T.C.
BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Ergin KAYA

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN BELİRLENMESİ: KOCAELİ İLİ ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:
Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

Yozgat – 2018

T.C.
BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Ergin KAYA

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN BELİRLENMESİ: KOCAELİ İLİ ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:
Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

Yozgat – 2018

T.C.
BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı **8011010007** numaralı öğrencisi Ergin KAYA'nın hazırladığı **"Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Belirlenmesi:Kocaeli Örneği "** başlıklı Yüksek Lisans tezi ile ilgili Tez Savunma Sınavı, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 29/03/2018 Perşembe günü saat 14:30'da yapılmış, tezin onayına ~~OY ÇOKLUĞU /~~ OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Başkan : Doç.Dr.Tansel HACIHASANOĞLU

Üye : Dr.Öğr.Üy. Hüseyin TEMİZ

Üye : Dr.Öğr.Üy. Fatih KONAK

ONAY:

Bu tezin kabulü, Enstitü Yönetim Kurulu'nun ...02./..04../2018.. tarih ve .01. sayılı kararı ile onaylanmıştır.

.02./04./2018

Prof.Dr.Yunus ÖZGER

Enstitü Müdürü

T.C. BOZOK ÜNİVERSİTESİ 1923 SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum **"Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Belirlenmesi: Kocaeli İli Örneği"** adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29/03/2018

Ergin KAYA

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET ..... **v**
ABSTRACT ..... **vi**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **vii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xi**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xii**
ÖNSÖZ ..... **xiv**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. KONTROL KAVRAMI **3**
1.2. İÇ KONTROL KAVRAMI VE TANIMI **4**
1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE AMAÇLARI **6**
1.4. ULUSLARARASI İÇ KONTROL MODELLERİ **8**
1.4.1. COSO İç Kontrol Modeli **9**
1.4.2. COCO Kanada İç Kontrol Modeli **10**
1.4.2.1. COCO Modeli Bileşenleri **10**
1.4.2.1.1. Amaç Bileşeni **11**
1.4.2.1.2. Bağlılık Bileşeni **11**
1.4.2.1.3. Yetkinlik Bileşeni **12**
1.4.2.1.4. İzleme ve Öğrenme Bileşeni **12**
1.4.3. Turnbull Raporu Modeli **12**
1.4.4. CobiT Bilgi ve İlgili Teknoloji İçin Kontrol Hedefleri **13**

İKİNCİ BÖLÜM
COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. COSO MODELİNİN ORTAYA ÇIKIŞI **16**
2.2. COSO BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE RAPORLARI VE GÜNCELLEME ÇALIŞMALARI **17**
2.2.1. COSO – I Bütünleşik Çerçeve Raporu (1992) **18**
2.2.2. COSO – II Bütünleşik Çerçeve Raporu (2013) **20**

2.2.3. COSO – I ve COSO – II Bütünleşik Çerçeve Raporlarının İncelenmesi ... **21**
2.2.3.1. Kontrol Ortamı Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları **21**
2.2.3.2. Risk Değerleme Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları **22**
2.2.3.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları **22**
2.2.3.4. Bilgi ve İletişim Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları **23**
2.2.3.5. İzleme Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları **23**
2.3. COSO MODELİ BİLEŞENLERİ **24**
2.3.1. Kontrol Ortamı Bileşeni **25**
2.3.1.1. COSO Kontrol Ortamı Bileşeniyle İlgili İlkeler **26**
2.3.1.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık İlkesi **26**
2.3.1.1.2. Gözetim Sorumluluğu İlkesi **27**
2.3.1.1.3. Örgütsel Yapı, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi İlkesi ... **27**
2.3.1.1.4. Yetkinliğe Önem Verilmesi İlkesi..... **27**
2.3.1.1.5. Hesap Verilebilirliği Güçlendirme İlkesi **28**
2.3.2. Risk Değerlendirme Bileşeni **28**
2.3.2.1. COSO Risk Değerleme Bileşeniyle İlgili İlkeler **30**
2.3.2.1.1. Hedeflerin Belirlenmesi İlkesi **30**
2.3.2.1.2. Risklerin Belirlenmesi ve İncelenmesi İlkesi **31**
2.3.2.1.3. Hile Riski İlkesi **31**
2.3.2.1.4. Önemli Değişimleri Belirleme İlkesi **32**
2.3.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni **33**
2.3.3.1. COSO Kontrol Faaliyetleri Bileşeniyle İlgili İlkeler..... **34**
2.3.3.1.1. Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi İlkesi **34**
2.3.3.1.2. Bilgi Teknolojileri Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi İlkesi **35**
2.3.3.1.3. Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması
İlkesi **36**
2.3.4. Bilgi ve İletişim Bileşeni **37**
2.3.4.1. COSO Bilgi ve İletişim Bileşeniyle İlgili İlkeler **37**
2.3.4.1.1. Faaliyetlerle İlgili Kaliteli ve İlişkili Bilginin Temin Edilmesi ve Kullanılması İlkesi **38**
2.3.4.1.2. Kurum İçi İlgili Taraflarla İletişim Kurulması İlkesi **38**
2.3.4.1.3. Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması İlkesi **39**

2.3.5. İzleme Bileşeni **39**
2.3.5.1. COSO İzleme Bileşeniyle İlgili İlkeler **41**
2.3.5.1.1. Sürekli ve/veya Ayrı Değerlendirmeler İlkesi **41**
2.3.5.1.2. Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgililere İletilmesi İlkesi **42**
2.4. COSO PİRAMİDİ **42**
2.5. COSO İÇ KONTROL MODELİNİN BİLEŞENLERİ VE COSO KÜPÜ . **44**

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
COSO İÇ KONTROL STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ÜRETİM İŞLETMELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ ÜZERİNE KOCAELİ İLİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU **47**
3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ **48**
3.3. ARAŞTIRMANIN AMACI **48**
3.4. LİTERATÜR TARAMASI **48**
3.5. ARAŞTIRMANIN KISITLARI **51**
3.6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ **51**
3.7. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ **52**
3.8. GÜVENİLİRLİK ANALİZİ **57**
3.9. VERİLERİN ANALİZİ **57**
3.9.1. Uygulamada Kullanılacak Verilerin Toplanması Sürecinde İzlenecek Yöntemler **58**
3.9.2. Demografik Bilgilere İlişkin Bulgular **58**
3.9.3. İç Kontrol Sistemi Bileşenlerinin Analizi **59**
3.9.3.1. İç Kontrol Sisteminin Kontrol Ortamı Açısından Analizi **60**
3.9.3.2. İç Kontrol Sisteminin Risk Değerleme Açısından Analizi **64**
3.9.3.3. İç Kontrol Sisteminin Kontrol Faaliyetleri Açısından Analizi **66**
3.9.3.4. İç Kontrol Sisteminin Bilgi ve İletişim Açısından Analizi **70**
3.9.3.5. İç Kontrol Sisteminin İzleme Açısından Analizi **72**
3.9.4. Değişkenlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **74**

3.9.4.1. Kontrol Ortamı Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **74**
3.9.4.2. Risk Değerleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **76**
3.9.4.3. Kontrol Faaliyetleri Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **77**
3.9.4.4. Bilgi ve İletişim Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **79**
3.9.4.5. İzleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **80**
3.9.4.6. COSO Unsurlarının Alt Bileşenlerine Ait Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **81**
3.9.5. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi **82**
3.9.5.1. İşletmelerin Hukuki Yapısına Göre Oluşturulan Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi **83**
3.9.5.2. İşletmelerin Pazarlama Çevresine Göre Oluşturulan Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi **87**
3.9.5.3. İşletmelerin Personel Sayısına Göre Oluşturulan Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi **90**
SONUÇ **95**
KAYNAKÇA **99**
Ek 1: ANKET FORMU **107**
ÖZGEÇMİŞ **112**

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Üretim İşletmelerindeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Belirlenmesi: Kocaeli İli Örneği

Ergin KAYA

Danışman: Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

2018-Sayfa: 112+XIV

Jüri: Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU
Dr.Öğr.Üy.Hüseyin TEMİZ
Dr.Öğr.Üy. Fatih KONAK

Son yıllarda yaşanan reel ve finansal krizler, teknolojik gelişmeler ve büyüyen firma bilançoları nedeniyle iç kontrol kavramının önemi belirgin bir hale gelmiştir. Üst yönetimin işletmenin merkezinden tüm örgüte ve örgütün faaliyetlerine hâkim olma isteği özellikle son yıllarda gündeme daha fazla gelmeye başlamıştır. Bu anlamda, 1992 yılında COSO tarafından işletmelere başarılı bir iç kontrol sistemi hazırlama yolunda rehberlik etmesi için iç kontrol modeli geliştirilmiştir. Bu model son olarak 2013 yılında COSO tarafından güncellenmiştir. COSO iç kontrol modeli kontrol ortamı, risk değerleme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenlerinden oluşmaktadır. COSO iç kontrol modeli işletmedeki tüm iş süreçlerini kapsayan süreklilik arz eden bir uygulamadır. Modelin asıl amacı kurumsal hedeflere ulaşma yolunda işletme yönetimine yardımcı olmaktır.

Çalışmada, Kocaeli ilindeki organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren üretim işletmelerindeki iç kontrol uygulamalarının COSO standartları çerçevesinde uyum derecesi araştırılmıştır. Üretim sektörünün ülke ekonomisine sağlamış olduğu büyük katkı nedeniyle üretim işletmeleri tercih edilmiştir. Bu amaçla belirlenen bölgede yer alan üretim işletmelerine anket çalışması uygulanmıştır. Edinilen veriler SPSS yazılımı aracılığıyla analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: COSO, İç Kontrol Sistemi, COSO Standartları, Üretim İşletmeleri

ABSTRACT

Master Thesis

Determination of Efficiency of Internal Control System in

Production Enterprises: Kocaeli Case Study

by

Ergin KAYA

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

2018-Page: 112+XIV

Jury: Assoc. Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU
Asst. Prof. Dr. Hüseyin TEMİZ
Asst. Prof. Dr. Fatih KONAK

As a result of the real and financial crises experienced in recent years, technological developments and growing firm balance sheets, the importance of the concept of internal control has become significant. The desire of top management to dominate the organization and organization activities from the business center has started to come to the agenda more particularly in recent years. In this sense, the internal control model was developed by COSO in 1992 to guide businesses in creating a successful internal control system. This model was last updated by COSO in 2013. COSO internal control model consists of control environment, risk assessment, control activities, information and Communication and monitoring components. The COSO internal control model is a continuous practice that covers all business processes in the enterprise. The main purpose of the model is to help business management to achieve corporate goals.

In this study, the effectiveness of internal control practices in production enterprises operating in organized industrial zones in Kocaeli province was investigated within the framework of COSO standards. Production companies were preferred because of the great contribution of the production sector to the country's economy. For this purpose, a survey was carried out for the production enterprises in the specified region. The data were analyzed through SPSS statistical software.

Keywords: COSO, Internal Control System, COSO Standards, Production Enterprises

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 2.1: COSO 2013 Güncellemesi, Değişen ve Değişmeyen Konular **18**
Tablo 2.2: Kontrol Ortamı Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler **21**
Tablo 2.3: Risk Değerleme Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler **22**
Tablo 2.4: Kontrol Faaliyetleri Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler **22**
Tablo 2.5: Bilgi ve İletişim Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler **23**
Tablo 2.6: İzleme Faaliyetleri Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler **23**
Tablo 3.1: COSO İç Kontrol Standartları ve Alt Boyutları **53**
Tablo 3.2: Şirket Türüne Göre Sınaması Yapılacak Hipotezler **54**
Tablo 3.3: Pazarlama Çevresine Göre Sınaması Yapılacak Hipotezler **55**
Tablo 3.4: Personel Sayısına Göre Sınaması Yapılacak Hipotezler **56**
Tablo 3.5: COSO Standartları Çerçevesinde Hazırlanan Anket Soruları İçin Güvenilirlik Analiz Sonuçları **57**
Tablo 3.6: Ankete Katılan İşletmelerle İlgili Demografik Bulgular **59**
Tablo 3.7: Gözetim Sorumluluğu Düzeyi **60**
Tablo 3.8: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık Düzeyi **61**
Tablo 3.9: Çalışanların Yetkinlik Düzeyi **62**
Tablo 3.10: Örgütsel Yapı, Yetki ve Sorumluluk Düzeyi **63**
Tablo 3.11: Faaliyet Risklerinin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi Düzeyi **64**
Tablo 3.12: Hile Risklerinin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi Düzeyi **65**
Tablo 3.13: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi Düzeyi **66**
Tablo 3.14: Bilgi Teknolojileri Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi Düzeyi **67**
Tablo 3.15: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürleri Oluşturma Düzeyi **68**

Tablo 3.16: Faaliyetlerle İlgili Bilgi Kullanma Düzeyi **70**

Tablo 3.17: Hedef ve Sorumluluklar Gibi Bilgilerin Çalışanlarla Paylaşılma Düzeyi **71**

Tablo 3.18: Sürekli ve Özel Değerlendirmelerin Yapılma Düzeyi **72**

Tablo 3.19: Noksanlıkları Belirleme ve İlgilileri Bilgilendirme Düzeyi **73**

Tablo 3.20: Kontrol Ortamının Tespitine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **75**

Tablo 3.21: Risk Değerleme Durumunun Tespitine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **76**

Tablo 3.22: Kontrol Faaliyetleri Durumunun Tespitine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **77**

Tablo 3.23: Bilgi ve İletişim Sistemlerini Kullanma Durumunun Tespitine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **79**

Tablo 3.24: İzleme Durumunun Tespitine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **80**

Tablo 3.25: COSO Unsurlarının Alt Bileşenlerine Ait Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **82**

