşullara uyum sağlayıp sağlamadığı gözlemlenmektedir ve işletmenin uyum sağlayamadığı durumlar belirlenerek yönetimin gerektiğinde müdahale etmesine imkân oluşturmaktadır (Akbulut, 2012: 180).

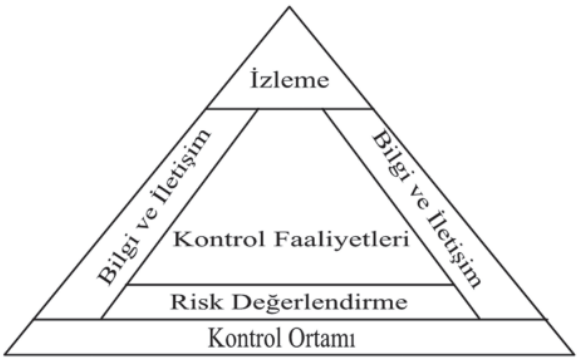
İzleme faaliyeti sürekli olabileceği gibi ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde de yapılabilmektedir. İkisi beraber de yürütülebilmektedir. Sürekli izleme, faaliyetler normal seyrinde devam ederken iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesidir. Varlıkların durumuyla mevcut durumun karşılaştırılması, bilgisayardan yürütülen kontrol faaliyetleri, hesap özetlerinin yönetim tarafından gözden geçirilmesi sürekli izlemeye örnektir. Yönetim iç kontrol sisteminin etkinliğinin ayrı bir değerlendirmeyle incelenmesini isteyebilir. Yönetim bu değerlendirmenin kapsamına ve ne sıklıkla

yapılacağına kendisi karar vermektedir. Bu değerlendirmeyi kendisi yapabileceği gibi iç denetçi ya da bağımsız denetçiye de yaptırabilmektedir (Akbulut, 2012: 180).

b. COSO Piramidi

COSO piramidi iç kontrol bileşenlerinin birbirleriyle olan ilişkisini göstermektedir. Kontrol ortamı piramidin temelini oluşturmaktadır, bilgi ve iletişim kanallarıyla kontrol faaliyetleri ve risk değerlemesi yürütülürken izleme faaliyetlerinin ihtiyaç duyduğu bilgilere ulaşılmaktadır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 103).

Şekil 2.1: COSO Piramidi



(Kaynak: İbiş & Çatıkkaş, 2012: 103)

c. COSO Küpü

COSO küpü iç kontrol bileşenlerinin, iç kontrol sisteminin amaçlarının ve iç kontrol faaliyetlerinin ilişkisini göstermektedir. Küpün farklı yüzeylerinde bulunan iç kontrol bileşenleri, işletmenin amaçları ve iç kontrol faaliyetleri ve birimleri ayrılmaz bir bütündür. İşletmenin bütün faaliyetlerinde ve birimlerinde işlemlerin etkinliği ve etkililiği, güvenilir bilgi ve mevzuata uygunluk amaçlarına ulaşmak için iç kontrol bileşenlerinden faydalanılır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 104).

Şekil 2.2: COSO Küpü

(Kaynak: İbiş & Çatıkkaş, 2012: 104)

8. Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CoCo) Modeli

COSO Modelinin ortaya çıkması ile Kanadalılar da kendi iç kontrol sistemlerini geliştirmek üzere çalışmalara başlamışlardır. Kanada Sertifikalı Muhasebecileri'nin 1995'te kurdukları Kontrol Ölçütleri Komitesi, Kontrol Rehberi adında bir model geliştirerek yayımlamışlardır. Geliştirilen bu model COSO'dan daha geniş kapsamlıdır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 110). COSO modelinden daha pratik ve anlaşılır olsa da etkisi hala yerel yüzeydedir. COSO'nun alternatifi olacak düzeye gelememiştir. COSO'nun iç kontrol yapısından farklı olarak CoCo modelinde "iç kontrol" değil, sadece "kontrol" kavramı kullanılmaktadır. COSO ve CoCo iç kontrol modelleri dahilinde birbirlerini tamamlayıcı rol oynamaktadır. Bu aşamada bu iç kontrol modellerinin oluşturulmasındaki temel amaç, şirkette etkinlik ve verimliliğin tesis edilerek katma değer yaratılmasıdır. COSO ve CoCo adlı iki farklı modelin ortaya çıkması, aralarında temel olmasa da metodolojik farklılıklar olduğunu düşündürmektedir. Bu konuda en temel fark CoCo modelinde şirketlerde uygulanan iç kontrol yapısının yapısal kontrol prosedürlerinden ziyade davranışsal değerlere dayanmasıdır (Türedi, vd., 2015:105). CoCo dört kriterden oluşmaktadır. Bunlar; amaç, bağlılık, yeterlilik ve gözlem ve öğrenmedir (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 110). Bu model, yönetim kavramının bir parçası olarak hedef belirleme, stratejik yönetim ve düzeltici eylem gibi yönetim faaliyetlerini benimsemektedir (Eskin, 2020: 153).

9. İngiltere: Turnbull Raporu

Turnbull raporu ismi çalışmayı yürüten komisyon başkanı Nigel Turnbull'dan gelmektedir. İlk yayını 1999'da olan raporun içeriği COSO ile benzerlik göstermektedir.

Turnbull raporu da COSO gibi iç kontrole ilişkin ilkelerden oluşmaktadır. İlk olarak 1999'da yayınlanan raporun ardından güncellemeler yapılarak yayınlanan 2005 raporu, işletme yönetim kurulu üyelerinin ve yatırımcıların yorumları ve ilkeler dikkate alınarak iç kontrol sistemi ve risk yönetiminin kurulmasının çok daha faydalı olduğunu göstermektedir. Sağlanan geri bildirimler, raporun uygulama rehberi biçiminde olmasından ziyade ilke bazlı olmasının daha yararlı olduğu konusunda ortak fikirdedir. Bu sebeple yapılan güncellemelerde ilke bazlı yaklaşım sürdürülmüştür (Türedi, vd, 2015:109).

İngiltere'de geliştirilen Turnbull modelinde bağımsız organların ve etkin iç kontrol yapılarının var olma ilkeleri ön plandadır. Bu model, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasına rehberlik etmekle birlikte iç kontrolün felsefesini tanımlamaktadır (Eskin, 2020: 153).

10. Sarbanes Oxley Kanunu

Amerika ve Almanya'da yaşanan krizler ve skandallar sonrası ihtiyaç doğması halinde geliştirilen bir yasadır (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 108). Bu nedenlerle, skandalları önlemek için Sarbanes-Oxley Kanunu çıkarılmıştır. Kanunun amacı, büyük skandalların tekrarını önlemek için denetim komiteleri ve şirket yönetimi ile birlikte çalışmaktır. Bu kanun sayesinde şirketlerin mali durumlarına ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin raporlar denetçiler tarafından denetlenecek ve kamuya açık hale getirilecektir (Kaygusuzoğlu, 2018: 34).

30 Temmuz 2002'de yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley yasası ile Halka Açık Şirketler İzleme Kurulu, kural koyan ve düzenleyen bir rol üstlenmiştir ve bir otorite sağlamıştır. Bu kurulun görevi, bağımsız denetim firmalarının kullanacağı standartları belirlemek ve var olan standartları değiştirmektir. Amerika'da yıllardır denetçilerin denetlenmesi başka denetçiler tarafından yapılmaktaydı. Bu yasa ile bu işlem uygulamadan kaldırılmıştır ve bu görev Halka Açık Şirketler İzleme Kurulu'na verilmiştir. Bu görevle kurul, denetçilerin belirlenen kurallara ve standartlara uyup uymadığını belirleme ve uymadığı durumlarda müdahale etme yetkisine sahip olmuştur (İbiş & Çatıkkaş, 2012: 109).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TRA1 BÖLGESİ ORGANİZE SANAYİ COSO MODELİ İNCELEMESİ

Bu bölümde, TRA1 bölgesi organize sanayi imalat işletmelerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut iç kontrol uygulamasını belirlemek ve iç kontrolün etkinliğini değerlendirmek için literatür, araştırmanın amacı, araştırmanın kapsamı ve yöntemlerine genel bir bakış sunulmaktadır. Sistem ve sonuçların değerlendirilmesi alt başlıklar altında ele alınacaktır. Değerlendirmeler anket sonuçlarına göre yapılmaktadır.

A. Literatür İncelemesi

Yumuşak, (2007), "Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü" adlı çalışmasında Türkiye Sermaye Piyasasında faaliyetlerini yürüten aracı kurumların iç kontrol sistemlerinin etkinliğini araştırmayı amaçlamıştır. Bu amaçla İMKB aracılığıyla ulaşılan Sermaye Piyasası aracı kurumlarına bir anket fotmu uygulanmıştır. İç kontrol bileşenleri ile ilgili detaylı soruları kapsayan anket formuna göre çeşitli sonuçlara ulaşılmıştır. Anket yanıtlarına göre ele alınan aracı kurumlarda iç kontrol sisteminin etkin olarak faaliyet gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Güner (2009), "Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü" adlı çalışmasında Yeni Kamu Yönetiminde iç kontrol uygulamalarının kamu idarelerinin etkinliği ve verimliliği üzerindeki etkisini ortaya koymuştur.

Usul, vd., (2011), "İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama" adlı çalışmalarında Marmara bölgesindeki belediyelere üzerine bir araştırma yapmışlardır. İlgili belediyelerde kurumsal yönetim ilkelerinin (şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk) uygulanıp uygulanmadığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda araştırma

kapsamında bulunan belediyelerde kurumsal yönetim ilkelerinin bulunmadığı ve buna dayanarak bu belediyelerde etkin bir iç kontrol sistemi bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Acar & Akçakanat (2012), "Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması" adlı çalışmalarında Devlet üniversitelerinin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerini tespit etmek ve iç kontrol uygulamalarının gerçekleştirilme düzeylerini belirlemek için 74 devlet üniversitesinde anket yapmışlardır. Anket çalışması üniversitelerin Strateji Geliştirme ve Daire Başkanlarına yapılmıştır. Anket sonucunda Strateji Geliştirme ve Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin yüksek olduğu ancak uygulama düzeylerinin düşük olduğu görülmüştür.

Elmas & Kurnaz (2013), "Türkiye'deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması" adlı çalışmalarında ülkemizde faaliyetlerini yürüten factoring şirketlerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini incelemiştir. İşletmelerin iç kontrol birim başkanlarına yapılan anket sonucunda iç kontrol birim başkanlarının iç kontrole dair algı düzeylerinin yüksek olduğu ancak iç kontrol birimlerinin iç kontrol faaliyetlerini yerine getirme düzeylerinin düşük olduğu görülmüştür.

Oseifuah & Gyekye (2013), "Internal Control In Small And Microenterprises In The Vhembe District, Limpopo Province, South Africa" adlı çalışmalarında Vhembe Bölgesindeki KOBİ'lerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini araştırmayı amaçlamışlardır. COSO bileşenlerinin kullanıldığı anket sorularıyla verileri elde etmişlerdir. Araştırma sonuçlarına göre firmaların sadece %45 i yeterli iç kontrol sistemine sahiptir.

Türedi, vd., (2014), "COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı" adlı çalışmalarında iç kontrol sistemini bütünleşik bir çerçevede inceleyerek COSO iç kontrol bileşenlerinin ilkelerine yer vermiştir. Çalışmada COSO iç kontrol modelinin işletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde yürütülebilmesi, risklerin yönetilebilmesi, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin devamlılığını sürdürebilmesi ve güvenilir muhasebe bilgilerine ulaşılabilmesi için gerekli olduğu vurgulanmıştır.

Ceyhan & Apan (2014), "COSO İç Kontrol Modeli'nin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması" adlı çalışmalarında öncelikle COSO iç kontrol modelini açıklamışlardır. Daha sonra 111 katılımcıya yaptıkları anket sonucu COSO iç

kontrol modelinin bileşenleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaya çalışmışlardır. Araştırma sonucunda bileşenler arasında pozitif bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Aziz, vd., (2015), "Assessment Of The Practices Of Internal Control System In The Public Sectors Of Malaysia" adlı çalışmalarında Malezya'daki Başbakanlık Dairesi de dahil olmak üzere 24 federal bakanlığa bağlı 109 daire ve kurum başkanlarına yapılan 10 ifadeden oluşan anket aracılığıyla iç kontrole ilişkin görüşlerine ulaşılmıştır. Ankete katılanların %86,2'si departmanlarında iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kullanıldığını ifade etmiştir.

Baskıcı (2015), "Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma" adlı çalışmasında Borsa İstanbul'a kayıtlı şirketler üzerine uyguladığı anket çalışmasıyla kurumsal yönetim uygulamaları ile iç kontrol sistemi arasında pozitif ve güçlü bir ilişki olduğunu tespit etmiştir.

Can & Çetin (2016), "Devlet Üniversitelerinde İç Kontrol Sisteminin İşleyişine Yönelik Bir Araştırma" adlı çalışmalarında Türkiye'deki devlet üniversitelerinden bünyesinde İç Denetim Birimi bulunan 38 üniversiteye anket uygulanmıştır. Anket sorular iç kontrol bileşenlerini kapsayan niteliktedir. 38 üniversitenin İç Denetim Birim Başkanlarına yapılan anket sonucunda bu üniversitelerde iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik eksikliklerin olduğu görülmüştür.

Çalışkan (2016), "Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi" adlı çalışmasında Maliye Bakanlığında mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırmayı amaçlamıştır. İç kontrol bileşenlerini kapsayan iç kontrol özdeğerlendirme anket sorularının yönetici ve personele uygulanması ile elde edilen verilere göre iç kontrol sistemi uygulamalarının orta düzeyde olduğu görülmüştür. İç kontrol uygulamalarının yöneticiler tarafından daha çok benimsendiği tespit edilmiştir.

Çetin, vd., (2016), "Otel İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi" adlı çalışmalarında COSO iç kontrol modelini kullanarak otel işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini incelemeye çalışmışlardır. Konya'da dört ve beş yıldızlı otellere yapılan anket sonucunda otellerin kategorileriyle COSO bileşenleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Otel işletmelerinin statüleri ile COSO iç kontrol bileşenlerinden "kontrol ortamı" ve "bilgi ve iletişim"

bileşenleri arasında anlamlı bir farklılık varken, "risk değerlemesi", "kontrol faaliyetleri" ve "izleme" bileşenleri arasında anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Otellerin personel sayıları ile "risk değerlemesi" ve "kontrol faaliyetleri" arasında anlamlı bir farklılık tespit edilirken; "kontrol ortamı", "bilgi ve iletişim" ve "izleme" bileşenleri arasında anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

Yetiş (2017), "İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği" adlı çalışmasında otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve beş iç kontrol bileşeninin işletme üzerinde etkisi olup olmadığını tespit etmek için İç Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren, turizm işletmesi belgeli, 4 yıldızlı ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin idari personellerine bir anket formu uygulamıştır. Anket verilerinin analiz edilmesiyle kontrol faaliyetleri ve izleme bileşenlerinin işletme performansı üzerinde etkisi olduğu; kontrol ortamı, risk değerlendirme ile bilgi ve iletişim bileşenlerinin işletme performansı üzerinde etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Hacıhasanoğlu & Kaya (2018), "Üretim İşletmelerindeki İç Kontrol Sisteminin COSO Standartlarına Uyum Derecesinin Belirlenmesi: Kocaeli İli Örneği" adlı çalışmalarında Kocaeli'nde bulunan organize sanayi bölgelerinde faaliyetlerini yürütmekte olan üretim işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum düzeyini araştırmıştır. Uygulanan anket sonucunda işletmelerin hukuki türlerine, işletmenin büyüklüğüne ve işletmenin pazarlama çevresine göre uyum düzeyinin farklılaştığını tespit etmiştir.

Can & Çetin (2019), "İç Kontrol Sistemi ve Denetim Programı Etkinliği - Devlet Üniversitelerine Yönelik Uygulama" adlı çalışmalarında Türkiye'deki devlet üniversitelerine yapılan anket ile iç kontrol sistemlerinin iç denetim programları üzerindeki etkilerini belirlemeye çalışmışlardır. Yapılan anket sonucunda iç kontrol bileşenlerinden "kontrol ortamı", "kontrol faaliyetleri" ve "izleme" bileşenleri ile iç denetim arasında anlamlı bir ilişki tespit edilirken; "risk değerlemesi" ve "bilgi ve iletişim" bileşenleri ile iç denetim arasında anlamlı bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir.

Korga & Aslanoğlu (2020), "İç Kontrol Sisteminin Unsurları ile Risk Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama" adlı çalışmalarında bankalarda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için COSO iç kontrol bileşenlerinin risk yönetimi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Sonuç olarak da

iç kontrol bileşenlerinin hem bankalarda etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmasında hem de risk yönetiminde önemli bir etkisi olduğu görülmüştür.

Kurnaz (2020), "Sağlık Sektöründe İç Kontrol Sisteminin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Açısından İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması" adlı çalışmasında hastanelerdeki iç kontrol sistemini COSO iç kontrol bileşenleri çerçevesinde incelemiş ve hastanelerdeki iç kontrol sisteminin bu bileşenlere uyum derecesini ortaya koymuştur.

B. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada amaç TRA1 bölgesindeki organize sanayi-imalat işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO Modeli çerçevesinde incelenmesidir. Bu çalışmada iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli çerçevesinde değerlendirilmesiyle ele alınan işletmelerin bu COSO iç kontrol bileşenleri ile uyum derecesi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

C. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma TRA1 Bölgesi Organize Sanayi bölgelerinde imalat işletmelerinde yapılmıştır. Araştırmada TRA1 Bölgesi Organize sanayi bölgelerindeki imalat işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenleri ile uyumunun tespit edilmesi amaçlandığından bölgede bir anket formu uygulanmıştır. Anket formunun uygulandığı tarihte TRA1 Bölgesi organize sanayi bölgelerinde 157 imalat işletmesi faaliyet göstermektedir. Araştırmanın ana kütlesi 157 imalat işletmesi olarak belirlenmiştir. Ana kütlenin tamamına ulaşmak hedeflense de ancak 121 imalat işletmesinden geri dönüş alınabilmiştir. %77 oranında bir geri dönüş sağlanmıştır. Organize sanayi bölgeleri, sanayide verimliliği ve kente yerleşimi sağlamak amacı ile sanayi tesislerinin bir araya getirilmesiyle ulaşım, enerji, yakıt, su, hammadde gibi kolaylıkları sağlayan ve çevrenin yaşanacak olumsuzluklardan etkilenmesini minimuma indirmek için atık yönetim politikalarıyla yürütülen, planlaması ve yapımı kamu otoritesine bağlı olan bir bölgelerdir. Çalışmada veri toplama Google formlar üzerinden anket linkinin işletmelere e posta yoluyla gönderilmesiyle ve bu şekilde dönüş alınmayan işletmelere ise bizzat gidilerek veri sağlanmıştır.

Anket soruları hazırlanırken Kurnaz (2020), Hacıhasanoğlu & Kaya (2018), Özdemir (2016) ve Akbulut (2012) çalışmalarından yararlanılmıştır. Anket formunun ilk kısmında işletmelere ait genel bilgilere ulaşılmak amaçlanmıştır. İkinci kısımda ise 5

başlık altında iç kontrol bileşenlerini kapsayan ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik anket sorularına yer verilmiştir. İç kontrol bileşenlerini kapsayan sorular; kontrol ortamı 12, risk değerlendirme 12, kontrol faaliyetleri 8, bilgi ve iletişim 8 ve izleme 7 olmak üzere toplamda 47 sorudan oluşmaktadır. İkinci kısımdaki anket soruları 5'li likert (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum) ölçeğine göre hazırlanmıştır (Ek1). Elde edilen veriler SPSS programına aktarılarak verilerin analizi ve testleri yapılmıştır.

Bu çalışma için etik kurul onayı Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurulu'nun (Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu) 31.03.2021 tarihli ve 2021/04-24 numaralı kararı ile alınmıştır.

D. Araştırma Soruları

Araştırma soruları ele alınan işletmelerdeki mevcut iç kontrol sistemlerinin işletmenin faaliyette bulunduğu süreye(yıl), personel sayısına, hukuki yapısına, sektöre ve bulunduğu ile göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için oluşturulmuştur. Araştırma soruları aşağıdaki gibidir.