Tablo 3.26: Ankete Katılan İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Sınıflandırılması **83**

Tablo 3.27: Şirket Türü İtibariyle Kontrol Ortamı ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **83**

Tablo 3.28: Şirket Türü İtibariyle Risk Değerleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **84**

Tablo 3.29: Şirket Türü İtibariyle Kontrol Faaliyetleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **85**

Tablo 3.30: Şirket Türü İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **85**

Tablo 3.31: Şirket Türü İtibariyle İzleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **86**

Tablo 3.32: Ankete Katılan İşletmelerin Pazarlama Çevrelerine Göre Sınıflandırılması **87**

Tablo 3.33: Pazarlama Çevresi İtibariyle Kontrol Ortamı ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **87**

Tablo 3.34: Pazarlama Çevresi İtibariyle Risk Değerleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **88**

Tablo 3.35: Pazarlama Çevresi İtibariyle Kontrol Faaliyetleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **88**

Tablo 3.36: Pazarlama Çevresi İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **89**

Tablo 3.37: Pazarlama Çevresi İtibariyle İzleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **90**

Tablo 3.38: Ankete Katılan İşletmelerin Personel Sayısına Göre Sınıflandırılması **90**

Tablo 3.39: Personel Sayısı İtibariyle Kontrol Ortamı ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **91**

Tablo 3.40: Personel Sayısı İtibariyle Risk Değerleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları..... **91**

Tablo 3.41: Personel Sayısı İtibariyle Kontrol Faaliyetleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **92**

Tablo 3.42: Personel Sayısı İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **93**

Tablo 3.43: Personel Sayısı İtibariyle İzleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları **93**

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: COCO Modeli Bileşenleri **12**
Şekil 1.2: CobiT Güncellendiği Yıllar **14**
Şekil 2.1: 1992 – COSO ve 2013 – COSO Küplerinin Karşılaştırılması **20**
Şekil 2.2: COSO İç Kontrol Sistemi Bileşenleri **24**
Şekil 2.3 : Kontrol Ortamı Bileşeninin Önemi **25**
Şekil 2.4: COSO Risk Değerleme Süreci Aşamaları **31**
Şekil 2.5: İç Kontrol Döngüsü ve İzleme Bileşeninin Önemi **41**
Şekil 2.6: COSO Piramidi **44**
Şekil 2.7: COSO Küpü **45**

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	:	Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association)
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri (The United States of America)
AICPA	:	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants)
BDDK	:	Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu
BT	:	Bilgi Teknolojileri
CICA	:	Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Kurulu (Canadian Institute of Chartered Accountants)
COSO	:	Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission)
CobiT	:	Bilgi ve İlgili Teknoloji İçin Kontrol Amaçları (The Control Objectives For İnformation And Related Technology)
COCO	:	Kanada İç Kontrol Modeli (Canadian Institute of Chartered Accountants' Criteria of Control Framework)
DOSB	:	Dilovası Organize Sanayi Bölgesi
FCPA	:	Yabancı Yolsuzluk Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act)
FEI	:	Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives Institute)
FRC	:	Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Council)
GEPOSB	:	Gebze Plastikçiler Organize Sanayi Bölgesi
GGOSB	:	Gebze Güzeller Organize Sanayi Bölgesi
GOSB	:	Gebze Organize Sanayi Bölgesi
IASC	:	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IFAC	:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

IIA	:	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
IMA	:	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants)
ISACA	:	Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (Information Systems Audit and Control Association)
ITGI	:	Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü (IT Governance Institute)
MANOVA	:	Çok Değişkenli Varyans Analizi
SEC	:	ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission)
SOX	:	Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası (Sarbanes-Oxley)
TAYSAD	:	Taşıt Araçları Yan Sanayicileri Derneği
TOSB	:	Otomotiv Yan Sanayi İhtisas Organize Sanayi Bölgesi

ÖNSÖZ

Üretim işletmelerin iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum derecesinin araştırıldığı bu çalışmada ilk olarak iç kontrol kavramı incelenmiş ve uluslararası alanda geçerliliği olan iç kontrol modelleri konusunda literatür taraması yapılmıştır. İç kontrol modelleri arasına en çok kabul gören modeller arasında yer alan COSO iç kontrol modeli incelendi ve COSO tarafından 2013 yılında yapılan güncelleme çalışmaları hakkında bilgi verildi. Daha sonra ülke ekonomisine büyük katkıları olan Kocaeli ilinde faaliyet gösteren orta ve büyük ölçekli üretim işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin uyum derecesini COSO standartları çerçevesinde ölçmeye yönelik olarak uygulanan anket çalışmasının analizi yapılmıştır.

Tez çalışmasının hazırlanması sürecinde, çalışmanın içeriğinin şekillenmesi ve çalışmanın tamamlanmasında sunduğu cesaret, destek ve tüm katkıları için danışmanım, değerli hocam Sayın Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU'na, şükranlarımı sunarım.

Anket çalışmasının uygulama aşamasında destek veren Gebze Ticaret Odası Başkanı Sn. Nail ÇİLER'e, GOSB, GEPOSB, TAYSAD-TOSB, GGOSB ve DOSB değerli yönetici ve çalışanlarına ve ankete katılan işletme yöneticilerine teşekkür ederim.

Her zaman olduğu gibi en zor anlarımda anlayış ve sabır gösteren, daima yanımda olan sevgili eşime, tez yazım sürecinde sabır gösteren oğlum Arda'ya, anneme ve dostlarıma minnettarım.

Ergin KAYA

GİRİŞ

20. yüzyılın sonlarından itibaren yaşanan ekonomik liberalleşme ve korumacı sanayi politikalarının terkedilmesi işletmelerin küreselleşmesi ve ülke ekonomilerinin birbirine entegre olması sonucunu doğurmuştur. Yaşanan bu gelişmeler büyük işletmelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Ağayev, 2012, s. 310). İşletme ölçeklerinde yaşanan büyüme, faaliyetlerin de artması anlamına gelmektedir. Özellikle son yıllarda ABD'de yaşanan şirket yönetim skandalları ve muhasebe usulsüzlükleri işletmelerin iç kontrole olan ilgisini artmıştır (Atmaca, 2012, s. 193).

Kurumsal işletmelerdeki üst yöneticiler tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi işletme faaliyetlerindeki aksaklıkları ortaya çıkarmanın yanında hazırlanan finansal tablolara olan güveni de artıracaktır. Etkin işleyen iç kontrol sistemi aynı zamanda işletme yönetiminin uygulamalarında daha şeffaf, hesap verilebilir ve mevzuata uygun olarak sürdürmesine yardımcı olacaktır. Uluslararası geçerliliği olan iç kontrol modelleri arasında COSO tarafından geliştirilen iç kontrol modeli en çok kabul gören modeller arasındadır. COSO tarafından geliştirilen model beş bileşene dayandırılmıştır. Bu bileşenler; kontrol ortamı, risk değerleme, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim ve izleme bileşenleridir. COSO tarafından bu bileşenlerin birbirinden bağımsız olmadığı ve birbirini tamamlayıcı nitelikte olduğunu ifade edilmektedir (COSO, 2013 s. 5).

Çalışmanın amacı; üretim işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO standartları çerçevesinde uyum derecesinin ölçülmesidir. Çalışmanın alt amacı ise Kocaeli ilindeki üretim işletmelerinin iç kontrol sitemlerinin uyum derecesinin COSO standartları çerçevesinde ölçülmesidir. Bu amaç doğrultusunda hazırlanan bu tez giriş bölümü hariç üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, iç kontrol kavramının tanımı, işletmeler için önemi ve uluslararası iç kontrol modelleri hakkında detaylı bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde COSO modelinin ortaya çıkışı, bütünleşik çerçeve raporlarında yaşanan güncelleme çalışmaları ve iç kontrol modelinin bileşenleri detaylı olarak incelendi. Son bölümde Kocaeli ilindeki üretim işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO standartları çerçevesinde uyum düzeyini belirlemek amacıyla anket uygulaması yapılmıştır. Saha çalışması için gereken bilgiler posta yoluyla anket

yöntemi uygulanarak elde edilmiştir. Çalışma kapsamına organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri alınmıştır. Yapılan anket çalışması sonucu elde edilen bulgular ile şirket türü, personel sayısı ve pazarlama çevresine göre farklılıkların karşılaştırılması yapılarak sonuçlar sayısal veri setleri halinde sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM
İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bu bölümde iç kontrol kavramının tanımı, önemi, amaçları ve unsurları hakkında genel bilgilere yer verilmeye çalışılacak ve uluslararası alanda kabul gören iç kontrol modelleri ve son gelişmelere değinilecektir.

1.1. KONTROL KAVRAMI

Yönetim kavramının tanımlanmasına ilişkin literatürde en çok kabul gören tanım, 1916 yılında Henry Fayol tarafından yayımlanan "Genel ve Endüstriyel Yönetim (*Industrial and Genaral Administration*)" adlı eserinde geçen tanımdır. Fayol bu eserinde yönetimi; geleceği planlama, örgütleme faaliyetler için en uygun koordinasyonu sağlayarak kontrol edilmesi olarak tanımlamaktadır (Fayol, 1916; Çalıkoğlu 2005, s. 6).

Fayol'un işletmenin yönetim fonksiyonlarından biri olarak ifade ettiği kontrol fonksiyonu sayesinde işletme faaliyetlerinde yaşanan eksiklikleri tespit etmek ve işletme faaliyetleriyle uyumlu hale getirmek için önleyici çalışmaları yapmak mümkün olacaktır (Çalıkoğlu 2005, s. 7).

Yönetim tarafından hedeflenen bir amaca ne derece ulaşıldığını ortaya koyan çalışma kontrol kavramı ile ifade edilir. Kontrol faaliyetlerinin planlaması yapılırken örgütün tüm fonksiyonlarını ve faaliyetlerini kapsayacak bir bütünlükte yapılmasına dikkat edilmelidir (Uzay, 1999, s. 5).

Yönetimin tanımında yer alan fonksiyonları aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (Uzay, 1999, s. 5):

- Planlama,
- Örgütleme,
- Yürütme,
- Koordinasyon,
- Kontrol.

Kurumsal işletmelerdeki faaliyetler planlama ve uygulama aşamasında birbirini tamamlayan iki aşamada gerçekleştirilir. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s. 2):

- İşletme hedeflerini yerine getirebilmek için gerekli olan yönetim sistemi,
- İşletme hedeflerinin başarı durumlarını ortaya koyan kontrol sistemi.

İşletmenin, faaliyetlerinde başarılı olması ve diğer işletme fonksiyonlarının sağlıklı bir şekilde yürüdüğünün tespit edilmesine yardımcı olan kontrol fonksiyonu işletmenin bütünleyici bir fonksiyonu durumundadır (Şengül, 2007, s. 269).

İşletmeler için etkin bir iç kontrol modeli geliştirmeye çalışan COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*) yayımladığı raporlarla kabul gören bir kontrol tanımı oluşturmuştur. Bunun için öncelikle literatürde yer alan kontrol tanımlarının ortak noktalarını tespit etmiştir. COSO'ya göre kontrol kavramının tanımlanmasında dikkat edilecek iki temel husus vardır. Bu hususlar aşağıda verilmiştir (Cömert, 2016, s. 6):

- Kontrolün gerçekleşme sebebi olarak önceden tespit edilmiş amaçlara ihtiyaç vardır,
- Amaçları yerine getirebilmek için yapılacak eylemlerde yönlendirme, yetkilendirme, düzenleme ve yönetim faaliyetlerinde bulunmak gerekir.

Yukarıdaki iki hususu temel alarak COSO, kontrolü aşağıdaki gibi tanımlamıştır (Cömert, 2016, s. 6):

> *"İşletmelerin amaçlarını yerine getirebilmek için işletme çalışanlarının bir bölümünün veya tüm bölümlerin ortak amaçlar doğrultusunda etki altına alınmasıdır."*

1.2. İÇ KONTROL KAVRAMI VE TANIMI

Son yıllarda firma ölçeklerinde yaşanan büyüme ve gelişme sonucunda firma faaliyetlerinde gözle görülür bir artış yaşanmıştır. Bu durum, işletme üst yöneticilerinin işletmenin tümüne hâkim olamama sorununu da beraberinde getirmiştir. İşletme üst yönetiminin, güvenilir finansal bilgiler üretebilmesi, mali olayları eksiksiz olarak kayıt altına alabilmesi, olası hile ve hataların engellenebilmesi, faaliyetlerin hem kurumun misyonu ve vizyonuyla uyum içinde hem de verimlilik esasına göre sürdürülebilmesi maksadıyla planladığı ve uyguladığı sisteme iç kontrol sistemi adı verilir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s. 1).

İşletme faaliyetlerinin, yönetim tarafından belirlenen hedeflere ve mevzuata uyumlu halde sürdürülebilmesi ve işletme tarafından hazırlanan raporların daha

güvenilir hale gelmesi ancak sağlıklı bir iç kontrol sistemi ile mümkün olabilecektir (Aksoy, 2005, s. 138).

Uluslararası ölçekte kabul gören iç kontrol sistemine dair kavramsal çalışma yapan kuruluşlardan öne çıkanlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Türedi, Koban ve Karakaya, 2015, s. 99):

- Tredway Komisyonu ve COSO Raporları
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC - International Accounting Standards Committee) Çalışmaları
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants) Çalışmaları
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA - The American Institute of Certified Public Accountants) Denetim Standartları
- 1977 tarihli Yabancı Yolsuzluk Kanunu (FCPA - Foreign Corrupt Practices Act) ve SEC'in çalışmaları
- İngiltere Mali Raporlama Konseyi (FRC – Financial Reporting Council)

1949 yılında, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından yapılan iç kontrol tanımı 1990'lı yıllara kadar genel kabul gören bir tanım olmuştur. AICPA iç kontrolü, örgüt varlıklarının korunabilmesi, hazırlanan finansal veri setlerinin güvenilir olabilmesi, işletme faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi ve işletme politika ve prosedürlerine aykırı olmayacak bir sistemin sürdürülebilir hale getirilebilmesi için uygulanan uyumluluk çalışmaları ve örgütsel iş planı olarak tanımlamıştır (Cömert, 2016, s. 7).

AICPA, yukarıdaki tanımda iç kontrol kavramını aşağıdaki temel esaslar üzerine kurmuştur (AICPA, 2013):

- Örgüt varlıklarının korunabilmesini sağlamak,
- Finansal raporlardaki bilgilere olan güveni artırmak,
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olarak sürdürülmesinin yanında örgütün politika ve prosedürlerine uyumunu sağlamak.

COSO, 1992 yılında yayımladığı iç kontrol bütünleşik çerçeve raporunda iç kontrolü, kuruluşların yönetim kurulları, yönetici kadrosu ve bunların dışındaki çalışanlarca yönlendirilen faaliyetlerin etkililik ve verimlilik esasına göre sürdürülmesi, mali raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin

yürürlükteki kanunlara ve diğer mevzuata uygunluğunun sağlanması gibi hedeflere ulaşma derecesiyle ilgili hususlarda makul güvence oluşturmak maksadıyla oluşturulmuş olan süreç şeklinde tanımlamıştır (Cömert, 2016, s. 7).

COSO tarafından 1992 yılında yapılan tanıma göre işletmelerde iç kontrol sistemi ile ilgili hedeflenen amaçlara ulaşabilmek için aşağıdaki hususlar önem arz etmektedir (Atmaca, 2012, s. 196):

- Finansal raporlamaların güvenilir olması,
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimlilik çerçevesinde değerlendirilmesi,
- Yasa ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması.

COSO, 2013 yılındaki güncellemede, iç kontrol kavramının tanımında finansal raporlamanın güvenirliliği hedefi yerine raporlamanın güvenirliliği kavramını kullanarak işletmenin finansal ve finansal olmayan tüm raporlarını iç kontrolün makul güvence sağlaması gereken alanına dâhil etmiş, dolayısıyla iç kontrol sisteminin kapsamını genişletmiştir (Cömert, 2016, s. 7).

İşletme yönetiminde ve faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında oluşabilecek olumsuz durumların doğuracağı sonuçlara karşı planlanan ve sürekliliği olan dinamik bir sistem olarak bilinen iç kontrolün, yalnızca işletme faaliyetlerinin denetimi olarak algılanması yerinde bir tanımlama olmayacaktır (Özkardeş, 2017, s. 192).

1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE AMAÇLARI

20. yüzyılın ortalarından itibaren işletmelerde meydana gelen yapısal değişmeler, işletme faaliyetlerindeki artış ve şirket bilançoların büyümesi beraberinde bazı problemlere neden olmuştur. İşletme bünyesinde gerçekleştirilen çok sayıda iş sürecinin olduğu bir gerçektir. Bu süreçlerin kontrole tabi tutulması gerekliliği teorik ve uygulamalı yeni arayışları doğurmuştur (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s. 3).

İşletme üst yönetimi tarafından işletme organizasyonun tamamını kapsayacak bir iç kontrol sistemini kurulması işletmenin sürekliliği ve faaliyetlerin işlerliğinin sağlanması açısından büyük öneme sahiptir. İşletme yönetiminde şeffaf ve hesap verilebilir olmanın en önemli ön koşulu; işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmasıdır. Kurumsal işletme yönetiminin var olduğu işletmelerin tümünde iç kontrol sistemi ile ilgili iş süreçlerinin mevcut olduğu bilinmektedir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015, s. 67).

Küreselleşen dünya ekonomisinde global ölçekte faaliyet gösteren firmalarda yaşanan yönetim skandalları iç kontrol kavramına olan ilgiyi artırmış durumdadır. ABD'de ki Enron firması gaz dağıtımı, enerji alım-satımı ve dağıtımı vb. sektörlerde faaliyet göstermekteydi. Enron firmasının yayımladığı finansal tablolar aracılığıyla gerçek finansal durumunu olduğundan daha iyi göstermesi ve bunun sonucunda yatırımcıların yanlış karar vermeleri ve sonuçta firmanın batması ve yatırımcıların büyük zararlarla karşı karşıya geldiği durum küresel ölçekte etki uyandıran bir yönetim skandalıdır. Aynı şekilde ABD'de telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren Worldcom firmasında yaşanan muhasebe usulsüzlüğü, firmalarda iç kontrol eksikliğinin sonuçlarının boyutlarını ortaya koyması bakımından önemli örneklerdendir (Atmaca, 2012, s. 193).

ABD'de mali denetim ve muhasebe skandalları sonucunda oluşan güvensizlik ortamının ortadan kaldırılması amacıyla, 30 Temmuz 2002 tarihinde Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası bilinen adıyla Sarbanes-Oxley (SOX) yasası çıkartılmıştır (Ulucan Özkul ve Pektekin, 2009, s. 60).

ABD'deki borsalarda işlem gören halka açık işletmeleri kapsayan Sarbanes - Oxley yasası 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir (https://www.pwc.com.tr, Erişim Tarihi: 05.10.2017). Bu yasa ABD'de faaliyetlerini halka açık olarak sürdüren işletmeleri ve bu işletmeleri denetleyen firmaların çalışma usul ve esaslarını düzenlemektedir. Sarbanes-Oxley yasasında yer alan ana başlıklar aşağıdaki gibidir (Akküçük, 2009, s. 9):

a) Halka açık şirketlerin muhasebe gözetim kurulunun oluşturulması,
b) Denetçilere bağımsızlık sağlanması,
c) Kurumsal sorumluluğun sağlanması,
d) Kamuoyunu bilgilendirici genişletilmiş şirket açıklamaları,
e) Finansal ve mali analistlerin çıkar çatışması,
f) Kurulun kaynakları ve otoritesi (Sermaye Piyasası Kurulu),
g) Diğer çalışma ve raporlar,
h) Yolsuzluk ve suiistimaller için cezai yaptırımlar,
i) Beyaz yakalı çalışanların cezai yaptırımlarındaki artışlar,
j) Kurumlar vergisi iadesi,
k) Kurumsal yolsuzluk ve hesap verilebilirlik.

Sarbanes-Oxley yasası incelendiğinde, işletmelerde yaşanan yönetim skandallarına neden olan faktörler arasında işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmamaları önemli bir yer teşkil etmektedir (Gönen, 2009, s. 193).

Uluslararası piyasalarda yaşanan hatalı veya hileli yönetim skandalları işletmelere ve işletmeler tarafından kamuoyuna açıklanan finansal tablolara olan güveni sarsmıştır. Oysaki işletmeler tarafından sağlıklı yürüyen bir iç kontrol sistemine sahip olunması durumunda bu tarz skandalların önüne geçmek mümkün olabilir. İç kontrol sistemi aracılığıyla işletmelerin şeffaflık, eşitlik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerine sahip kurumsal bir yönetim sistemine sahip olabilmeleri imkânı daha kolay hale gelecektir (Atmaca, 2012, s. 196).

Sarbanes-Oxley yasasının amacı, işletmelerin faaliyetlerini daha saydam olarak yürütmesi, raporlama güvenirliği aracılığıyla işletmeye olan güvenin artırılması, etik değerlere bağlı kalarak yönetişim uygulamalarında kurumsallığın sağlanmasıdır (Gönen, 2009, s. 193).

İşletmeler tarafından oluşturulan muhasebe kayıtları, fatura ve irsaliye gibi finansal enstrümanların yeterince kontrole tabi tutulmamış olması işletme yönetimlerinin karar alma yeteneklerini olumsuz etkileyebilmektedir. İşletme yönetimine ve işletme ile ilgilenen yatırımcılara güvenilir finansal ve finansal olmayan bilgilerin temin edilmesi işletmelerin sağlıklı yürüyen iç kontrol sistemine sahip olabilmesini gerektirmektedir (Baskıcı, 2015, s. 163).

COSO Modeline Göre iç kontrolün amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (COSO, 2013, s. 5).

- Faaliyetlerde etkinlik ve etkililik,
- Raporlamanın güvenirliği,
- Yasa ve yönetmeliklere uygunluk.

1.4. ULUSLARARASI İÇ KONTROL SİSTEMİ MODELLERİ

Dünya genelinde iç kontrol sisteminin işletmeler için önemli olduğuna vurgu yapan ve iç kontrol sistemi konusunda geliştirilen ve genel kabul görmüş modelleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Türedi vd., 2015, s. 99):

- COSO İç Kontrol Modeli (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Internal Control– Integrated Framework),

- CoCo Kanada İç Kontrol Modeli (Canadian Institute of Chartered Accountants' Criteria of Control Framework).
- Turnbull Raporu Modeli (Financial Reporting Council; Internal Control; Revised Guidance for Directors on the Combined Code),
- CobiT Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli (Control Objectives for Information and Related Technology).

1.4.1. COSO İç Kontrol Modeli

1985 yılında kamu kesimi ve özel kesimin temsilcilerinin katılımıyla Amerika da Treadway Komisyonu adıyla bir komisyon oluşturulmuştur. COSO Treadway Komisyonuna üye beş organizasyon tarafından ortaklaşa kurulmuştur. Bu organizasyonlar aşağıda verilmiştir (COSO, 2013, s. 3)

- Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association – AAA),
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA),
- Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives Institute - FEI),
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants - IMA),
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA).

COSO Modeli beş ana unsurdan oluşmaktadır (COSO, 2013, s. 5):

- Kontrol ortamı,
- Risk değerleme,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme faaliyetleri.

COSO tarafından geliştirilen iç kontrol modeli günümüze kadar yapılan yeni eklemeler ve güncellemelerle dünya genelinde genel kabul gören bir model olmuştur. Çalışmada COSO tarafından geliştirilen iç kontrol sistemi modeli ikinci bölümde detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

1.4.2. COCO Kontrol Modeli

Bu model Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA) Kontrol Kriterleri Kurulunca 1995 yılında geliştirilmiştir. COSO modeline göre daha kapsamlı bir niteliğine sahip olan bu modelin temelini oluşturan kontrol rehberi, işletme üst ve orta kademe yönetimine, şirket yönetim kurullarına, şirket ortaklarına, şirkete kredi sağlayan taraflara ve denetim elemanlarına yol göstermek maksadıyla oluşturulmuştur (İbiş ve Çatıkkaş 2012, s. 110).

COCO modelinde yer alan kontrol kavramı geniş bir anlam bütünlüğü içermektedir. COCO modelinde geçen kontrol kavramı, işletmenin amacına ulaşabilmesi için çalışanlara destek vererek onları ortak bir hedefe yönelten kaynaklar, kurum kültürü, kurumsal yapı, süreçler ve görevler gibi organizasyonel unsurların bir araya gelmesiyle oluşan bir bütündür (Root, 1998, s. 17).

COCO modelinin, COSO modeli gibi kurumlara uygulama rehberliği yapma niteliğine sahip değildir. Bu model iç kontrol kavramından ziyade kontrol kavramı üzerinde durmuştur (Türedi vd., 2015, s. 106).

COCO iç kontrol modeli kontrol kavramını, örgütün amaç ve hedeflerini gerçekleştirebilmek için örgüt içindeki çalışanları ortak hedefe yönelten, örgüt kültürü, organizasyon yapısı, iş süreçleri, işletme sistemleri, işletme varlıkları, görev ve sorumluluk ilkesi gibi örgütün vazgeçilmez unsurları arasında yer alan temel bir unsur olarak tanımlamaktadır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s. 13).

1.4.2.1. COCO Modeli Bileşenleri

COCO tarafından geliştirilen kontrol modelinin 4 temel bileşeni vardır. Bu bileşenleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Korkmaz, 2011, s. 72, Baboş, 2009, s. 78):

- Amaçlar,
- Bağlılık,
- Yetkinlik,
- İzleme ve öğrenme.

COCO kontrol modeli bileşenlerine ait 20 ilke geliştirilmiştir. Bu ilkeler aracılığıyla bileşenlerin açıklanması sağlanmıştır. Amaçlar bileşeni altında 5 ilke, sorumluluk bileşeni başlığı altında 4 ilke, yetkinlik bileşeni başlığı altında 5 ilke ve

izleme ve öğrenme bileşeni altında 6 ilke belirlenmiştir (Türedi vd., 2015, ss. 107-108).

1.4.2.1.1. Amaç

COCO modelinin amaçlar bileşeni, işletme içerisinde sürdürülecek iç kontrol faaliyetlerinin ana çerçevesini oluşturmaktadır. Belirlenen örgüt içi amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığının tespit edilmesi için performans kriterlerinin hazırlanması gerekliğine vurgu yapar (Türedi vd., 2015, s. 107).

Örgütsel amaçlara ulaşabilmek için belirlenen politika ve prosedürler aynı zamanda örgütsel uyumun sağlanmasına da katkıda bulunur. Bu bileşen ile ilgili olarak aşağıdaki faaliyetler yerine getirilmelidir (Baboş, 2009, s. 79):

- Örgütsel hedeflerin belirlenerek ilgililerle paylaşılması,
- Örgüt içi ve örgüt dışı risklerin analiz edilmesi,
- Amaçlar ve hedefler ile uyumlu politika ve prosedürlerin hazırlanması,
- Ölçülebilir performans hedefleri hazırlanmalıdır.