- *Araştırma Sorusu 1: Katılımcıların iç kontrol bileşenleri ile ilgili puan ortalamaları nasıl bir dağılım göstermektedir?*
- *Araştırma Sorusu 2: İşletmenin faaliyette bulunduğu süre ve personel sayısı ile kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve COSO puanın anlamlı bir yordayıcısı mıdır?*
- *Araştırma Sorusu 3: İşletmenin hukuki yapısına göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve COSO puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?*
- *Araştırma Sorusu 4: İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve COSO puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?*
- *Araştırma Sorusu 5: İşletmenin bulunduğu ile göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve COSO puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?*

E. Güvenilirlik Analizi

Tablo 3.1: İç Kontrol Ölçeği ve Alt Boyutlarına İlişkin İç Tutarlılık Katsayıları

Alt Boyut Adı	N	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha
Kontrol Ortamı (KO)	121	12	,790
Risk Değerlendirme (RD)	121	12	,866
Kontrol Faaliyetleri (KF)	121	8	,703
Bilgi ve İletişim (Bİ)	121	8	,799
İzleme (İ)	121	7	,801
Toplam	121	47	,941

Kullanılan ölçeğin güvenirliğini test etmek için Cronbach's Alpha katsayılarına bakılmaktadır. Alfa(α) katsayısı $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek güvenilir, $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir olarak yorumlanmaktadır. Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenlerinin Cronbach's Alpha katsayılarına bakıldığında kontrol ortamı ($0.60 \leq ,790 < 0.80$), kontrol faaliyetleri ($0.60 \leq ,703 < 0.80$) ve bilgi ve iletişim ($0.60 \leq ,799 < 0.80$) ölçekleri güvenilir; risk değerlendirme ($0.80 \leq ,866 < 1.00$) ve izleme ($0.80 \leq ,801 < 1.00$) ölçekleri yüksek derecede güvenilir bulunmuştur. Bileşenlerin toplam Cronbach's Alpha katsayısına bakıldığında yüksek derecede güvenilir olduğu görülmektedir ($0.80 \leq ,941 < 1.00$).

F. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmada ele alınan işletmelerin demografik özelliklerine ait veriler aşağıda verilmiştir. Demografik özelliklere ait frekanslar ve yüzdeleri Tablo 3.2'de yer almaktadır.

Tablo 3.2: İşletmelerin İl Bazındaki Yüzdeleri

İl	N	%
Erzurum	47	38,8
Bayburt	30	24,8
Erzincan	44	36,4
Toplam	121	100,0

Tablo3.2'de ankete yanıt veren işletmelerin il bazındaki yüzdeleri ve sayıları verilmiştir. Ankete yanıt veren işletmelerin %38,8 i Erzurum'da, %24,8'i Bayburt'ta ve %36,4'ü Erzincan'da bulunmaktadır.

Tablo 3.3: İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Yüzdeleri

Hukuki Yapı	N	%
Anonim Şirket	15	12,4
Limited Şirket	37	30,6
Şahıs İşletmesi	50	41,3
Kollektif Şirket	10	8,3
Diğer	9	7,4
Toplam	121	100,0

Yukarıdaki tabloda ankete yanıt veren işletmelerin hukuki yapılarının yüzdeleri ve frekansları verilmiştir. Anketi yanıtlayan işletmelerin %12,4'ü anonim şirket, %30,6'sı limited şirket, %41,3'ü şahıs işletmesi, %8,3'ü kollektif şirket ve %7,4'ü diğer hukuki yapılardandır. Ankete katılım sağlayan işletmelerin büyük bir çoğunluğunun şahıs işletmesi (%41,3) olduğu görülmektedir. En düşük yüzde ise diğer (7,4) seçeneğinde görülmektedir.

Tablo 3.4: İşletmelerin Faaliyette Bulundukları Sektöre Göre Yüzdeleri

Sektör	N	%
Gıda	19	15,7
Tekstil-Dokuma	12	9,9
Orman Ürünleri-Mobilya	11	9,1
Taş Toprak Sanayi	13	10,7
Kimya ve Plastik	14	11,6
İnşaat	17	14,0
Metal Araç Gereç	17	14,0
Diğer	18	14,9
Toplam	121	100,0

Yukarıdaki tabloda ankete katılan işletmelerin faaliyet yürüttükleri sektöre göre yüzdelik dağılımları ve frekansları verilmiştir. İşletmelerin %15,7'si gıda, %9,9'u tekstil-dokuma, %9,1'i Orman ürünleri-mobilya, %10,7'si taş-toprak sanayi, %11,6'sı kimya ve plastik, %14'ü inşaat, %14'ü metal araç gereç ve %14,9 u da diğer sektörlerde faaliyetlerini yürütmektedir. Ankete yanıt veren işletmelerin en fazla gıda sektörü ve en az tekstil ve dokuma sektöründe faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Tablo 3.5: İşletmelerin Personel Sayılarının Yüzdeleri

Personel Sayısı	N	%
1-10	53	43,8
11-20	29	24,0
21-30	16	13,2
31-40	11	9,1
40+	12	9,9
Toplam	121	100,0

Yukarıdaki tabloda ankete katılım sağlayan işletmelerin personel sayılarının yüzdelik dağılımları ve frekansları verilmiştir. Ele alınan işletmelerin %43,8'i 0-10 arası, %24'ü 11-20 arası, %13,2'si 21-30 arası, %9,1'i 31-40 arası, %9,9'u 40 ve üzeri personel çalıştırmaktadır. İşletmelerin büyük bir çoğunluğunda 1-10 arası personel bulunmaktadır.

Tablo 3.6: İşletmelerin Faaliyet Sürelerinin Yüzdeleri

Faaliyet Süresi(yıl)	N	%
0-5	27	22,3
6-10	27	22,3
11-15	27	22,3
16-20	18	14,9
21-25	9	7,4
26+	13	10,7
Toplam	121	100,0

Yukarıdaki tabloda anketi yanıtlayan işletmelerin faaliyette bulunduğu süreye göre yüzdelik dağılımları ve frekansları yer almaktadır. İşletmelerin %22,3'ü 0-5 yıl, %22,3'ü 6-10 yıl, %11-5'i 11-15 yıl, %14,9'u 16-20 yıl, %7,4'ü 21-25 yıl ve %10,7'si 26 yıl ve üzeri olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Yüzdelik dağılıma bakıldığında işletmelerin genel olarak 1-15 yıllık faaliyeti olduğunu söylemek mümkündür.

Araştırma sorusu 1- Katılımcıların kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme ile ilgili puan ortalamaları nasıl bir dağılım göstermektedir?

Aşağıdaki tabloda ankette yer alan beş alt başlıktan oluşan anket ifadelerinin aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri verilmiştir.

Tablo 3.7: KO Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması

Kontrol Ortamına İlişkin Anket İfadeleri	Ortalama	Standart Sapma
KO1	4,347	,981
KO2	4,521	,672
KO3	4,463	,837
KO4	4,355	,874
KO5	4,546	,671
KO6	4,107	,864
KO7	4,050	,939
KO8	4,248	,849
KO9	4,231	,998
KO10	4,074	1,141
KO11	4,107	1,124
KO12	4,306	,884

Yukarıdaki tabloda ankette yer alan beş iç kontrol bileşeninden kontrol ortamına ait ifadelerin ortalamaları ve standart sapmaları verilmiştir. Tablo 3.7'ye bakıldığında ifadelerin ortalamaların 4-5 değerleri arasında olduğu görülmektedir. Bu da ölçekte "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" ifadelerine karşılık gelmektedir. Buna göre işletmelerin iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamına dair ifadelere katılımlarının yüksek olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu 12 ifadenin ortalaması 4,280 değerine karşılık gelmektedir. İfadelerin yarısı bu ortalamanın altında kalırken diğer yarısı ortalamanın üstündedir. İfadelere bakıldığında en düşük aritmetik puanına sahip ifade KO7 ifadesidir. (4,0,50±,939) en yüksek aritmetik ortalama puanına sahip ifade ise KO5 ifadesidir. (4,546±,671)

Tablo 3. 8: RD Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması

Risk Değerlemesine İlişkin Anket İfadeleri	Ortalama	Standart Sapma
RD1	4,198	,891
RD2	4,240	,904
RD3	4,157	1,017
RD4	4,223	,926
RD5	4,231	,955
RD6	4,322	,915
RD7	4,083	1,085
RD8	4,256	,996
RD9	4,165	1,003
RD10	4,388	,916
RD11	4,380	,849
RD12	4,463	,866

Yukarıdaki tabloda ankette yer alan beş iç kontrol bileşeninden kontrol ortamına ait ifadelerin ortalamaları ve standart sapmaları verilmiştir. Tablo 3.8'e bakıldığında ifadelerin ortalamaların 4-5 değerleri arasında olduğu görülmektedir. Bu da ölçekte "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" ifadelerine karşılık gelmektedir. Buna göre

işletmelerin iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirmeye dair ifadelere katılımlarının yüksek olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu 12 ifadenin ortalaması 4,259 değerine karşılık gelmektedir. İfadelerin büyük bir kısmı ortalamanın altında kalmaktadır. İfadelere bakıldığında en düşük aritmetik puanına sahip ifade RD7 ifadesidir. (4,083±1,085) en yüksek aritmetik ortalama puanına sahip ifade ise RD12 ifadesidir. (4,463±,866)

Tablo 3.9: KF Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması

Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Anket İfadeleri	Ortalama	Standart Sapma
KF1	4,298	,863
KF2	4,273	,983
KF3	4,347	,854
KF4	4,314	,931
KF5	4,240	,940
KF6	4,306	,815
KF7	4,430	,902
KF8	4,223	1,201

Yukarıdaki tabloda ankette yer alan beş iç kontrol bileşeninden kontrol ortamına ait ifadelerin ortalamaları ve standart sapmaları verilmiştir. Tablo 3.9'a bakıldığında ifadelerin ortalamaların 4-5 değerleri arasında olduğu görülmektedir. Bu da ölçekte "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" ifadelerine karşılık gelmektedir. Buna göre işletmelerin iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirmeye dair ifadelere katılımlarının yüksek olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu 12 ifadenin ortalaması 4,304 değerine karşılık gelmektedir. İfadelerin yarısı bu ortalamanın altında kalırken diğer yarısı ortalamanın üstündedir. İfadelere bakıldığında en düşük aritmetik puanına sahip ifade KF8 ifadesidir (4,223±1,201), en yüksek aritmetik ortalama puanına sahip ifade ise KF7 ifadesidir. (4,430±,902)

Tablo 3.10: Bİ Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması

Bilgi ve İletişime İlişkin Anket İfadeleri	Ortalama	Standart S7pma
Bİ1	4,091	1,065
Bİ2	4,050	,947
Bİ3	4,165	,869
Bİ4	4,430	,794
Bİ5	4,322	,733
Bİ6	4,413	,782
Bİ7	4,380	,859
Bİ8	4,248	1,035

Yukarıdaki tabloda ankette yer alan beş iç kontrol bileşeninden kontrol ortamına ait ifadelerin ortalamaları ve standart sapmaları verilmiştir. Tablo 3.10'a bakıldığında ifadelerin ortalamaların 4-5 değerleri arasında olduğu görülmektedir. Bu da ölçekte

"katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" ifadelerine karşılık gelmektedir. Buna göre işletmelerin iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirmeye dair ifadelere katılımlarının yüksek olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu 12 ifadenin ortalaması 4,262 değerine karşılık gelmektedir. İfadelerin yarısı bu ortalamanın altında kalırken diğer yarısı ortalamanın üstündedir. İfadelere bakıldığında en düşük aritmetik puanına sahip ifade Bİ2 ifadesidir (4,050±,947), en yüksek aritmetik ortalama puanına sahip ifade ise Bİ4 ifadesidir (4,430±,794).