1.4.2.1.2. Bağlılık

COCO modelinin bağlılık bileşeni, işletmenin iç kontrol sisteminin işletme çalışanlarının tümü tarafından benimsenmesinin ve örgüt içinde karşılıklı güven ortamının sağlanmasının sistemin başarılı çalışabilmesi için önemli olduğunu vurgu yapar (Türedi vd., 2015, s. 107).

Örgütsel bağlılık aynı zamanda örgütsel kimliğin ortaya çıkmasına ve işletme faaliyetlerinin etik değerlere bağlı olarak yerine getirilmesine yardımcı olacaktır (Baboş, 2009, s. 79).

Bu bileşen ile ilgili olarak aşağıdaki faaliyetler yerine getirilmelidir (Türedi vd., 2015, s. 107):

- Örgütsel etik değerlerin belirlenerek ilgililerle paylaşılması,
- Örgütün etik değerleriyle uyumlu insan kaynakları uygulamalarının planlanması,
- Yetki ve sorumluluk dağılımının yapılması ve hesap verilebilirliği artıcı eylemler tanımlanmalı,
- Çalışanlar arasındaki karşılıklı güven duygusunun oluşturulmasının desteklenmesi.

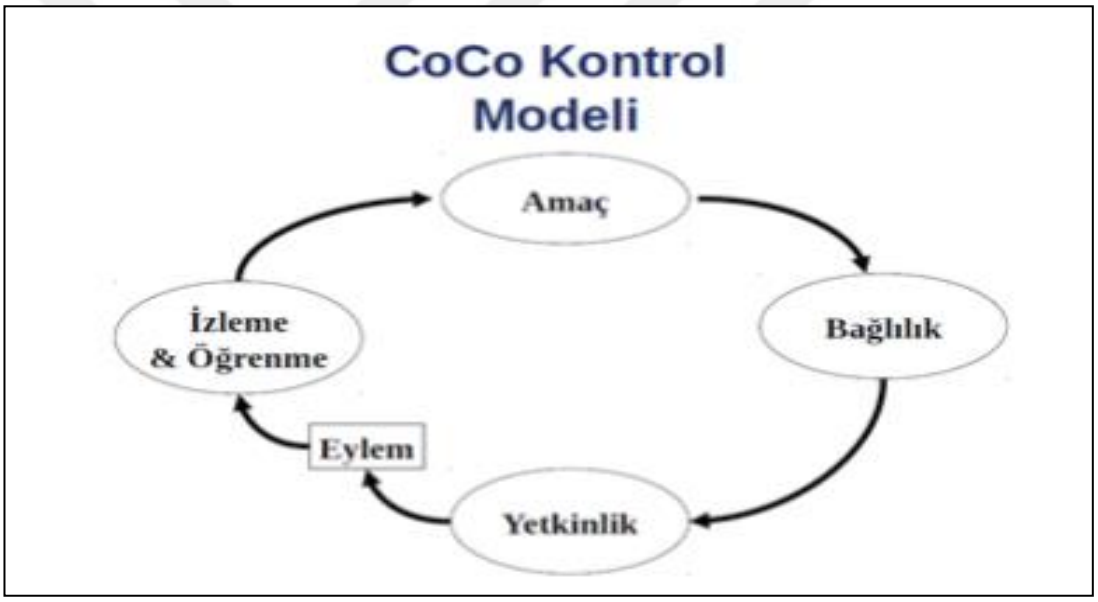
1.4.2.1.3. Yetkinlik

COCO modelinde yer alan yetkinlik bileşeni iki başlıkta ele alınmaktadır. Bunlardan ilki örgüt çalışanlarının kendilerinden beklenen sorumlulukları yerine getirebilme yetkinliği iken, ikincisi, iç kontrol sisteminin örgütün tümünü kapsayıcı bir yetkinliğe sahip olmasını ifade etmektedir (Türedi vd., 2015, s. 107).

1.4.2.1.4. İzleme ve Öğrenme

COCO modelinin son bileşeni olan izleme ve öğrenme bileşenine göre, işletmelerde uygulanan iç kontrol sistemi, işletmenin başarı ölçütleriyle sürekli kıyaslanarak gözden geçirilmeli ve gerekli değişikliklerin yapılması için sistemin sürekli gözetime tabi olmasını gerekli kılmaktadır (Türedi vd., 2015, s. 107).

Şekil 1.1: COCO Modeli Bileşenleri



Kaynak: http://www.gapmap.co.za/enterprise-risk-management, Erişim Tarihi: 11.05.2017.

COCO tarafından geliştirilen model kontrol kavramını bir süreç olarak ele almaktadır. Bu yüzden COCO modeline ait bileşenler birbirini takip eden dairesel bir süreç olarak ifade edilmektedir (Erdoğan, 2009, s. 128).

1.4.3. Turnbull Raporu Modeli

Finansal Raporlama Standartları (FRC) tarafından oluşturulan bu modelle ilgili olarak hazırlanan ilk rapor İngiltere'de 1999 yılında yayınlanmıştır. 13 Ekim 2005 tarihinde Finansal Raporlama Konseyi (FRC), "İç Kontrol: Yöneticiler İçin Rehber ve Birleşik Kod" başlıklı güncelleştirilmiş bir versiyonunu yayımlamıştır.

Güncellenen bu versiyon 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren uygulamaya girmiştir (http://www.icaew.com, Erişim Tarihi: 12.09.2017).

İngiltere'de ki halka açık şirketlerin yasalara, mevzuata ve kurumsal yönetişim ilkelerine bağlı kalarak yönetilmeleri gerekliliğine vurgu yapan bir iç kontrol modelidir (Yavuz, 2002, s. 44).

İngiltere'de Londra borsası tarafından kabul edilmiş olan Turbull Raporu aynı zamanda kamu sektörü içinde rehber olma özelliğine sahiptir (http://www.icaew.com, Erişim Tarihi: 12.09.2017).

2015 yılında yayımlanan en son versiyonun adı İngiltere Finansal Raporlama Konseyi tarafından "Risk Rehberi" olarak isimlendirilmiştir (https://www.icaew.com, Erişim Tarihi: 12.09.2017).

Turnbull Raporu, işletmenin üst yönetiminden ayrı ve ondan bağımsız bir yönetim kurulunun var olması gerekliliğine esas alan bir modeldir. Bu bağımsız yönetim kurulu üyelerinin iç kontrol kapsamındaki sorumluluklarına vurgu yapan bir modeldir (https://www.frc.org.uk, Erişim Tarihi: 19.02.2017).

İngiltere Finansal Raporlama Konseyinin 2015 tarihinde yayınladığı Risk Rehberi en güncel versiyon olarak kabul edilebilir. Bu raporda beş ana bölüm bulunmaktadır. Bunlar aşağıda verilmiştir (https://www.frc.org.uk, Erişim Tarihi: 19.02.2017):

- Giriş,
- İç kontrol siteminin işler halde tutulması,
- İç kontrolün etkinliğini gözden geçirme,
- Yönetim kurulunun iç kontrollerle ilgili açıklamaları,
- Ek (İşletmenin risk ve kontrol süreçlerindeki etkinlik durumunun analiz edilmesi).

1.4.4. CobiT Bilgi ve İlgili Teknoloji İçin Kontrol Hedefleri

ISACA (*Information Systems Audit and Control Association*) 180 ülkede 140.000'den fazla uzmandan oluşan kâr amacı gütmeyen uluslararası çapta bir organizasyondur. ISACA, özellikle iş ve BT yöneticilerinin bilgi ve teknolojiden sağladıkları yararı artırmak ve bunlara ilişkin riskleri yönetmelerine destek sağlamaktadır (https://www.isaca.org, Erişim Tarihi: 14.09.2017).

ISACA gelişen dijital dünyada, yenilikçi standartlar geliştirerek üyeler arası iletişim ve kariyer gelişimi desteğini sağlayarak güvenin yönetim ve güvence altına alınmasında dünya genelindeki uzmanlara yardımcı olur. ISACA tarafından ilk olarak 1996 yılında CobiT çerçevesi hazırlanmıştır (https://www.isaca.org, Erişim Tarihi: 13.09.2017).

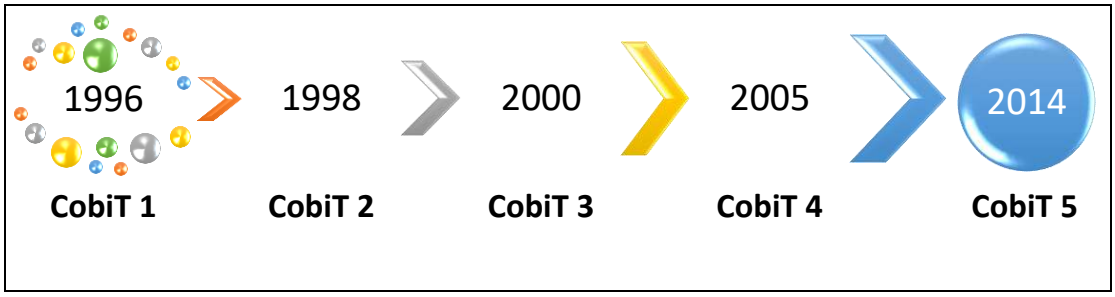
ISACA aşağıda belirtilen ana başlıklar çerçevesinde çalışan uzmanlara destek sağlamaktadır (https://www.isaca.org, Erişim Tarihi: 13.09.2017).

- Bilgi güvenliği,
- Güvence,
- Risk yönetimi,
- Yönetişim.

Ayrıca ISACA, CobiT çerçevesini geliştirmiştir ve bu çerçeveyi sürekli olarak güncellemektedir. ISACA tarafından Ocak, 2014'te "*CobiT 5 Framework*" adında en güncel versiyon yayımlanmıştır (https://www.isaca.org, Erişim Tarihi: 24.10.2017).

ISACA tarafından ilk olarak 1996 yılında kontrol listesi olarak yayımlanan CobiT'in güncellendiği yıllar şekil 1.2'de verilmiştir.

Şekil 1.2 : CobiT Güncellendiği Yıllar



Kaynak: https://www.isaca.org, Erişim Tarihi: 13.09.2017

1996 yılında ISACA ve ISACA tarafından kurulmuş olan ITGI *(IT Governance Institute*) ile birlikte geliştirdikleri modelde, işletme yönetimine, denetim görevlilerine ve bilgi teknolojileri kullanıcılarına aşağıdaki konularda rehberlik edecek uluslararası ölçekte kabul görmüş prensipler, uygulamalar, analitik araçlar ve modeller sunmayı amaçlar (Efe, 2017, s. 17):

- Hedef belirleme işleminin, iş odaklı olmaktan çıkarılıp bilgi işlem odaklı hale getirilmesi,

- Belirlenen hedefler için ihtiyaç duyulan kaynakların sağlanması,
- Örgüt altyapısının bilgi teknolojilerine dayalı hale getirilmesi.

Organizasyonel hedeflerin belirlenmesi ve ilgili bilgilerin oluşturulması, örgüt içerisindeki kullanıcılara hızlı ve güvenli bir şekilde aktarımının sürekli olacak şekilde sağlanabilmesi için teknolojiden yararlanmayı esas alan bir modeldir. Aynı zamanda, teknolojiden kaynaklı risklerin belirlenerek kontrol altına alınması ve bu sayede örgüt yönetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasına yardımcı olmaya çalışır (Artinyan, 2008, s. 1).

CobiT, zaman içinde sırasıyla denetim, kontrol ve yönetim çerçevesi olarak ifade edilirken son durumda riski de içine alacak şekilde yönetişim çerçevesi durumuna ulaşmıştır. CobiT, bilgi teknolojileri yönetiminde işletmeler için ulaşmaları tavsiye edilen hedefleri ortaya koyan bir model olarak diğer modellere göre daha bütüncül bir yaklaşıma sahiptir (Efe, 2016, s. 17).

Ülkemizde CobiT'in uygulanması asıl olarak BDDK'nın 2006 yılında tüm bankaları CobiT esaslı bir denetime tabi tutması ile gündeme gelmiştir. Bilgi teknolojileri süreçlerini CobiT esaslı denetim standardına tabi olarak sürdüren işletmeler daha kontrollü ve etkin bir yönetim sürecine sahip olmaktadır (Cantürk, 2013, s. 37).

İKİNCİ BÖLÜM
COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bu bölümde günümüzde en fazla kullanılan iç kontrol modelleri arasında yer alan COSO iç kontrol sisteminin yapısı açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. COSO MODELİNİN ORTAYA ÇIKIŞI

İşletmeleri içerisinde bulunduğu çevresiyle birlikte ele alındığı zaman çevresiyle sürekli etkileşim halinde olan bir açık sistem olarak nitelendirilebilir. Dolayısıyla işletmenin finansal ve finansal olmayan faaliyetleri sadece işletmenin hissedarlarını değil işletmenin diğer paydaşlarını da yakından etkilemektedir. İşletmelerin finansal durumunu ortaya koyan raporlar ve finansal tablolar işletme paydaşları tarafından verilecek kararlara kılavuzluk etmektedir. İşletmelerin hazırladığı raporların ve finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı durumlarda, paydaşlar şüphesiz isabetli kararlar verememe sorunuyla karşı karşıya gelmektedir (Ertuğrul, 2008, s. 205).

Dünyada muhasebe ve finans konusunda öncü çalışmaların ortaya çıktığı ABD'de 20. yüzyılın sonlarında yaşanan finansal skandallar, hatalı ve hileli finansal raporlamalar ve bunun sonucunda büyük şirketlerin iflası iç kontrol sisteminin ortaya çıkmasını zorunlu hale getirmiştir. COSO modeli ABD'nin önde gelen beş meslek kuruluşu tarafından bir araya gelerek oluşturulmuştur. Bir araya gelen mesleki kuruluşlar COSO açısından sponsor organizasyonlar olarak kabul edilmektedir. Treadway Komisyonunu oluşturan bu kurumlar iç kontrol sistemi ile ilgili bütünleşik çerçeveyi oluşturmanın yanında aynı zamanda işletmelere rehber olacak bir çalışma ortaya koymayı amaçlamıştır (Yılancı, 2006, s. 38).