Tablo 3.11: İ Puanlarının Aritmetik Ortalaması ve Standart Sapması

İzlemeye İlişkin Anket İfadeleri	Ortalama	Standart Sapma
İ1	4,455	,866
İ2	4,223	,861
İ3	4,289	,800
İ4	4,422	,727
İ5	4,132	,948
İ6	4,355	,805
İ7	4,636	,683

Yukarıdaki tabloda ankette yer alan beş iç kontrol bileşeninden kontrol ortamına ait ifadelerin ortalamaları ve standart sapmaları verilmiştir. Tablo 3.11'e bakıldığında ifadelerin ortalamaların 4-5 değerleri arasında olduğu görülmektedir. Bu da ölçekte "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" ifadelerine karşılık gelmektedir. Buna göre işletmelerin iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirmeye dair ifadelere katılımlarının yüksek olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu 12 ifadenin ortalaması 4,359 değerine karşılık gelmektedir. İfadelerin büyük bir kısmı ortalamanın altında kalmaktadır. İfadelere bakıldığında en düşük aritmetik puanına sahip ifade İ5 ifadesidir (4,132±,948), en yüksek aritmetik ortalama puanına sahip ifade ise İ7 ifadesidir (4,636±,683).

Araştırma sorusu 2- İşletmenin faaliyette bulunduğu süre ve personel sayısı ile kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme ve COSO puanları arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

Bu araştırma sorusuna yanıt bulmak için korelasyon analizi yapılmıştır. Tablo 3.12'de korelasyon aralıkları ve ilişki düzeyleri arasındaki bağlantı gösterilmiştir.

Tablo 3.12: Korelasyon Aralıkları ve İlişki Düzeyleri

Korelasyon Aralığı (r)	İlişki Düzeyi
(-0,19)-0,00 veya 0,00-0,19	Çok Zayıf
(-0,39)-(-0,20) veya 0,2-0,39	Zayıf
(-0,69)-(-0,40) veya 0,40-0,69	Orta
(-0,89)-(-0,70) ve 0,70-0,89	Yüksek
(-1,00)-(-0,90) ve 0,90-1,00	Çok Yüksek

(Kaynak: Terzi, 2019: 817).

p değeri 0,05'ten büyük ise istatiksel olarak anlamsızdır. 0,01-0,05 arasında ise anlamlıdır. 0,001-0,01 arası ise yüksek düzeyde anlamlıdır. 0,001'den küçük ise çok yüksek düzeyde anlamlıdır. (Kaynak: https://www.alfaistatistik.com/)

Tablo 3.13: İşletmenin Faaliyet Süresi ve Personel Sayısı ile İç Kontrol Alt Boyutlarına İlişkin Puan Ortalamaları Arasındaki Korelasyon Katsayıları

		Personel Sayısı	Süre Yıl
KOToplam	Pearson *r*	,103	-,168
	P	,262	,065
	N	121	121
RDToplam	Pearson *r*	,112	-,157
	P	,221	,085
	N	121	121
KFToplam	Pearson *r*	,046	-,144
	P	,614	,116
	N	121	121
BİToplam	Pearson *r*	,126	-,037
	P	,167	,686
	N	121	121
İToplam	Pearson *r*	-,072	-,008
	P	,432	,926
	N	121	121
GToplam	Pearson *r*	,085	-,131
	P	,353	,153
	N	121	121

Tablo 3.13 incelendiğinde personel sayısına ait p değerlerinin 0,05'ten büyük olduğu gözlemlenmiştir. Personel sayısı ile KO, RD, KF, Bİ, İ ve toplam puanlar arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Analizler işletmenin personel sayısının alt boyutlardan bağımsız olduğunu göstermektedir. (r <0,70)

Diğer taraftan işletmenin faaliyette bulunduğu süre ile KO, RD, KF, Bİ, İ ve Toplam puanlar arasında da anlamlı bir ilişkinin olmadığı anlaşılmıştır(p>0,05). İç

kontrol alt boyutlarının işletmenin faaliyette bulunduğu süreden (yıl) bağımsız olduğu tespit edilmiştir. (r<0,70)

Araştırma Sorusu 3- İşletmenin hukuki yapısına göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme ve COSO puanları arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

İşletmenin hukuki yapısı ile iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi için Kruskal Wallis H Testi uygulanmıştır. Elde edilen veriler Tablo 3.14'te verilmiştir.

Tablo 3.14: İşletmenin Hukuki Yapısına Göre İç Kontrol Alt Boyutlarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

	Hukuki Yapı	N	Ki-kare X^2	P
KOToplam	Anonim Şirket	15	,508	,973
	Limited Şirket	37		
	Şahıs İşletmesi	50		
	Kollektif Şirket	10		
	Diğer	9		
	Toplam	121		
RDToplam	Anonim Şirket	15	2,573	,632
	Limited Şirket	37		
	Şahıs İşletmesi	50		
	Kollektif Şirket	10		
	Diğer	9		
	Toplam	121		
KFToplam	Anonim Şirket	15	3,476	,481
	Limited Şirket	37		
	Şahıs İşletmesi	50		
	Kollektif Şirket	10		
	Diğer	9		
	Toplam	121		
BİToplam	Anonim Şirket	15	,773	,942
	Limited Şirket	37		
	Şahıs İşletmesi	50		
	Kollektif Şirket	10		
	Diğer	9		
	Toplam	121		
İToplam	Anonim Şirket	15	5,763	,218
	Limited Şirket	37		
	Şahıs İşletmesi	50		
	Kollektif Şirket	10		
	Diğer	9		
	Toplam	121		
GToplam	Anonim Şirket	15	2,625	,622
	Limited Şirket	37		
	Şahıs İşletmesi	50		

(devamı)	Kollektif Şirket	10		
	Diğer	9		
	Toplam	121		

İşletmenin hukuki yapısına göre iç kontrol alt boyutlarına ilişkin Kruskal Wallis H testi sonuçları Tablo 3.14'te gösterilmiştir. Test sonuçlarına göre KO alt boyutuna ilişkin puan sıra ortalamalarının şirketin hukuki yapısına göre anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p = ,973; p> .05).

RD alt boyutuna ilişkin puan sıra ortalamasına bakıldığında şirketin hukuki yapısına göre anlamlı bir farklılık görülmemektedir. (p= ,632; p> .05).

Diğer alt boyutlar olan KF (p=,481; p> .05), Bİ (p=,942; p> .05) ve İ (p=,218; p> .05) boyutlarında da hukuki yapıya göre anlamlı bir farklılık görülmemektedir. İşletmelerin toplam puan ortalamaları ile hukuki yapı arasında da anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. (p=,622; p > .05).

Araştırma Sorusu 4- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme ve COSO puanları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?

İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör ile iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığının tespiti için Kruskal Wallis H Testi yapılmıştır. Elde edilen veriler Tablo 3.15'te gösterilmiştir.

Tablo 3.15: İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektöre Göre İç Kontrol Alt Boyutlarına İlişkin Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

	SEKTÖR	N	Ki-Kare X^2	P
KOToplam	Gıda	19	6,096	,529
	Tekstil-Dokuma	12		
	Orman Ürünleri-Mobilya	11		
	Taş Toprak Sanayi	13		
	Kimya ve Plastik	14		
	İnşaat	17		
	Metal Araç Gereç	17		
	Diğer	18		
	Toplam	121		
	Gıda	19		
	Tekstil-Dokuma	12		

(devamı)	Orman Ürünleri-Mobilya	11		
RDToplam	Taş Toprak Sanayi	13	11,116	,134
	Kimya ve Plastik	14		
	İnşaat	17		
	Metal Araç Gereç	17		
	Diğer	18		
	Toplam	121		
KFToplam	Gıda	19	10,063	,185
	Tekstil-Dokuma	12		
	Orman Ürünleri-Mobilya	11		
	Taş Toprak Sanayi	13		
	Kimya ve Plastik	14		
	İnşaat	17		
	Metal Araç Gereç	17		
	Diğer	18		
	Toplam	121		
BİToplam	Gıda	19	5,177	,638
	Tekstil-Dokuma	12		
	Orman Ürünleri-Mobilya	11		
	Taş Toprak Sanayi	13		
	Kimya ve Plastik	14		
	İnşaat	17		
	Metal Araç Gereç	17		
	Diğer	18		
	Toplam	121		
İToplam	Gıda	19	2,943	,890
	Tekstil-Dokuma	12		
	Orman Ürünleri-Mobilya	11		
	Taş Toprak Sanayi	13		
	Kimya ve Plastik	14		
	İnşaat	17		
	Metal Araç Gereç	17		
	Diğer	18		
	Toplam	121		
	Gıda	19		
	Tekstil-Dokuma	12		
	Orman Ürünleri-Mobilya	11		

(devamı)	Taş Toprak Sanayi	13	6,611	,471
	Kimya ve Plastik	14		
	İnşaat	17		
GToplam	Metal Araç Gereç	17		
	Diğer	18		
	Toplam	121		

İşletmenin faaliyette bulunduğu sektöre göre iç kontrol alt boyutlarına ilişkin Kruskal Wallis H testi sonuçları Tablo 3.15'te gösterilmiştir. Test sonuçlarına göre KO alt boyutuna ilişkin puan sıra ortalamalarının şirketin faaliyette bulunduğu sektöre göre anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p=,529; p> .05).

RD alt boyutuna ilişkin puan sıra ortalamasına bakıldığında sektöre göre anlamlı bir farklılık görülmemektedir. (p=,134; p> .05).

Diğer alt boyutlar olan KF (p=,185; p> .05), Bİ (X^2 = 5,177, p=,638> .05) ve İ (p=,890; p> .05) boyutlarında da sektöre göre anlamlı bir farklılık görülmemektedir. İşletmelerin toplam puan ortalamaları ile sektör arasında da anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. (p=,471; p> .05).

Araştırma Sorusu 5- İşletmenin bulunduğu ile göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme ve COSO puanları arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?

Öncelikle işletmenin faaliyette bulunduğu ile göre iç kontrol bileşenlerine ilişkin betimsel istatistikler oluşturulmuştur. Sonrasında ANOVA testi uygulanarak işletmenin faaliyette bulunduğu il ile iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı bir farklılık aranmıştır. Farklılığın bulunduğu durumlarda Tukey Testi uygulanarak farklılığın kaynağı bulunmuştur.

Tablo 3.16: İşletmenin Bulunduğu İle Göre KO Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler

İl	N	$\bar{X}$	Ss
Erzurum	47	43,45	4,03
Bayburt	30	45,00	2,41
Erzincan	44	41,16	6,22
Toplam	121	43,00	4,88

İşletmenin bulunduğu ile göre KO puanlarına ilişkin betimleyici istatistikler Tablo 3. 16'da gösterilmiştir. KO puanlarının aritmetik ortalaması 43,00 olarak bulunmuştur. KO puanlarının Bayburt ilinde bulunan işletmelerde daha yüksek bulunurken (45,00),

Erzincan ilinde bulunan işletmelerde daha düşük (41,16) bulunmuştur. Erzurum ilinde ise genel ortalamaya yakın olduğu tespit edilmiştir (43,45).

Tablo 3.17: İşletmenin Bulunduğu İle Göre RD Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler

İl	N	$\bar{X}$	Ss
Erzurum	47	51,40	5,09
Bayburt	30	55,63	4,75
Erzincan	44	47,70	8,72
Toplam	121	51,11	7,22

İşletmenin bulunduğu ile göre RD puanlarına ilişkin betimleyici istatistikler Tablo 3. 17'de verilmiştir. RD puanlarının aritmetik ortalaması 51,11 olarak bulunmuştur. Tabloya bakıldığında RD puanlarının en yüksek olduğu ilin Bayburt (55,63) olduğu görülmektedir. Erzurum (51,40) ili ortalamaya yakınken Erzincan (47,70) ili puanları ortalamanın altında kalmıştır.

Tablo 3. 18: İşletmenin Bulunduğu İle Göre KF Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler

İl	N	$\bar{X}$	Ss
Erzurum	47	34,94	3,20
Bayburt	30	35,97	4,33
Erzincan	44	32,84	4,85
Toplam	121	34,43	4,30

İşletmenin bulunduğu ile göre KF puanlarına ilişkin betimleyici istatistikler Tablo 3. 18'de gösterilmiştir. KF puanlarının aritmetik ortalaması 34,43 olarak bulunmuştur. KF puanlarının Bayburt ilinde bulunan işletmelerde daha yüksek bulunurken (35,97), Erzincan ilinde bulunan işletmelerde daha düşük (32,84) bulunmuştur. Erzurum ilinde ise genel ortalamaya yakın olduğu tespit edilmiştir (32,43).

Tablo: 3.19: İşletmenin Bulunduğu İle Göre Bİ Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler

İl	N	$\bar{X}$	Ss
Erzurum	47	34,43	3,91
Bayburt	30	35,93	2,96
Erzincan	44	32,50	5,64
Toplam	121	34,10	4,60

İşletmenin bulunduğu ile göre Bİ puanlarına ilişkin betimleyici istatistikler Tablo 3.19'da gösterilmiştir. Bİ puanlarının aritmetik ortalaması 34,10 olarak bulunmuştur. Bİ puanlarının Bayburt ilinde bulunan işletmelerde daha yüksek bulunurken (35,93), Erzincan ilinde bulunan işletmelerde daha düşük (32,50) bulunmuştur. Erzurum ilinde ise genel ortalamaya yakın olduğu tespit edilmiştir (34,43).

Tablo 3.20: İşletmenin Bulunduğu İle Göre İ Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler

İl	N	$\bar{X}$	Ss
Erzurum	47	30,66	3,42
Bayburt	30	32,43	2,73
Erzincan	44	29,05	4,40
Toplam	121	30,51	3,86

İşletmenin bulunduğu ile göre İ puanlarına ilişkin betimleyici istatistikler Tablo 3.20' gösterilmiştir. İ puanlarının aritmetik ortalaması 30,51 olarak bulunmuştur. İ puanlarının Bayburt ilinde bulunan işletmelerde daha yüksek bulunurken (32,43), Erzincan ilinde bulunan işletmelerde daha düşük (29,05) bulunmuştur. Erzurum ilinde ise genel ortalamaya yakın olduğu tespit edilmiştir (30,66).

Tablo 3.21: İşletmenin Bulunduğu İle Göre Bileşenlerin Toplam Puanlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler

İl	N	$\bar{X}$	Ss
Erzurum	47	194,87	14,65
Bayburt	30	204,97	14,43
Erzincan	44	183,25	26,30
Toplam	121	193,15	21,27

İşletmenin bulunduğu ile göre iç kontrol bileşenleri puanlarının ortalaması Tablo 3.21'de de görüldüğü gibi 193,15 bulunmuştur. İşletmenin bulunduğu ile göre iç kontrol bileşenleri puanlarında en yüksek değerler Bayburt ilinde tespit edilmiştir (204,97). Bütün bileşenlerde Erzurum ilinin ortalamaya yakın olduğu (194,87) ve Erzincan ilinin ortalamanın altında kaldığı gözlemlenmiştir (183,25).

Tablo 3.22: İşletmenin Bulunduğu İle Göre KO Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Farkın Kaynağı	Toplam Kareler	Ortalama Kare	F	P	Tukey
Gruplar Arası	278,497	139,248	6,375	,002*	Bayburt – Erzincan
Gruplar İçi	2577,503	21,843			
Toplam	2856,000				

*p < .05

İşletmenin bulunduğu ile göre KO puanlarına ilişkin tek yönlü ANOVA testi sonuçları Tablo 3.22'de gösterilmiştir. ANOVA testi sonuçları işletmenin bulunduğu ile göre KO puan ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olduğunu göstermektedir (p=,002; p < .01). Farkın kaynağını tespit etmek üzere Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 3.23: İşletmenin Bulunduğu İle Göre KO Puan Farkına İlişkin Tukey Testi

Bağımlı Değişken	(I) İL	(J) İL	Ortalama Fark (I-J)	Anlamlılık
KOToplam	Erzurum	Bayburt	-1,55319	,333
		Erzincan	2,28772	,055
	Bayburt	Erzurum	1,55319	,333
		Erzincan	3,84091*	,002
	Erzincan	Erzurum	-2,28772	,055
		Bayburt	-3,84091*	,002

İşletmenin bulunduğu ile göre KO puan farkına ilişkin Tukey Testi Tablo 3.23'te verilmiştir. Tukey testi sonuçları Bayburt ve Erzincan grupları arasındaki puan farkının anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.24: İşletmenin Bulunduğu İle Göre RD Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Farkın Kaynağı	Kareler Toplamı	Ortalama Kare	F	P	Tukey
Gruplar Arası	1128,158	564,079	12,997	,000	Erzincan-Bayburt Erzincan-Erzurum Erzurum- Bayburt
Gruplar İçi	5121,445	43,402			
Toplam	6249,603				

*p < .05

İşletmenin bulunduğu ile göre RD puanlarına ilişkin tek yönlü ANOVA testi sonuçları Tablo 3.24'te gösterilmiştir. ANOVA testi sonuçları işletmenin bulunduğu ile göre RD puan ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olduğunu göstermektedir (p = ,000; p < .05). Farkın kaynağını tespit etmek üzere Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 3.25: İşletmenin Bulunduğu İle Göre RD Puan Farkına İlişkin Tukey Testi

Bağımlı Değişken	(I) İL	(J) İL	Ortalama Fark (I-J)	Anlamlılık
RDToplam	Erzurum	Bayburt	-4,22908*	,019
		Erzincan	3,69971*	,023
	Bayburt	Erzurum	4,22908*	,019
		Erzincan	7,92879*	,000
	Erzincan	Erzurum	-3,69971*	,023
		Bayburt	-7,92879*	,000

İşletmenin bulunduğu ile göre RD puan farkına ilişkin Tukey Testi Tablo 3.25'te verilmiştir. Tukey testi sonuçlarına bakıldığında üç ilin de birbirleriyle arasında anlamlı bir farklılık olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 3.26: İşletmenin Bulunduğu İle Göre KF Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Farkın Kaynağı	Kareler Toplamı	Ortalama Kare	F	P	Tukey
Gruplar Arası	193,991	96,996	5,656	,005	Erzincan- Erzurum Erzincan- Bayburt
Gruplar İçi	2023,662	17,150			
Toplam	2217,653				

*p < .05

İşletmenin bulunduğu ile göre KF puanlarına ilişkin tek yönlü ANOVA testi sonuçları Tablo 3.26'da gösterilmiştir. ANOVA testi sonuçları işletmenin bulunduğu ile göre KF puan ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olduğunu göstermektedir (p = ,005; p <.05). Farkın kaynağını tespit etmek üzere Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 3.27: İşletmenin Bulunduğu İle Göre KF Puan Farkına İlişkin Tukey Testi

Bağımlı Değişken	(I) İL	(J) İL	Ortalama Fark (I-J)	Anlamlılık
KFToplam	Erzurum	Bayburt	-1,03050	,538
		Erzincan	2,09526*	,046
	Bayburt	Erzurum	1,03050	,538
		Erzincan	3,12576*	,005
	Erzincan	Erzurum	-2,09526*	,046
		Bayburt	-3,12576*	,005

İşletmenin bulunduğu ile göre KF puan farkına ilişkin Tukey Testi Tablo 3.27'de verilmiştir. Tukey testi sonuçlarına bakıldığında Erzurum- Erzincan ve Bayburt – Erzincan grupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu gözlenmiştir.

Tablo 3.28: İşletmenin Bulunduğu İle Göre Bİ Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Farkın Kaynağı	Kareler Toplamı	Ortalama Kare	F	P	Tukey
Gruplar Arası	218,454	109,227	5,550	,005	Erzincan- Bayburt
Gruplar İçi	2322,356	19,681			
Toplam	2540,810				

*p < .05

İşletmenin bulunduğu ile göre Bİ puanlarına ilişkin tek yönlü ANOVA testi sonuçları Tablo 3.28'de gösterilmiştir. ANOVA testi sonuçları işletmenin bulunduğu ile göre Bİ puan ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olduğunu göstermektedir (p = ,005; p <.05). Farkın kaynağını tespit etmek üzere Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 3.29: İşletmenin Bulunduğu İle Göre Bİ Puan Farkına İlişkin Tukey Testi

Bağımlı Değişken	(I) İL	(J) İL	Ortalama Fark (I-J)	Anlamlılık
BİToplam	Erzurum	Bayburt	-1,50780	,317
		Erzincan	1,92553	,101
	Bayburt	Erzurum	1,50780	,317
		Erzincan	3,43333*	,004
	Erzincan	Erzurum	-1,92553	,101
		Bayburt	-3,43333*	,004

İşletmenin bulunduğu ile göre Bİ puan farkına ilişkin Tukey Testi Tablo 3.29'da verilmiştir. Tukey testi sonuçlarında Erzincan ve Bayburt illeri arasındaki farkın anlamlı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.30: İşletmenin Bulunduğu İle Göre İ Puanlarına İlişkin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Farkın Kaynağı	Kareler Toplamı	Ortalama Kare	F	P	Tukey
Gruplar Arası	206,402	103,201	7,689	,001	Erzincan- Bayburt
Gruplar İçi	1583,829	13,422			
Toplam	1790,231				

*p < .05

İşletmenin bulunduğu ile göre İ puanlarına ilişkin tek yönlü ANOVA testi sonuçları Tablo 3.30'da gösterilmiştir. ANOVA testi sonuçları işletmenin bulunduğu ile

göre İ puan ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olduğunu göstermektedir (p = ,001; p <.05). Farkın kaynağını tespit etmek üzere Tukey testi yapılmıştır.