İşletmelerin kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla hazırladığı finansal tabloları gözden geçirerek olası hata ve suistimallere engel olmak amacıyla kurulmuş bir organizasyon olan komisyonunun kurucu başkanı James C. Treadway olduğundan literatürde Treadway komisyonu olarak bilinmektedir (Yılancı, 2006, s. 38).

Treadway komisyonu, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloları hatalardan ve hilelerden arındırma amacının yanında, hileli finansal raporlamaya neden olabilecek gözden kaçan faktörler üzerinde yoğunlaşır. (İbiş ve Çatıkkaş 2012, s.101).

Treadway Komisyonunun iç kontrol kavramı ile ilgili oluşturduğu bütünleşik çerçeve aracılığıyla aşağıdaki taraflara tavsiye niteliğinde bilgiler sunmaya hizmet eder (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 101):

- Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC – Securities and Exchange Commission),
- Düzenleyici ve Denetleyici Örgütler,
- Eğitim kurumları,
- Halka açık işletmeler,
- Bağımsız denetçiler.

Son olarak 2013 yılında COSO tarafından yapılan güncelleme çalışması sonucunda Bütünleşik çerçeve raporu yayınlanmıştır. Günümüzde işletmelerin büyük bir kısmı kendi iç kontrol sistemlerini hazırlarken, COSO bütünleşik çerçeve raporu doğrultusunda hazırlamaya özen göstermektedir (Karahan, 2017, s. 279).

2.2. COSO BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE RAPORLARI VE GÜNCELLEME ÇALIŞMALARI

Treadway Komisyonunu Oluşturan Kuruluşlar Birliği tarafından hazırlanan, iç kontrol sistemi ile ilgili ilk rapor 1992 yılında "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve – Internal Control Integrated Framework) adıyla yayımlanmış ve uluslararası ölçekte kabul edilen ve uygulanan iç kontrol sistemleri arasında kabul edilmektedir (Gupta, 2008, s. 48).

Son olarak 2013 yılında yayımlanan bütünleşik çerçeve raporunda iç kontrol kavramı ile ilgili tanımsal olarak değişiklik yapılmamakla birlikte ilkeler bazında bazı güncellemeler yapılmıştır. COSO 2013 güncellemesinin uygulamada kolaylığı artırmanın yanında uygulama kapsamının da genişletilmesi amaçlanmıştır (Milicz, 2016, s. 58).

COSO tarafından 2013 yılında iç kontrol modelinde güncellemeye gidilmesine neden olan gelişmelerin bazıları aşağıdaki gibidir (Türedi vd., 2015, s. 103):

- Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler,
  - ✓ İnternet kullanımının yaygınlaşması,
  - ✓ Sosyal medya kullanımının giderek yaygın hale gelmesi,

- ✓ Bulut bilişim kavramının yansımaları,
- ✓ Mobil bilişim sistemlerinin yaygınlaşması.

- Küreselleşme ve globalleşmenin işletmelerin iş süreçlerine olan yansımaları.

COSO tarafından yapılan güncelleme çalışmasını incelediğimiz zaman bir önceki versiyona göre değişen ve değişmeyen yönler aşağıdaki tablo aracılığıyla ortaya konulmuştur (COSO, 2013, s. 5):

Tablo 2.1: COSO 2013 Güncellemesi, Değişen ve Değişmeyen Konular

DEĞİŞMEYEN HUSUSLAR	DEĞİŞEN HUSUSLAR
İç kontrol ile ilgili kavramsal tanım.	Çalışma hayatı ve iş ortamlarındaki farklılaşma.
İç kontrolün bileşenleri ve hedefleri.	Operasyonların ve raporlama hedeflerinin genişletilmesi.
İç kontrol bileşenlerinin hepsinin bir arada bulunması gerekliliği.	Beş bileşenin başlığı altında yer alan kavramlar ilke olarak belirtilmiş. 17 İlke belirlenmiş.
İç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve yürütülmesinde yargının önemli rolü ve etkinliğinin değerlendirilmesi.	Operasyonlar, uyumluluk, finansal olmayan raporlama hedefleriyle ilgili örnekler eklendi.

Kaynak: COSO Internal Control–Integrated Framework, 2013, https://www.coso.org Erişim Tarihi: 01.06.2017

2.2.1. COSO – I Bütünleşik Çerçeve Raporu (1992)

COSO tarafından 1992 yılında yayımlanan bütünleşik çerçeve raporu, işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için öncelikle sağlıklı bir şekilde çalışan iç kontrol sistemi oluşturmaları gerekliliğini ifade etmektedir (Kurt ve Uçma, 2013, s. 83).

COSO tarafından 1992 yılında yayımlanan ilk versiyon bütünleşik çerçeve raporu dört bölümden oluşmaktadır. Bu dört bölüm aşağıdaki gibidir (Yılancı, 2006, s. 39):

- Yönetici Özeti,
- Kavramsal Çerçeve,
- Dış Raporlama,
- Değerlendirme Araçları.

İlk versiyon olarak yayımlanan bütünleşik çerçeve raporunun bölümleri hakkında kısaca bilgi vermek gerekirse (Yılancı, 2016, s. 39, https://www.coso.org, Erişim Tarihi: 11.08.2017);

a) **Yönetici Özeti (Executive Summary):** İç kontrol sistemi konusunu üst düzey yönetici ve yetkililer açısından değerlendirmektedir. Bu yetkililere örnek vermek gerekirse yasa koyucular, şirketlerin yöneticileri örnek olarak verilebilir.

b) **Kavramsal Çerçeve (Framework):** İç kontrol sisteminin tanımına dair yapılan çalışmalar bu bölümde yer almaktadır. İç kontrol sistemine dair COSO tarafından geliştirilen beş unsur bu bölümde yer almaktadır.

c) **Dış Raporlama (Reporting to External Parties):** Halka açık işletmeler tarafından kamuoyunu aydınlatmak amacıyla yayınlanan finansal tabloların hazırlanması sırasında iç kontrol sistemi ile bütünleşik bir şekilde hareket edebilmeleri için işletme yöneticilerine rehber olmak amacıyla yayınlanan ek bir kısımdır.

d) **Değerlendirme Araçları (Evaluation Tools):** COSO tarafından hazırlanan bütünleşik çerçeve raporu ve iç kontrol sistemi konularının değerlendirilebilmesi için rehber niteliğinde bir bölümdür.

COSO – 1992 Bütünleşik Çerçeve Raporunda yer alan tanımsal çalışmaya göre iç kontrolün tanımı; işletme personeli ve yöneticileri tarafından kararlaştırılan ve hem işletme faaliyetleriyle hem de finansal raporlama ve uyum hedefleriyle istenen başarının sağlanmasına yönelik makul düzeyde bir güvence sağlanmasına yönelik bir süreç olarak tanımlanmıştır (Kurt ve Uçma, 2013, s. 83).

Yukarıdaki iç kontrol tanımından hareketle iç kontrolün temel kavramları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kurt ve Uçma, 2013, s. 83):

- İç kontrol sürekliliği olan bir süreçtir,
- İç kontrol kurumun kendi çalışanları ile etkileşim halindedir,
- İç kontrol ancak makul bir teminat sağlayabilmektedir,
- İşletmeler iç kontrolü kendi işletme yapılarına uygun hale getirebilirler.

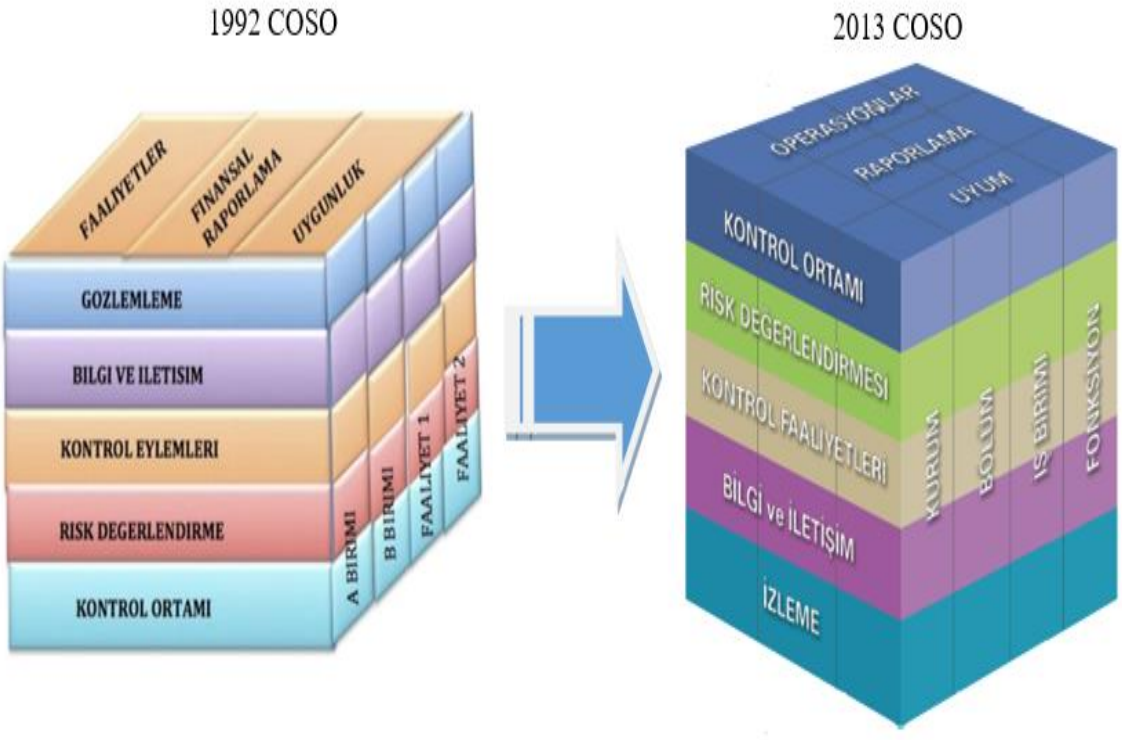
COSO – 1992 Bütünleşik Çerçeve Raporunda yer alan işletme amaçları üç başlık altında toplanabilir. Bunlar (Yılancı, 2006, s. 44):

- **İşletme Faaliyetleriyle İlgili Amaçlar:** İşletmeler, maddi ve beşerî kaynaklarını daha etkin ve verimli kullanmayı amaç edinmelidir,
- **Finansal Raporlama İle İlgili Amaçlar:** Kamuoyuna doğru bilgiler sunabilmek için güvenilir finansal tablolar hazırlanması amaçlanmalıdır,
- **Uygunluk İle İlgili Amaçlar:** İşletmeler, yasal düzenlemelere ve diğer mevzuata uygunluğun sağlanmasını amaç edinmelidir.

2.2.2. COSO – II Bütünleşik Çerçeve Raporu (2013)

COSO tarafından 2013 yılında güncellenerek yayımlanan ikinci versiyon Bütünleşik Çerçeve Raporunda iç kontrol sisteminin tanımında büyük değişiklikler yapılmamıştır. Yapılan güncelleme çalışması daha çok iç kontrol sisteminin beş temel bileşenini oluşturan ilkeler düzeyinde olmuştur. Teknolojik gelişmelere yönelik işletmelerin artan eğilimlerini ortaya koyan yeni çerçevede finansal raporlama amacının kapsamı finansal olmayan raporlamaları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Buna gerekçe olarak, finansal olmayan konular hakkında ilgilileri bilgilendirme gösterilmektedir (COSO, 2013, ss. 1-2), (www.aicpa.org).

Şekil 2.1: 1992 – COSO ve 2013 – COSO Küplerinin Karşılaştırılması



Kaynak: COSO, 2013, s. 4. (http://www.tide.org.tr, Erişim Tarihi: 14.09.2017.

2.2.3. COSO – I ve COSO – II Bütünleşik Çerçeve Raporlarının İncelenmesi

COSO – I Bütünleşik Çerçeve Raporunda iç kontrol bileşenleri ile ilgili 20 ilke yer alırken, güncellenen COSO – II Bütünleşik Çerçeve Raporunda bu sayı 17 ye düşürülmüştür. Bu 17 ilke aynı zamanda işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemi oluşturabilmeleri için dikkat etmeleri gereken ilkeleri ifade etmektedir. COSO iç kontrol bileşenleri bazında eski ve yeni ilkelere aşağıda yer verilmektedir (COSO, 2013, s. 6).

2.2.3.1. Kontrol Ortamı Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları

COSO – II güncellemesinde COSO – I' de yer alan Yönetim Felsefesi, Örgütsel Yapı ve Yetki ve Sorumluluk İlkelerini içeren Örgütsel Yapı, Yetki ve Sorumluluk İlkesi getirilmiş ve bu ilkeler bu başlık altında toplanmıştır. COSO – I'de Yetki ve Sorumluluk İlkesi olarak yer alan ilke COSO – II' de Hesap Verebilirlik olarak işletmenin tüm fonksiyonlarını kapsayıcı hale getirilmiştir (COSO, 2013, s.7), (Kurt ve Uçma, 2013, s. 86).

Tablo 2.2: Kontrol Ortamı Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler

Kontrol Ortamı Bileşenine Ait İlkeler	
1992 COSO	**2013 COSO**
Dürüstlük ve Ahlaki Değerler	Dürüstlük ve Etik Değerler
Yönetim Felsefesi	Gözetim Sorumluluğu
Yetki ve Sorumluluk	Örgütsel Yapı, Yetki ve Sorumluluk
Örgütsel Yapı	Yetkinlik
Finansal Raporlama Yetkinliği	Hesap Verebilirliği Güçlendirme
Yönetim Kurulu	
İnsan Kaynakları	

Kaynak: COSO – Internal Control – Integrated Framework, 2013, s. 6 https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf, Erişim Tarihi: 21.10.2017.

2.2.3.2. Risk Değerleme Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları

COSO 2013 güncellemesinde COSO 1992 versiyonunda olmayan Önemli Değişimleri Belirleme İlkesi getirilmesi en önemli yeniliklerden birisidir. İşletme faaliyetlerini etkileme kapasitesine sahip çevresel değişmelerin de işletmeler için bir risk unsuru taşıdığı ifade edilmiştir (COSO, 2013, s. 5), (Kurt ve Uçma, 2013, s. 86).

Tablo 2.3: Risk Değerleme Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler

Risk Değerleme Bileşenine Ait İlkeler	
1992 COSO	**2013 COSO**
Finansal Raporlama Amaçları	Hedeflerin Belirlenmesi
Finansal Raporlama Riskleri	Risklerin Belirlenmesi ve İncelenmesi
Hile Riski	Hile Riski
	Önemli Değişimleri Belirleme

Kaynak: COSO – Internal Control – Integrated Framework, 2013, 7 https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf, Erişim Tarihi: 21.10.2017.

2.2.3.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları

1992 COSO da yer alan Risk Belirleme ve Entegrasyon İlkesine 2013 COSO güncellemesinde yer verilmemiştir, bu değişiklik haricinde bu bileşende büyük değişikliklerin olmadığı söylenebilir (COSO, 2013, s. 5, Kurt ve Uçma, 2013, s. 86).

Tablo 2.4: Kontrol Faaliyetleri Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler

Kontrol Faaliyetleri Bileşenine Ait İlkeler	
1992 COSO	**2013 COSO**
Kontrol Faaliyetlerinin Seçimi ve Gelişimi	Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
Bilgi Teknolojileri	Bilgi Teknolojileri Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
Politika ve Prosedürler	Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması
Risk Belirleme ve Entegrasyon	

Kaynak: COSO – Internal Control – Integrated Framework, 2013, s. 7 https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf, Erişim Tarihi: 21.10.2017.

2.2.3.4. Bilgi ve İletişim Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları

2013 COSO güncellemesinin en önemli değişikliklerinden birisi olan raporlama kavramının kapsamı genişletildiği için 1992 COSO da yer alan Finansal Raporlama Bilgisi ilkesi güncellenen versiyonda yer almamaktadır. COSO – 2013 Bütünleşik Çerçeve Raporunda, finansal olmayan konularında en az finansal konular kadar önemli olduğu ve raporlanmasının işletme için önemli olduğuna vurgu yapılmaktadır. (COSO, 2013, s. 5), (Kurt ve Uçma, 2013, s. 87).

Tablo 2.5: Bilgi ve İletişim Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler

Bilgi ve İletişim Bileşenine Ait İlkeler	
1992 COSO	**2013 COSO**
Finansal Raporlama Bilgisi	İlgili Bilgi Kullanımı
İç İletişim	İç İletişim
Dış İletişim	Dış İletişim
İç Kontrol Bilgisi	

Kaynak: COSO – Internal Control – Integrated Framework, 2013, s. 7 https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf, Erişim Tarihi: 21.10.2017.

2.2.3.5. İzleme Bileşeni İlkelerindeki Güncelleme Çalışmaları

1992 COSO da İzleme olan iç kontrol unsurunun ismi İzleme Faaliyetleri olarak değiştirilmiş, buna karşın ilkelerde büyük değişikliklere gidilmemiştir (COSO, 2013, s. 5), (Kurt ve Uçma, 2013, s. 87).

Tablo 2.6: İzleme Faaliyetleri Bileşenine Ait Güncellenen İlkeler

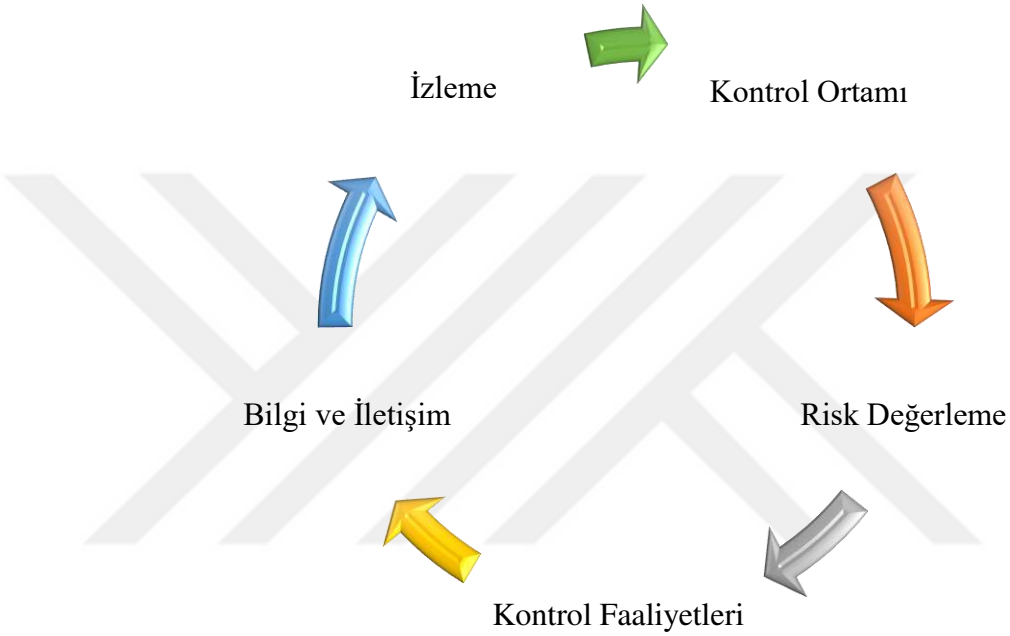
İzleme Faaliyetleri Bileşenine Ait İlkeler	
1992 COSO	**2013 COSO**
Sürekli ve/veya Ayrı Değerlendirmeler	Sürekli ve/veya Ayrı Değerlendirmeler
Zayıflıkların Raporlanması	Noksanlıkların Belirlenmesi

Kaynak: COSO – Internal Control – Integrated Framework, 2013, s. 7 https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf, Erişim Tarihi: 21.10.2017.

2.3. COSO MODELİ BİLEŞENLERİ

COSO tarafından hazırlanan ilk bütünleşik çerçeve raporunda, firmaların iç kontrol sistemi yapısının birbiriyle bütünleşmiş beş ana bileşenden oluştuğu ifade edilmiştir. 2013 yılında güncellenerek yayınlanan Bütünleşik Çerçeve Raporunda, COSO iç kontrol sistemi ana bileşenlerinde herhangi bir değişiklik olmamıştır (McNally, 2013, s. 4).

Şekil 2.2: COSO İç Kontrol Sistemi Bileşenleri



Kaynak: https://www.coso.org/documents, Erişim Tarihi: 15.09.2017

COSO – 2013 Bütünleşik çerçeve raporunda yer alan 17 ilke başlığı altında 77 odak nokta yer almaktadır. Her ilke ile ilgili belirlenen odak noktalar, ilgili ilkenin önemli özelliklerini temsil etme özelliği yanında, işletme yöneticilerine başarılı bir iç kontrol sistemi oluşturabilmeleri için rehberlik etmektedir (McNally, 2013, s. 5).

İç kontrol sistemi unsurları tüm işletmeler için uygulanabilir niteliğe sahiptir. İşletmelerin türleri, finansal büyüklükleri ve faaliyet alanlarına uygun biçimde tasarlanmış iç kontrol sistemleri oluşturmak daha verimli bir sistemin ortaya çıkmasını sağlayacaktır. İşletmelerin tümüne hitap edecek tek bir kontrol sisteminden ziyade dinamik çevresel koşullara ayak uyduran bir iç kontrol sistemi oluşturulması gerekmektedir (Erdoğan, 2009, s. 31).

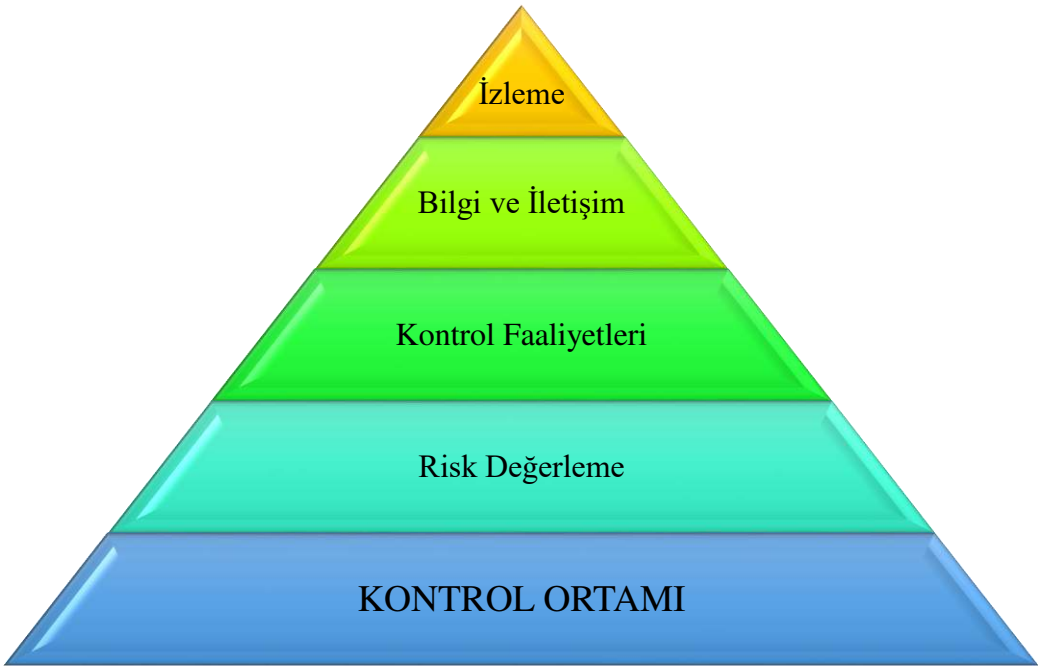
COSO iç kontrol modelinden beklenen etkinliğin sağlanabilmesi ancak modelin ana bileşenlerinin tamamına gereken önemin verilmesiyle sağlanabilir. Çünkü COSO iç kontrol modeli ana bileşenleri birbirine entegre bir şekilde çalışmaktadır (McNally, 2013, s. 5).

2.3.1. Kontrol Ortamı Bileşeni

İşletme çalışanlarının gündelik görevlerini yerine getirdiği ortamı ifade eden kontrol ortamı kavramı, işletmenin aynı zamanda kontrol bilincini de oluşturmaktadır. İç kontrolün diğer bileşenlerinin zeminini bu bileşen oluşturmaktadır. İşletmelerin sağlıklı yürüyen iç kontrol sistemi oluşturabilmeleri için işletmede uygulanan kuralların, iş görme yöntemlerinin ve insan kaynakları politikalarının belirlenmesi sırasında dikkat edilmesi gerekmektedir (Türedi ve Koban, 2016, s. 159).

Şekil 2.3'e göre COSO iç kontrol bileşenleri sıraya dizilecek olursa piramidin en altında yer alacak olan bileşen kontrol ortamı bileşeni olacaktır. Bunun sebebi olarak, sağlıklı bir iç kontrol sistemi kurabilmek ve etkin bir şekilde uygulayabilmek için öncelikle işletmenin kontrol ortamının gerekli yeterliliklere sahip olmasına bağlı olduğu söylenebilir (Gönen, 2009, s. 195).

Şekil 2.3 : Kontrol Ortamı Bileşeninin Önemi



Kaynak: https://www.coso.org, Erişim Tarihi: 11.07.2017.

2.3.1.1. COSO Kontrol Ortamı Bileşeniyle İlgili İlkeler

Dürüstlüğün, etik ilkelerin ve ahlaki değerlerin işletme çalışanlarınca benimsendiği bir işletme kültürü oluşturmak, iç kontrol sisteminin alt bileşenlerinden birisi olan kontrol ortamının tesis edilmesinde önemli bir kriterdir. İşletmelerin, stratejik amaçlara ulaşabilmeleri için işletme organizasyonunda yer alan uzman çalışanların gelişimlerinin sürdürülebilirliğinin sağlaması gerekmektedir. İşletmede yer alan tüm fonksiyonların hesap verebilir hale getirilmesi yine önemli bir husus olarak ortaya çıkmaktadır (Kahyaoğlu, 2017, s. 14).

COSO'nun belirlediği kontrol ortamı ilkelerini 5 başlıkta toplayabiliriz (COSO, 2013, s.4, McNally, 2013, s. 5):

- Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık,
- Gözetim sorumluluğu,
- Örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk,
- Yetkinlik,
- Hesap verilebilirliği güçlendirme.

2.3.1.1.1 Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık İlkesi

İşletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi aşamalarında dürüstlük ve etik değerlere bağlılığı ifade eden ilkedir (Türedi ve Karakaya, 2015, s. 72).

COSO 2013'e göre, dürüstlük ve etik değerlere bağlılık ilkesi ile ilgili belirlenen odak noktaları aşağıdaki gibidir (https://www.coso.org, Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- İşletmede uygulanacak yönetim stiline karar verilmesi,
- Etik değerlere uygun davranış kriterleri hazırlanması,
- Çalışan davranışlarının oluşturulan kriterlere uygunluğunun tespit edilmesi,
- Etik davranış kriterlerine uygun hareket edilmemesi durumunda ne gibi tedbirlerin alınacağının önceden belirlenmesi.