Tablo 3.31: İşletmenin Bulunduğu İle Göre İ Puan Farkına İlişkin Tukey Testi

Bağımlı Değişken	(I) İL	(J) İL	Ortalama Fark (I-J)	Anlamlılık
İToplam	Erzurum	Bayburt	-1,77376	,100
		Erzincan	1,61412	,094
	Bayburt	Erzurum	1,77376	,100
		Erzincan	3,38788*	,000
	Erzincan	Erzurum	-1,61412	,094
		Bayburt	-3,38788*	,000

İşletmenin bulunduğu ile göre İ puan farkına ilişkin Tukey Testi Tablo 3.31'de verilmiştir. Tukey testi sonuçlarına bakıldığında anlamlı farklılığın Bayburt ve Erzincan illeri arasında olduğu tespit edilmiştir.

İşletmenin faaliyette bulunduğu il ile iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu farklılığın kaynağını tespit etmek için uygulanan Tukey testine bakıldığında Bayburt il ortalamalarının diğer iki ile göre yüksek olduğu ve bu farklılığın Bayburt ortalama puanlarının fazla olmasından kaynaklandığı görülmektedir.

SONUÇ

Gün geçtikçe işletmeler teknolojinin de etkisiyle büyümekte ve gelişmektedir. Büyüyen işletmelerde işlem sayıları artmakta ve işletme yönetiminin işletme üzerindeki hakimiyeti zorlaşmaktadır. Aynı zamanda son yıllarda meydana gelen muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri işletmelerdeki hata ve hilenin önlenemediğinde ne gibi sonuçları olduğunu gözler önüne sermektedir. Böyle bir ortamda işletme yönetimi karar verme sürecinde zorluk yaşayacaktır. İşletme yönetiminin aldığı yanlış kararlar işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini düşürecektir. Tüm bu olumsuz durumlar işletmelerde iç kontrol ihtiyacını doğurmuştur. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletme varlıklarının korunmasına, hile ve hatanın önlenmesine, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılmasına, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesine ve yasal düzenlemelere uyum sağlanmasına yardımcı olur ve makul düzeyde güvence sağlar.

Birçok ülkede çeşitli iç kontrol modelleri geliştirilmiştir. Bu modellerden dünyada en çok kabul gören COSO iç kontrol modeli olmuştur. COSO iç kontrol modeli Amerika'da beş bağımsız kuruluşun bir araya gelmesiyle kurulmuştur. COSO 1992'de "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" adında bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor iç kontrol sistemini 'bütün personellerin faaliyetinden etkilenen, işletmenin ihtiyaçlarına uyum gösteren, varlıkların korunmasını sağlayan, faaliyetlerin verimliliğini arttıran, güvenilir raporlar sunan ve işletme politika ve prosedürlerine uygunluk sağlayan bir süreç' olarak tanımlamıştır.

COSO iç kontrol modeli beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir. Bu beş bileşenin varlığı iç kontrol sisteminin yeterliliği anlamını taşımaktadır. Bu bileşenler bütün işletmeler için gereklidir ancak işletme büyüklüğü, faaliyet yapısı, faaliyetlerin çeşitleri, işletme politika ve prosedürlerine göre değişkenlik göstermektedir. Kontrol ortamı diğer bileşenlerin temelidir. Kontrol ortamında yönetici işletme risklerini belirlemelidir. Olası riskleri önlemek için kontrol faaliyetleri uygulanmalıdır. İzleme bileşeni ile tüm süreç gözden geçirilmektedir. Tüm bu süreçte doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılıp etkin bir iletişim faaliyeti yürütülmelidir.

Bu çalışmada TRA1 Bölgesi organize sanayi imalat işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO Modeli çerçevesinde incelemesinin yapılması amaçlanmıştır.

Organize sanayi bölgeleri, sanayide verimliliği ve kente yerleşimi sağlamak amacı ile sanayi tesislerinin bir araya getirilmesiyle ulaşım, enerji, yakıt, su, hammadde gibi kolaylıkları sağlayan ve çevrenin yaşanacak olumsuzluklardan etkilenmesini minimuma indirmek için atık yönetim politikalarıyla yürütülen, planlaması ve yapımı kamu otoritesine bağlı olan bir bölgelerdir. Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde ise iç kontrolün tarihsel gelişimi ve ulusal ve uluslararası iç kontrol düzenlemeler yer almıştır. Çalışmanın uygulama kısmı olan üçüncü bölümde TRA1 bölgesindeki organize sanayi imalat işletmelerinin iç kontrol sistemleri COSO modeli çerçevesinde incelenmek istendiğinden anket çalışması uygulanmıştır. Bu doğrultuda Erzincan, Erzurum ve Bayburt ilinde bulunan 121 organize sanayi imalat işletmesinden geri dönüş sağlanmıştır. Anket verileri yüz yüze görüşmeler ve Google Formlar yardımı ile elde edilmiştir. Anket veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir. Anketi yanıtlayan işletmelerin %38,8'i Erzurum, %36,64'ü Erzincan ve %24,8'i Bayburt ilinde bulunmaktadır. Anketin uygulandığı işletmelerin hukuki yapılarına bakıldığında %41,3 ile şahıs işletmesi ilk sırada yer almaktadır. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör dağılımına bakıldığında %15,7 ile gıda sektörü ilk sıradadır. En az ise tekstil ve dokuma (%9,1) sektöründe faaliyet gösterildiği görülmektedir. İşletmelerin genellikle 1-10 sayısı arasında personel bulundurduğu görülmektedir (%43,8). Bu, işletmelerde kalabalık çalışma gruplarının olmadığını göstermektedir. 10 ve daha az sayıda personeli bulunan işletmeler mikro işletmeler olarak adlandırılmaktadır. TRA1 Bölgesi organize sanayi imalat işletmelerinin büyük çoğunluğunun mikro işletmeler olduğunu söyleyebiliriz. Ele alınan işletmelerin faaliyet süreleri büyük çoğunlukta 0-15 yıl arasındadır (%66,9). İşletmelerin çoğunlukla köklü işletmeler olmadığı söylenebilir.

Anket sonuçlarıyla işletmelerin demografik özellikleri olan faaliyet süresi, personel sayısı, hukuki yapısı, sektör ve il ile iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı ortaya konmaya çalışılmıştır. İşletmenin faaliyette bulunduğu süre ve personel sayısı arasında anlamlı bir farklılığın tespiti için Korelasyon analizi uygulanmıştır. Yapılan analizlere göre ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

-İşletmede çalışan Personel Sayısı ile kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve toplam puanlar arasında anlamlı bir ilişki tespit

edilememiştir. Analizler işletmenin personel sayısının alt boyutlardan bağımsız olduğunu göstermektedir.

-İşletmenin faaliyette bulunduğu süreye ait kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme puanları arasında da anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. İç kontrol bileşenlerinin faaliyet süresinden bağımsız olduğu tespit edilmiştir.

-İşletmelerin hukuki yapısı ve faaliyette bulunduğu sektör ile iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı bir farklılığın ortaya konması için Kruskal Wallis H Testi uygulanmıştır. İşletmelerin toplam puan ortalamaları ile hukuki yapı arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Aynı zamanda işletmelerin toplam puan ortalamaları ile sektör arasında da anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

-İşletmenin iç kontrol bileşenleriyle işletmenin faaliyette bulunduğu il arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Tüm iç kontrol bileşenleriyle işletmenin faaliyette bulunduğu il arasındaki anlamlı farklılığın Bayburt-Erzincan illeri arasındaki puan farkından kaynaklandığı gözlemlenmiştir.

-Risk Değerlendirme bileşeninde üç ilin de birbirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. İç kontrol bileşenleri ile iller arasındaki Risk Değerlendirme farkın kaynağının Erzincan –Bayburt, Erzincan-Erzurum, Erzurum-Bayburt olduğu;

-Kontrol faaliyetleri bileşeni ile faaliyette bulunulan il arasındaki farklılığın Erzincan ili ile diğer iki il arasındaki puan farklarından kaynaklandığı gözlemlenmiştir. Kontrol faaliyetlerindeki farkın kaynağının Erzincan-Erzurum ve Erzincan-Bayburt olduğu görülmüştür.

-Kontrol Ortamı, Bilgi ve İletişim ile İzleme bileşeni ile faaliyette bulunulan il arasındaki farklılığın kaynağının Erzincan- Bayburt olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

-Katılımcıların kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme ile ilgili puan ortalamalarına bakıldığında katılımcıların kontrol ortamına ilişkin ifadelerinden en düşük puan ortalamasına sahip ifade KO7: "Yönetim yetki ve sorumluluk dağılımını yaparken yazılı ve biçimsel yöntemler kullanmaktadır." ifadesi olmuştur. En yüksek puan ortalamasına sahip ifade ise KO5: "İşletmede müşteriye sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir standart geliştirilmiştir."

ifadesidir. İşletmeler süre ve yöntem konusunda bir standart geliştirmiştir ancak yetki ve sorumluluk dağılımları yazılı ve biçimsel olarak ifade edilmemiştir. Bu görev dağılımında karışıklıklara neden olacaktır.

-Risk değerlendirmesi puan ortalamalarına bakıldığında en düşük puan ortalamasına sahip ifade RD7: "İşletmede tespit edilen riskler kayıt altına alınmaktadır." ifadesidir ve en yüksek puan ortalamasına sahip ifade ise RD12: "Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır." ifadesidir.

-Kontrol faaliyetlerine ilişkin puan ortalamalarına göre en düşük puan ortalamasına sahip ifade KF8: "İşletme çalışma saatleri dışında alarm, kamera gibi araçlarla kontrol edilir." ve en yüksek puan ortalamasına sahip ifade KF7: "Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir." ifadesidir.

-Bilgi ve iletişim puan ortalamalarına göre en düşük puan ortalamasına sahip ifade Bİ2: "İşletmede dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi bulunmaktadır." ve en yüksek puan ortalamasına sahip ifade Bİ4: "İşletmede, çalışanlara görev ve sorumlulukları kapsamında kendisinden neler beklendiği bildirilmektedir." ifadesidir. İşletmelerdeki iletişim sistemi oldukça zayıftır.

-İzleme bileşenine ait puan ortalamalarına bakıldığında en düşük puan ortalamasına sahip ifade İ5: "İşletme iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek için sürekli ve bağımsız değerlemeler yapmaktadır." ifadesi ve en yüksek ortalaması bulunan ifade İ7: "Maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmaları yapılır." ifadesidir. İşletmeler maddi varlıklarının güvenilirliği açısından kontrollere önem vermektedir ancak düzenli ve bağımsız değerlemelere daha az önem vermektedirler.

-TRA1 bölgesindeki üç ilin de İç kontrol sistemi COSO Modeli çerçevesinde etkin bulunmuş olup en yüksek ortalamaya sahip il Bayburt'tur. Daha sonra Erzurum ve Erzincan illeri takip etmektedir. Bayburt İlinin diğer illere göre ön sırada olmasını destekleyen gösteren bazı çalışmalar mevcuttur:

TRA1 bölgesindeki organize sanayi imalat işletmelerinin puanlarına bakıldığında en yüksek puanlar Bayburt iline aittir. CNBC-e Dergisi tarafından sağlık, eğitim,

ekonomi, güvenlik, kültür ve kent hayatı ana başlıklarını kapsayan "Türkiye'nin Yaşanabilir İlleri Araştırması"nda Bayburt ili Türkiye'nin yaşanabilir 37. ili olarak belirlenmiştir. Aynı araştırmada Erzurum ve Erzincan illeri ise sırasıyla 41 ve 43. sıradadır (TRA1 Düzey 2 Bölge Planı- Mevcut Durum Analizi 2014-2023, 2014: 73).

Bayburt ili Doğu Karadeniz Bölgesel Gelişme Planı kapsamındadır ve ölçek ekonomiye ulaştırılması ve büyümesine hız kazandırılması amaçlanmıştır (TRA1 Düzey 2 Bölge Planı Taslağı, 2013: 31). Doğu Karadeniz Bölgesel Gelişme Planı içerisinde kaliteli ve sürekli tarımsal üretim için altyapı iyileştirilmesi, bölgeye imalat sanayi yatırımlarının çekilmesi, sermaye birikimlerinin bölgede yatırıma dönüştürülmesi, farklılaşmış hizmet tiplerinin geliştirlmesi, üniversitenin bölge sosyoekonomik kalkınmasına katkı sağlaması, bölgeye erişilebilirlik sağlaması ve Ar-Ge, yenilikçilik ve teknoloji kullanım düzeyinin geliştirilmesi bulunmaktadır (Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı Bölge Planı 2014-2024, 2014: 134).

Bayburtta işsizlik oranı ülke ortalamasının altındadır. TÜİK 2013 yılı işgücü piyasası verilerine göre Bayburtta işgücü katılım oranı ülke ortalamasının üstündedir (Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı Bayburt Sosyal Yapı Analizi, 2015: 46).

TRA1 Bölgesi okuryazarlık oranlarına göre en yüksek oran lise ve dengi okul mezunlarıdır ve TRA1 bölgesindne lise ve dengi okul mezunlarının en çok bulunduğu il Bayburttur (TRA1 Düzey 2 Bölge Planı Taslağı, 2013: 31). Eğitim seviyesi yükseldikçe insanların istihdam oranları da artmaktadır (Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı Bayburt Sosyal Yapı Analizi, 2015: 46).

İç kontrolün önemi gün geçtikçe daha da artmaktadır. İç kontrolün sağladığı faydanın göz ardı edilemeyeceği işletmeler tarafından artık daha iyi anlaşılmaktadır. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı işletmelere birçok konuda makul bir güvence sağlayacaktır. Araştırmanın bulgularına bakıldığında işletmelerin iç kontrol bileşenlerine verdiği önem oldukça yüksektir. İşletmeler, iç kontrol bileşenleriyle ilgili ifadelere yüksek düzeyde katılmaktadır. İşletmelerin iç kontrol bileşenlerine dair puan ortalamalarından toplam puan ortalamalarının altında kalan ifadelere dayanarak çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Bunlar:

-İşletmeler iç kontrol sistemi kurarken öncelikle işletme risklerini belirleyip önem derecelerine göre kayıt altına almalıdır. İşletme yönetimi riskleri anlamalı ve olası risklere karşı önlemlerin alınmasını sağlamalıdır.

-İşletmede risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluklar açık bir şekilde ifade edilmelidir. İşletmede tespit edilen risklerin gerçekleşme olasılıklarında veya etkilerinde bir değişiklik olup olmadığı ya da risklerin ortaya çıkıp çıkmadığı belirli periyotlarla gözden geçirilmelidir. Risk yönetimine gereken önem verilirse işletmelerin etkinliği ve verimliliği olumlu yönde etkilenecektir.

-Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımın işletme çalışanları tarafından benimsenmesini sağlamalıdır. İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi/kurumların talep ve şikayetleri dikkate alınmalıdır.

-İşletmelerde etkin bir iletişim sistemi kurulmalı ve yatay-dikey iletişimler kuvvetlendirilmelidir.

-İç kontrol sistemiyle ilgili uygulamalı bilimsel araştırmalar yapılabilir. İç kontrol sisteminin muhasebe uygulamalarındaki önemini ortaya koymak için bu tür çalışmalar süreklilik kazanmalı ve işletmelerde iç kontrol sistemi konusunda farkındalık arttırılmalıdır.

TRA1 Bölgesindeki Organize Sanayi-İmalat işletmelerinin COSO çerçevesinde iç kontrol sistemleri konusundaki bu tez hem literatüre hem de işletmelere, yöneticilere ve uygulayıcılara katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Alfa İstatistik, https://www.alfaistatistik.com/ (ErişimTarihi: 27.06.2022).

Acar, D. & Akçakanat, Ö. (2012). Özel Bütçeli İdarelerden Üniversitelerin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 25-45.

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

Ağca, E. (2016). İç Kontrol Sisteminin Bütçe Kontrol Mekanizmasına Etkisi: Kamu Kurumları Üzerine Bir Araştırma, Maliye Bakanlığı Ve Defterdarlıklar Örneği (Yüksek Lisans Tezi). Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Akışık, O. (2005) İç Kontrol Sistemi Ve Bağimsiz Denetim İçindeki Yeri, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2005, 89-102

Aydın, D. (2006). Sağlık İşletmelerinde Stoklarla İlgili İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.

Aytaç, A. (2014). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama (Yüksek Lisans Tezi) Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aziz, M.A.A., Said, C. & Alam M. (2015). Assessment Of The Practıces Of Internal Control System In The Publıc Sectors Of Malaysıa. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 10/1, 43-62.

Baykal, E.Ş.Ç. (2015). İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetime Etkisi (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetin İktisat İşletme Dergisi*, 11/25, 163-180.

Bektaş, B. (2013). Sanal Organizasyonlarda İç Kontrol Sistemi Ve Bir Araştırma (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bilgili, C. (2009). Firmalarda İç Kontrol Sistemlerinin Oluşturulmasının Ticari Bankacılık Nezdindeki Kredibilitelerine Etkileri (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü.

Bulut, N. (2011). İşletmelerde İç Kontrol Etkinliğinin Sağlanmasının Bağımsız Denetimdeki Rolü Ve Örnek Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Burgaz, B. (2016). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Analizi (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Can, E.N. & Çetin, C. (2016). Devlet Üniversitelerinde İç Kontrol Sisteminin İşleyişine Yönelik Bir Araştırma, *Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11/ 2, 108-140.

Can, E.N. & Çetin, C. (2019). İç Kontrol Sistemi ve Denetim Programı Etkinliği- Devlet Üniversitelerine Yönelik Uygulama. *Maliye ve Finans Yazıları*, 112, 77-94.

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

Ceyhan, İ.F. & Apan, M. (2014). COSO İç Kontrol Modeli'nin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 6/10, 179-198.

COSO, coso.org, (Erişim Tarihi: 15.05.2022).

COSO (2012). İnternal Control, İntegrated Framework.

Çağlı, T. (2019). İç Kontrol Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi: Devlet Üniversiteleri Üzerine Bir Araştırma (Yüksek Lisans Tezi). Yozgat Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çalışkan, Y. (2016). Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi (Yüksek Lisans Tezi). Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çelen, E. (2017) Perakende Gıda Zincirlerinde İç Kontrol Sistemi, Etkinliği ve Bir Uygulama (Doktora Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çetin, H., Akmeşe, H. & Aras S. (2016). Otel İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi. 3rd International Congress on Social Sciences, China to Adriatic, 27-30, 81-87.

Duman, S. (2006). İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Elmas, B. & Kurnaz E. (2013). Türkiye'deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26, 61-76.

Erdoğan, S. (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. Planlama Uzmanlığı Tezi, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar Ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü.

Erkan, H. (2017). Vakıf Üniversitelerinde İç Kontrol Faaliyetlerine Yönelik Bilgisayar Destekli Bir Model Örneği (Yüksek Lisans Tezi). KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ertürk, A. (2010). İşletmelerde Hata Ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği Ve Bir Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Eskin, İ. (2020). Evaluatıon Of The Effectıveness Of The Internal Control System In Hospıtal Busınesses: A Case Study. Yönetim Bilimleri Dergisi /Journal of Administrative Sciences. 19/39. 151-178.

Finansal Ansiklopedi, https://tr.nesrakonk.ru/. (Erişim Tarihi: (15.08.2022)

Gülten, G. (2014). Belediyelerde İç Kontrol Sisteminin 5018 Sayılı Kanuna Göre Değerlendirilmesi (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Günal, A.A. (2010). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Güneş, F.A. (2014). İşletmelerde İç Kontrol Süreçleri ve ERP Sistem Bütünleşmesi (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Güney, S. & Yiğiter, Ş. (2012). Kurumsal İşletmelerde İç Kontrol Sistemleri ve Risk Yönetimi". 10. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Editörler Vecdi Can, Köksal Şahin ve M. Kürşad Uçar, 519-526. Kırım, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı.