2.3.1.1.2. Gözetim Sorumluluğu İlkesi

Yönetim kurulu tarafından iç kontrol sisteminin, sürekli izlenmesi ve aksayan yönlerin belirlenerek geliştirilmesini ifade eden ilkedir (Türedi ve Karakaya, 2015, s. 73).

COSO, 2013 bütünleşik çerçeve raporunda, yönetim kurulunun iç kontrol sistemini gözetim sorumluluğu ilkesi ile ilgili olarak aşağıdaki konulara dikkat çekmektedir (https://www.coso.org, Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- Yönetim kurulu, gözetim sorumluluğunu yerine getirebilecek yetkinliğe sahip olmalıdır,
- Yönetim kurulu, faaliyetlerini bağımsız olarak sürdürmelidir,
- İşletmedeki iç kontrol sistemi yönetim kurulu tarafından sürekli gözetim altında tutulmalıdır.

2.3.1.1.3. Örgütsel Yapı, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi İlkesi

İşletme yönetiminin, hedeflere ulaşabilmek için raporlama ilişkilerini, yetki ve sorumlulukları tespit ederek gerekli olan çalışmaları yapmasını ifade eden bir ilkedir (Türedi ve Karakaya, 2015, s. 73).

COSO 2013'e göre raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ilkesi başlığında aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org, Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- İşletme organizasyonu bütünlük ifade edecek şekilde ele alınması,
- İşletmede uygulanacak raporlama ilişkilerinin oluşturulması,
- Tüm çalışanlar ve işletmeye yardımcı olan kuruluşlarla ilgili yetki ve sorumluluk dağılımının gerçekleştirilmesi.

2.3.1.1.4. Yetkinliğe Önem Verilmesi İlkesi

Kurumun hedeflerini gerçekleştirebilecek uzman personel istihdam etmesi, yetiştirmesi ve bu sürecin sürdürülebilirliğinin sağlanması hususunda politikaların oluşturulmasını ifade eden ilkedir (Türedi ve Karakaya, 2015, s. 74).

COSO 2013'e göre yetkinliğe önem verilmesi ilkesi başlığında aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org, Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- İşletme misyon ve vizyonu ile uyumlu prosedür ve politikalar hazırlanması,

- Yetkinliğine ihtiyaç duyulan kişilerden işletme içinde en uygun şekilde yararlanılması,
- Uzman personeli özendirici, gelişimlerine katkı sağlayıcı ve işletmeye bağlılığını artırıcı teşvik tedbirlerin alınması,
- Kurumsal hedeflerde başarı gösterebilmek için gereken hazırlıkların planlanması.

2.3.1.1.5. Hesap Verilebilirliği Güçlendirme İlkesi

İşletme içerisinde yapılacak yetki ve sorumluluk paylaşımı sayesinde hesap verilebilirliğin örgütün tamamına yayılmasının sağlanması gerekliliğini ifade eden ilkedir (Türedi ve Karakaya, 2015, s. 74).

COSO 2013'e göre hesap verebilirliğin güçlendirilmesi ilkesi başlığında aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org, Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi için en uygun yetki-sorumluluk dağılımlarının planlanması,
- Performans ölçütleri oluşturarak, çalışanları teşvik edici bir yapı oluşturulması,
- Ödüle dayalı teşvik sistemi sürekli gözden geçirilmeli,
- Mesleki açıdan çalışanların karşılaşabilecekleri baskıların farkında olunmalı,
- Çalışanların faaliyetlerle ilgili performansının ödül ve cezaya dayalı bir sistemle değerlendirilmesi.

2.3.2. Risk Değerleme Bileşeni

Riski genel olarak gerçekleştirilen bir faaliyetin sonucunda maddi bir kaybın oluşması ya da faaliyetin sonucunda gider veya zararla karşılaşılması durumudur. Dolayısıyla ekonomik anlamda fayda kaybına uğrama ihtimaline risk denir (Yüzbaşıoğlu, 2003, s. 2).

İşletmeler kuruluş amaçlarını yerine getirebilmek için çok fazla sayıda faaliyet gerçekleştirirler. Bu faaliyetlerin her biri kendi içerisinde çok farklı riskler barındırmaktadır. Aynı zamanda işletmenin açık bir sistem olması nedeniyle etkileşim içerisinde olduğu çevre de bir risk unsuru özelliği taşımaktadır. İşletmelerin sürekliliği kavramı gereğince hayatlarını sonsuza dek sürdürebilmeleri ancak dinamik çevre

koşullarına uyum sağlayabilmeleri ile mümkün olabilmektedir (Türedi ve Koban, 2016, s. 155).

COSO iç kontrol sistemi ana bileşenleri arasında yer alan risk değerleme bileşeni, firmaların karşı karşıya olduğu risklerin belirlenip değerlendirmesi yapıldıktan sonra, bu risklere karşı geliştirilecek en uygun yönetimsel faaliyetlerin ortaya konmasını ifade etmektedir (Akyel, 2010, s. 87).

İşletmelerin amaç ve hedefleri önünde engel oluşturan unsurlar risk, tam tersi amaç ve hedeflerin yerine getirilmesine yardımcı olacak unsurlar ise fırsat olarak tanımlanır (http://www.bumko.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.09.2017).

COSO iç kontrol sisteminin risk değerleme unsuru sadece riskleri belirlemek ve önem sırasına koymak değil aynı zamanda belirlenen risklerle ilgili eylem planları hazırlayarak bu eylem planını uygulama anlamına da gelmektedir (Karakoç ve Özdemir, 2016, s. 146).

İşletmeler için riskin bir tanımı yapılacak olursa; finansal olarak istenmeyen bir durumun oluşması ihtimali şeklinde ifade edilebilir. İşletmelerin etkin bir risk değerleme sistemi oluşturabilmeleri için bazı temel unsurlara dikkat etmeleri gerekir. Bu unsurlar aşağıda verilmiştir (http://www.bddk.gov.tr, Erişim Tarihi: 14.08.2017):

- Yönetim kurulunun risk yönetimi sürecini tek tek ve bütünleşik olarak hazırlaması ve gözetlemesi,
- Uygulama yöntemlerinin ve risk sınırlarının kurum çapında hazırlanması,
- Riskin ölçülmesi, analiz edilmesi ve analiz sonuçlarının izlenmesi,
- İşletmenin tamamının doğru veriler aracılığıyla entegre edilmesi,
- Sağlıklı bir yönetim bilgi sisteminin oluşturulması,
- İşletme için bilinen en uygun risk modeline sahip olunması,
- İşletmenin tüm birimlerini içine alan iç kontrol sistemi oluşturulması,
- İşletme içinde, risk algısı hakkında bilgilendirmeler yapılarak risk ile ilgili genel bir bilinç düzeyi oluşturulmaya çalışılması.

2.3.2.1. COSO Risk Değerleme Bileşeniyle İlgili İlkeler

COSO'nun belirlediği risk değerleme ilkeleri 4 başlıkta toplanabilir (COSO, 2013, s. 6):

- Hedeflerin Belirlenmesi,
- Risklerin Belirlenmesi ve İncelenmesi,
- Hile Riski,
- Önemli Değişimleri Belirleme.

2.3.2.1.1. Hedeflerin Belirlenmesi İlkesi

İşletmenin ulaşmak istediği hedeflerin belirlenmesi ve aynı zamanda bu hedeflere ulaşma yolunda karşılaşılabilecek risklerin neler olabileceğinin belirlenmesini ifade eder. Hedeflere ulaşma yolunda ortaya çıkabilecek risklerin muhtemel etkilerinin de önceden değerlendirilmesi gerekir. İşletmelerin kendilerine hedef olarak belirledikleri durumların gerçekleşmesini etkileme gücüne sahip olan unsurları belirlemesi büyük önem arz etmektedir. Bu husus literatürde risk hedefi kavramı ile ifade edilmektedir. Risk hedeflemesi yapan bir firma aynı zamanda işletme kaynaklarını da faaliyetlerin önem derecesine göre ayarlanmasını sağlayabilir (Türedi ve Koban, 2016, s. 165).

İç kontrolün ana hedefi işletmenin misyonuna ulaşmasında işletme yönetimine yardımcı olmaktır. İç kontrolün alt hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (http://www.osc.state.ny.us/agencies, Erişim Tarihi: 10.12.2017):

a) Operasyon Hedefler,

b) Uyum Hedefleri,

c) Raporlama Hedefleri.

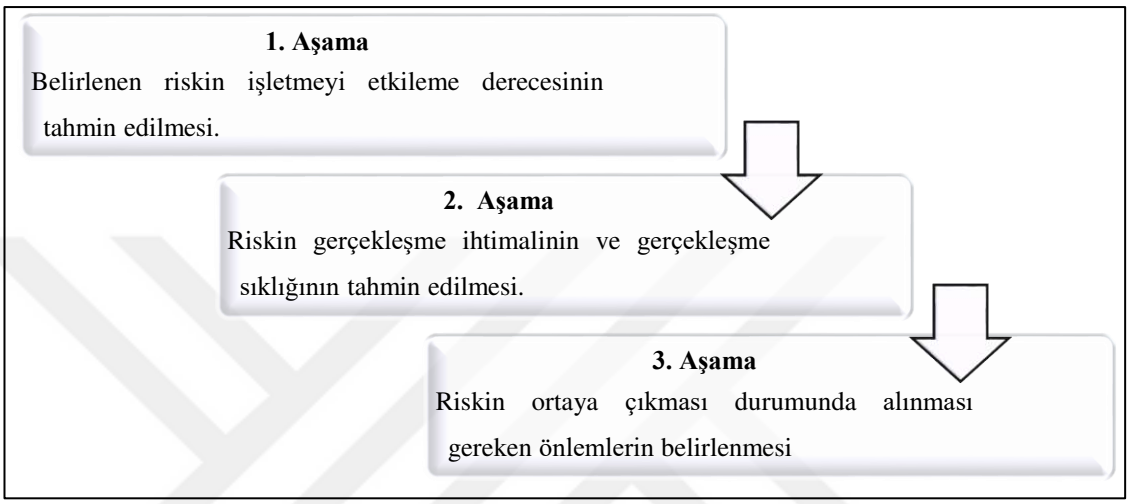
- Kurum içi ve dışı raporlama hedefleri,
- Finansal ve finansal olmayan raporlama hedefleri.

COSO tarafından 1992 yılında yayımlanan ilk versiyonda raporlama hedefi hususunda özellikle finansal raporlama konusuna yer verilirken 2013 güncellemesinde finansal olan ve finansal olmayan raporlama hedefleri de kendine yer bulmuştur. İşletmelerde finansal göstergelerle ifade edilmeyen pek çok sorun en az finansal konular da yaşanabilecek sorunlar kadar şirketin stratejik hedeflerine ulaşmasına engel olabilmektedir (Karakoç ve Özdemir, 2016, s. 148).

2.3.2.1.2. Risklerin Belirlenmesi ve İncelenmesi İlkesi

İşletmenin hangi faaliyetinin ne gibi risklere maruz kalabileceğinin ve bu risklerin işletmeyi etkileme derecesini, gerçekleşme ihtimalini, sıklığını ve alınması gereken tedbirlerin önceden belirlenmesini ifade eder. COSO risk değerlendirmeyi birbirini takip eden üç aşama şeklinde ifade etmektedir (Moeller, 2007, s. 166).

Şekil 2.4: COSO Risk Değerleme Süreci Aşamaları



Kaynak: (https://diblokdcma.files.wordpress.com/2009/10/coso-erm.pdf, Erişim Tarihi: 17.10.2017)

COSO 2013'e göre risklerin belirlenmesi ve incelenmesi ilkesi başlığında aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org Erişim Tarihi: 14.05.2017).

- Faaliyet bazlı risk değerlemesi yapılması,
- İç ve dış çevresel faktörlerin değerlendirmeye tabi tutulması,
- Risk değerleme sürecine farklı yönetim kademelerindeki çalışanlarında katılması,
- Tespit edilen risklerin işletme açısından önem derecelerinin belirlenmesi,
- Tespit edilen risklerle ilgili alınacak önlemlerin hazırlanması.

2.3.2.1.3. Hile Riski İlkesi

Türk Dil Kurumu'na göre hile; aldatmak, yanıltmak için yapılan oyun, desise ve entrikalar olarak tanımlanmaktadır (http://www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 11.09.2017).

Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği (Association of Certified Fraud Examiners – ACFE) göre ise hile; doğru bilginin saklanması veya herhangi bir kimseye zarar vermek amacıyla bir belgenin gerçeğinin saklanması şeklinde tanımlanmaktadır (Bulca ve Yeşil, 2014, s. 49).

Hilenin özellikleri aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2009, s. 60):

- Hileli davranışta bulunanlar tarafından gizli olarak uygulanır,
- Hileli davranışı yapan kimse bu davranışı sonucunda menfaat sağlamayı amaç edinmektedir,
- Bilerek ve isteyerek yapılan davranış özelliği göstermektedir,
- Hileli davranış sonucunda işletme bu durumdan olumsuz etkilenir.

COSO 2013 güncellemesinde yer alan hile risklerinin belirlenmesi ilkesinde dikkat edilmesi gereken en önemli husus, işletmelerin, finansal raporlama hedeflerine ulaşabilmek için riskleri değerlendirme aşamasında hile olasılığını da göz ardı etmemesi gerektiğidir. Bu aşamada işletme genelinde uygulanan teşviklerin ve baskıların gözden geçirilmesi gerekmektedir (Karakoç ve Özdemir, 2016, s. 146).