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

Güven, T. (2019). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Hilelerin Önlenmesi (Yüksek Lisans Tezi). Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hacıhasanoğlu, T. & Kaya, E. (2018). Üretim İşletmelerindeki İç Kontrol Sisteminin COSO Standartlarına Uyum Derecesinin Belirlenmesi: Kocaeli İli Örneği". *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7/4, 241-266.

Hasanefendioğlu, B. & Uzel, M. (2017). COSO Alaaddin'in Sihirli Lambası Mı? (Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi). *Mali Çözüm Dergisi*, 209-226.

Hızal, C. (2012). Belediye Şirketlerinde Düzenlilik Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi, Belbim A.Ş. Örneği (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İbiş, C. & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121.

İnce, S. (2009). Kamu Mali Yönetiminde Dönüşüm İç Kontrolün Uygulanabilirliği (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Kertiş, S. (2005). Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Korga, S. & Aslanoğlu, S. (2020). İç Kontrol Sisteminin Unsurları ile Risk Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 60, 95-116.

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

Kurnaz, E. (2020). Sağlık Sektöründe İç Kontrol Sisteminin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Açısından İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması. Mali Çözüm, 30/157, 163-185.

Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı Bölge Planı 2014-2023. (2014).

Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı Bölge Planı Taslağı 2014-2023. (2013).

Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı Bölge Planı Mevcut Durum Analizi 2014-2023. (2014).

Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı Bayburt Sosyal Yapı Analizi (2015).

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

Neşeli, A.E. (2010). Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim Ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi Ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme: Örnek Bir Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Oseifuah, E.K. & Gyekye, A.B. (2013). Internal Control In Small And Mıcroenterprıses In The Vhembe Dıstrıct, Lımpopo Provınce, South Afrıca. European Scientific Journal, 9/4, 241-251.

Örs, T. (2012). Kurumsal Kaynak Planlama Sistemlerinde İç Kontrol Uygulanabilirliğinin Analizi (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özdemir, E. (2016). Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi- Borsa İstanbul Şirketlerinde Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özşahin, F. (2011). Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi Ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği (Yüksek Lisans Tezi). Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özten, S. (2011). İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü Ve Banka Etkinlik Değerlendirmesi (Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sarı, A. (2013) İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sawalga, F.A. & Qtish, A. (2012). Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan. International Business Research, 5/9, 128-137.

Sevil, E. (2019). Stratejik Yönetim Kapsamında İç Kontrol Ve Kurumsal Risk Uygulaması: Su Ve Kanalizasyon İdareleri İncelemesi (Yüksek Lisans Tezi). Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şaşmaz, E. (2016). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Ve Etkinliğinin Sağlanması: Mermer Sektöründeki Bir İşletme Üzerinde Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şen, T. (2010). Türk Bankacılık Sektöründeki İç Kontrol Sistemi Uygulamalarının Banka Personeli Tarafından Değerlendirilmesi (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi.

Şentürk, A. T. (2015). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi, Risk Değerleme Ve Tekstil İşletmesinde Bir Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şit, A. (2018). Demir-Çelik Sektöründe Faaliyet Gösteren Ticari ve İmalat Firmaların Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi Ve İç Kontrol Sistemlerinin Finansal

Performansa Etkisi: Hatay İli Örneği (Doktora Tezi). İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tahtlı, F. (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü Ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Temurlenk, E.H.E. (2017). KOBİlerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Terzi, Y. (2019). SPSS İle İstatistiksel Veri Analizi. Ondokuz Mayıs Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi.

Tolun, Ü. (2019). Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Faaliyeti (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türedi, H., Gürbüz, F. & Alıcı, Ü. (2014). COSO modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi,* 11/42, 141-155.

Türedi, H. & Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 52/602, 65-74.

Türedi, H., Koban, A.O. & Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli İle İngiliz (Turnbull) Ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması. Sayıştay Dergisi. 99, 95-119

Türkdoğan, N. (2016). İç Kontrol Kavramı, Unsurları Ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasına Yönelik Uygulama Ve Sistemin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Yalova Üniversitesi Örneği (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Umaç, F. (2014). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Kantitatifsel (Sayısal) Değerlendirilmesi, Etkinliği Ve Stok Kontrol Sisteminde Analitik Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.

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,* 48-54.

Uzun, A.K. (2009). The Role Of Internal Audıt In Internal Control Qualıty In Corporate Organızatıons IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu (Paralel Oturum III).

Uzun, S. (2016). Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yalman, H. (2015). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetimin Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri Ve Önemi (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yalman, S. (2014). İç Kontrol Ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi Ve Bir Anket Çalışması (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yağcı, S. (2006). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yetiş, Z. (2017). İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği (Yüksek Lisans Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, G. (2018). İşletmelerde İç Kontrol Ve İç Denetim Etkinliğinin Erp İle Yönetimi (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, O.K. & Karakaya, G. (2020). A Research On The Internal Control Complıance Actıon Plans Created By The Munıcıpalıtıes In Turkey In Accordance Wıth COSO Model. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11/28 , 753-769.

Yumuşak, Y. (2007). Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ETİK KURUL ONAYI

Bu çalışma için etik kurul onayı Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurulu'nun (Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu) 31/03/2021 tarihli ve 04.24 numaralı kararı ile alınmıştır.

EKLER

(EK1)

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı, bu anket ile *"***TRA1 BÖLGESİNDEKİ ORGANİZE SANAYİ-İMALAT İŞLETMELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN COSO MODELİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ** *"* başlıklı yüksek lisans tezi için veri toplanması amaçlanmaktadır. Anketlerden elde edilecek veriler sadece bilimsel amaçlar için kullanılacaktır. İlginiz için ve katkılarınız için teşekkürler.

İşletmenin faaliyette bulunduğu il:

Erzurum ( )

Bayburt ( )

Erzincan ( )

İşletmenin hukuki yapısı:

Anonim Şirket ( )

Limited Şirket ( )

Şahıs İşletmesi ( )

Kollektif Şirket ( )

Diğer ( )

İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör:

Gıda ( )

Tekstil-Dokuma ( )

Orman Ürünleri-Mobilya ( )

Taş-Toprak Sanayi ( )

Kimya ve Plastik Ürünleri ( )

İnşaat ( )

Metal-Araç Gereç ( )

Diğer ( )

İşletmede çalışan personel sayısı:

İşletmenin faaliyette bulunduğu süre (Yıl):

Lütfen size uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

KONTROL ORTAMI	1	2	3	4	5
İşletmede, İç Kontrol Standartları bilinmektedir.					
Üst yönetim, işletmede etik ve dürüstlükten yanadır.					
Çalışanlar, üst yönetimin etik yönden beklentilerini bilir.					
İşletmedeki her düzeydeki personele etik davranış durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.					
İşletmede müşteriye sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir standart geliştirilmiştir.					
Yönetim, yetki ve sorumluluk dağılımını iç kontrol sisteminin amaçlarını gözeterek yapmaktadır.					
Yönetim yetki ve sorumluluk dağılımını yaparken yazılı ve biçimsel yöntemler kullanmaktadır.					
İşletmede performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmaktadır.					
İşletmede yöneticiler personelin yeterliliği/performansı ile ilgili yaptıkları değerlendirmeleri ilgili personelle paylaşmaktadır.					
İşletmede yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları bulunmaktadır.					
İş performansı ile ilgili performansı geliştirmeye yönelik olarak çalışanlarla düzenli değerlendirme toplantıları yapılmaktadır.					
Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımın işletme çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır.					
RİSK DEĞERLENDİRME	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
İşletmede yürütülen faaliyetlerin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedür vardır.					
İşletme hedeflerini, hedeflerle ilişkili risklerin belirlenmesine imkan verecek şekilde açık ve net olarak belirlenmiştir.					
İşletmede risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde yazılı olarak belirlenmektedir.					
İşletmede hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek tüm riskler belirlenmiştir.					
İşletmede tespit edilen risklerin, muhtemel etkileri ve gerçekleşme olasılıkları ölçülmektedir.					
İşletmede tespit edilen riskler önem derecelerine göre önceliklendirilmektedir.					
İşletmede tespit edilen riskler kayıt altına alınmaktadır.					
İşletmede tespit edilen risklere verilecek cevaplar belirlenirken fayda-maliyet analizi yapılmaktadır.					
İşletmede tespit edilen risklerin gerçekleşme olasılıklarında veya etkilerinde bir değişiklik olup olmadığı ya da risklerin ortaya çıkıp çıkmadığı belirli periyotlarla gözden geçirilmektedir.					
İşletmede çalışanlar risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincindedir.					
İşlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesini gerçekleştirecek prosedürler mevcuttur.					
Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır.					
KONTROL FAALİYETLERİ	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

İşletmede her bir faaliyet ve riskler için etkin kontrol yöntemleri uygulanmaktadır.					
İşletmede uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçirilmektedir.					
İşletmede prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır.					
İşletmede görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.					
İşletmede olağanüstü durumlarda faaliyetlerin sürekliliğini etkileyebilecek durumlara karşı önlemler alınmaktadır.					
İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.					
Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.					
İşletme çalışma saatleri dışında alarm, kamera gibi araçlarla kontrol edilir.					
BİLGİ VE İLETİŞİM	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
İşletmede yatay ve dikey iletişimi kapsayan etkin bir iç iletişim sistemi bulunmaktadır.					
İşletmede dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi bulunmaktadır.					
Mevcut iletişim sistemleri çalışanların veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikayetlerini iletmelerine imkan vermektedir.					
İşletmede, çalışanlara görev ve sorumlulukları kapsamında kendisinden neler beklendiği bildirilmektedir.					
Mevcut bilgi sistemleri belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir değerlendirme yapılmasına imkan vermektedir.					
İşletmede, hangi raporların kim tarafından, ne sıklıkta, ne zaman hazırlanacağı, kime sunulacağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip çalışanlara bildirilmiştir.					
İşletmede iş süreçlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi bulunmaktadır.					
Seçilen iletişim kanallarının çalışmaması veya etkisiz olma ihtimaline karşı alternatif iletişim kanalları oluşturulmuştur.					
İZLEME	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
İşletmede denetim faaliyetleri etkin olarak uygulanmaktadır.					
İşletmede iç kontrol sisteminin işleyişi belli periyotlarla değerlendirilmektedir.					
İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi/kurumların talep ve şikayetleri dikkate alınmaktadır.					
İşletmede iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanmaktadır.					
İşletme iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek için sürekli ve bağımsız değerlemeler yapmaktadır.					
İç kontrole ilişkin eksiklikler doğru bir şekilde ve zamanında tanımlanmaktadır.					
Maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmaları yapılır.					

ÖZGEÇMİŞ

Ad Soyad: Hilal ALMALI	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi
Fakülte	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Bölümü	İşletme