COSO 2013'e göre hile riski ilkesi başlığında aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- Suistimal riskine maruz kalması muhtemel faaliyet alanlarının tespit edilmesi,
- Örgüt genelinde uygulanan teşvik sisteminin ve örgütsel baskı kaynaklarının yeniden tasarlanması,
- Olası tüm ihtimallerin değerlendirme kapsamına alınması,
- Çalışanları hileye sevk etmesi muhtemel gerekçeler konusunda bilgi sahibi olunması.

2.3.2.1.4. Önemli Değişimleri Belirleme İlkesi

İşletmelerin örgüt yapılarını, iş yapma modellerini, pazardaki konumlarını etkileyebilecek değişiklikleri önceden tahmin etmeleri gerektiğini ifade eden bir ilkedir (Karakoç ve Özdemir, 2016, s. 146).

İşletmeler yapıları itibariyle dinamik çevre koşullarında faaliyet göstermektedir. Bu durum işletmelerin sürekli bir değişim sürecinde olmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk aşağıdaki faktörlerde yaşanan gelişmeler

neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bu faktörleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Elibol, 2005, ss. 155-156):

- Küresel rekabet ortamındaki değişiklikler,
- Rekabet araçlarındaki değişiklikler,
- Teknolojik gelişmeler,
- Krizler,
- Yasal değişiklikler,
- Tüketici istek ve ihtiyaçlarındaki değişmeler,
- Kurumsal performansı geliştirme isteği.

COSO 2013'e göre önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelini değerlendirme ilkesi başlığında aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org Erişim Tarihi: 14.05.2017).

- İşletme dışındaki çevresel koşullarda yaşanan değişimlerin takip edilerek değerlendirilmesinin yapılması,
- Gelişen ve değişen iş yapma yöntemlerinin takip edilerek değerlendirilmesinin yapılması,
- İşletme yönetiminin iç kontrol sistemine karşı olan tutumlarındaki değişmelerin takip edilerek değerlendirilmesinin yapılması.

2.3.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni

İşletmelerin kuruluş amaçlarına ve faaliyet hedeflerine ulaşmalarını engelleyecek riskler tespit edildikten sonra sıra bu risklerin ve engellerin mümkünse ortadan kaldırılması veya azaltılmasını sağlayacak araçlar kontrol faaliyetleri olarak isimlendirilir (Baskıcı, 2012, s. 32).

Kontrol faaliyetleri, engellemeye, belirlemeye ve yöneltmeye dayalı kontrol eylemleri olarak sınıflandırılmaktadır (http://www.tide.org.tr/uploads, Erişim Tarihi: 12.05.2017).

- **Engelleyici Kontrol Eylemleri:** İşletmeyi olumsuz etkileyebilecek durumlara karşı alınması gereken tedbir eylemleridir.
- **Belirleyici Kontrol Eylemleri:** Olumsuz sonuçlara sebep olabilecek hususların gerçekleşme durumunun tespit edilmesi amacıyla yapılan kontrol eylemleridir.

- **Yöneltici Kontrol Eylemleri:** İşletme menfaatleri açısından istendik yönde davranış değişikliği oluşturma amacıyla yapılan kontrol eylemleridir.

2.3.3.1. COSO Kontrol Faaliyetleriyle İlgili İlkeler

COSO'nun belirlediği kontrol faaliyetleri ilkelerini 3 başlıkta toplayabiliriz (COSO, 2013, s. 6):

- Kontrol Faaliyetlerinin Hazırlanması ve Geliştirilmesi,
- Bilgi Teknolojileri Kontrollerin Tespit Edilmesi ve Geliştirilmesi İlkesi,
- Kontrol Faaliyetleriyle İlgili Politikaların ve Prosedürlerin Hazırlanması İlkesi.

2.3.3.1.1. Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi İlkesi

Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemlerin belirlenmesini ifade etmektedir.

Her bir faaliyet için risk unsurlarının ayrı ayrı tespit edilmesi ve tespit edilen bu risklerle ilgili kontrol eylemlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi anlamına gelmektedir. Bu ilke doğrultusunda aşağıdaki verilen kontrol yöntemleri kullanılabilir (http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm, Erişim Tarihi: 24.09.2017):

- Belli aralıklarla gözden geçirmek,
- Örnekleme yoluyla kontrol,
- Kıyaslamak,
- Onaylamak,
- Raporlama yapmak,
- Eş güdümün sağlanması,
- Teyit etmek,
- Çözümlemek,
- Yetkilendirme yapmak,
- Gözetleme,
- İnceleme yapmak,
- İzlemek.

COSO 2013'e göre kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi ilkesi başlığında aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org, Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- Risk değerleme bileşeni ile koordinasyonun sağlanarak kontrol faaliyetlerinin hazırlanması,
- İşletmenin kendisine has farklılıklarının dikkate alınması,
- Kontrol faaliyetleriyle ilgili iş adımlarının düzen içinde planlanması,
- İşletmede uygulanması düşünülen kontrol yöntemleriyle ilgili değerlendirme yapılması,
- İşletme faaliyetleri ile ilgili yönetim seviyesi, işletme birimi ve çalışan ünvanı başlıklarında uyumluluğun sağlanması,
- İşletme organizasyonunun tümünde görev ayrılığı ilkesinin güçlü bir şekilde uygulanması.

2.3.3.1.2. Bilgi Teknolojileri Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi İlkesi

İşletmelerin geleceği bilgi ve bilginin dağılımı üzerinde yükselmeye devam etmektedir. Faaliyetlerinde başarı hedeflerini yakalamak isteyen tüm işletmelerin kaliteli bilgiye ulaşması son derece önemlidir. Bu açıdan bilgilerin nasıl ve nereden nereye aktığını belirlemek son derece önem arz etmektedir. Günümüzde bilginin kontrolü ve bilişim teknolojileri konuları küresel anlamda güç mücadelesinin özünü teşkil etmektedir (İraz ve Yıldırım, 2004, s. 80).

COSO'ya göre bilgi teknolojileri ile alakalı aşağıdaki genel kontroller hazırlanarak uygulamaya sokulmalıdır (https://www.csb.gov.tr, Erişim Tarihi:04.05.2017):

- Faaliyetleri uygulama sistemlerinde gelişim sağlayacak kontroller,
- İşletme genel sistemi ile ilgili yazılımlara yönelik kontroller,
- Bilgiye erişim ile ilgili güvenlik doğrulama kontrolleri,
- Veri iletimi ve yönetimi ile ilgili işlemlere ilişkin kontroller.

Bilgi teknolojileri ile ilgili yapılan genel kontrolleri belirleme çalışmaları iki düzeyde ele alınarak incelenmektedir. Bu düzeyler aşağıda verilmiştir (https://www.csb.gov.tr, Erişim Tarihi:04.05.2017):

a. **Süreç seviyesi:** İşletme yönetimindeki süreçler ile ilgili genel kontrollerin yer aldığı düzeydir.
b. **Altyapı seviyesi düzeyi:** Bilgi teknolojilerini kullanımına yönelik uygulamalar, şirket veri tabanları, kullanılan işletim sistemleri ve ağ ile ilgili teknik genel kontrollerin yer aldığı düzeydir.

COSO 2013'e göre bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi ilkesi başlığında aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- Bilgi teknolojilerinden yararlanılarak yürütülen faaliyetlerle ilgili genel kontrollerin belirlenmesi,
- Kontrol faaliyetleri ile alakalı teknolojik altyapının hazır hale getirilmesi,
- Güvenlik tedbirleri ile ilgili sürece ilişkin kontrol faaliyetlerinin hazırlanması,
- Faaliyetlerle ilgili gereken teknolojik yatırımların yapılması ve bakım çalışmaları ile kullanılan teknolojilerin güncelliğinin sağlanması.

2.3.3.1.3. Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması İlkesi

İşletmeler öncelikle kontrol faaliyetleri ile ilgili ne yapılması gerektiği hususunda politika belirler, bu politikalar kontrol faaliyetlerinde standartlaşmayı sağlayacak prosedürler için temel görevi görür. Sonrasında belirlenen politikalarda başarıya ulaşabilmek adına uygulanacak prosedürler geliştirilir ve faaliyetlerin bu prosedürlere göre yerine getirilmesi hedeflenir (Yılancı, 2004, s. 65).

COSO 2013'e göre kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması ilkesi başlığında aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org, Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- İşletme yönetiminin direktiflerini destekleyecek doğrultuda politika ve prosedür hazırlanması,
- Hazırlanan politika ve prosedürlerde başarıya ulaşabilmek adına yetki ve sorumlulukların dağılımlarının planlanması,
- Kontrol eylemlerinin tam zamanlı olarak uygulanması,
- Aksayan yönlerle ilgili sorumluluğu bulunan çalışanların düzeltici eylemler yapılması,

- Hazırlanan politika ve prosedürlerin belli zaman aralıklarında gözden geçirilerek güncelliğinin sağlanması.

2.3.4. Bilgi ve İletişim Bileşeni

İşletmeler açısından sağlıklı yürüyen bilgi ve iletişim sistemine sahip olmak faaliyetlerinin kontrolünü yüksek oranda artırmaktadır. İşletmeler faaliyetlerini geçekleştirirken iç ve dış çevresiyle sürekli iletişim halindedir. Doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgiye tam zamanında erişebilmeleri bu açıdan büyük önem arz etmektedir (Akyel, 2010, s. 88).

Günümüzde bilgi ve iletişim faaliyetleri kurumlar açısından büyük önem arz etmektedir. İşletme içi ve işletme dışı bilgilerin oluşturulması, bu bilgilerin yönetilmesi ilgililere iletilmesinin sağlanması yönetime iç ve dış olaylar hakkında zamanında iletişim kurma ve etkin bir kontrol sistemi oluşturma imkânı sağlamış olur (Kesik, 2005, s. 99).

Bilişim sektöründe yaşanan hızlı gelişmeler ve aynı zamanda bilişim sistemleri donanımlarına sahip olma maliyetlerinin eskiye oranla giderek azalması, bilgi ve iletişim teknolojilerinin işletmeler tarafından çok yoğun bir şekilde kullanılmasının önünü açmıştır. Bu gelişmeler işletmelerin özellikle organizasyonel yapılarında büyük değişimlere yol açmıştır (Elibol, 2005, s. 156).

Günümüz iş dünyasında kesin olarak kabul edilen tek husus hiçbir şeyin kesin olmadığıdır. Belirsizliklerin yoğun olduğu durumlarda rekabet yarışında öne geçmek için doğru zamanlı ve kaliteli bilgiye sahip olmak büyük avantaj oluşturacaktır (Bayraç, 2003, s. 50).

2.3.4.1. COSO Bilgi ve İletişim Bileşeniyle İlgili İlkeler

COSO tarafından belirlenen bilgi ve iletişim ilkeleri 3 başlıkta toplanabilir. Bilgi ve iletişim bileşeninin temelini oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir (COSO, 2013):

- Faaliyetlerle İlgili Kaliteli ve İlişkili Bilginin Temin Edilmesi ve Kullanılması
- Kurum İçi İlgili Taraflarla İletişim Kurulması İlkesi
- Kurum İçi İlgili Taraflarla İletişim Kurulması İlkesi

2.3.4.1.1. Faaliyetlerle İlgili Kaliteli ve İlişkili Bilginin Temin Edilmesi ve Kullanılması İlkesi

İşletmelerde yürütülen faaliyetlerin hem öncesinde hem uygulanma aşamasında hem de faaliyet sona erdikten sonra sürecin yönetilebilmesi ve kontrol edilebilmesi için işe yarar bilgiler toplanmalı ve karar vericilere iletilmelidir (Yurtsever, 2008, s. 32).

COSO 2013'e göre işletme iç kontrol sistemini destekleyecek kaliteli ve ilişkili bilginin oluşturulması için aşağıdaki hususlara özellikle odaklanılmalıdır (https://www.coso.org Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- Bilgi ihtiyaçlarının tespit edilmesi,
- İç ve dış veri kaynaklarına sahip olma,
- Veriler aracılığıyla bilgiler oluşturma,
- Süreç boyunca kaliteyi koruma,
- Bilgiye ulaşırken maliyet fayda analizi yapılmalı.

2.3.4.1.2. Kurum İçi İlgili Taraflarla İletişim Kurulması İlkesi

İşletmeler, iç kontrol fonksiyonlarını destekleyecek yeterlilikteki bilgilerin, iç kontrol sistemi ile ilgili sorumlular arasındaki bilgi paylaşımında sürekliliği sağlamalıdır (https://www.coso.org Erişim Tarihi: 14.05.2017).

İşletme çalışanlarının yapacakları işlerle ilgili olarak bilgiye erişmelerine imkân sağlanmalıdır. Bu sayede çalışanlar, görevlerini başarılı bir şekilde yerine getirebilecek ve aynı zamanda kurumlarına daha bağlı hale gelmiş olacaklardır. İşletme yöneticilerinin, çalışanlarla etkin bir iletişim içinde olması çalışanların yöneticilerine ve kurumlarına olan güven ve bağlılık duygusunu da artıracaktır. (Şentürk ve Selvi, 2016, s. 538).

İşletme yöneticileri, çalışanlara görev tanımları ve sorumlulukları hakkında bilgi vermelidir. Aynı zamanda kurum içerisinde çalışanların görevlerini yerine getirirken ihtiyaç duyacağı bilgilere erişebilecekleri kurum içi bilgi ağını da oluşturmak durumundadır (Şentürk ve Selvi, 2016, s. 538).

COSO 2013'e göre işletme iç kontrol sistemini destekleyecek kurum içi ilgili taraflarla iletişim kurulması için aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org Erişim Tarihi: 14.05.2017):

- İşletme iç kontrol sistemi ile alakalı bilgilerin işletme içindeki ilgili çalışanlarla paylaşılması,
- İşletme yönetimi ile yönetim kurulunun diyalog halinde olması,
- İşletme içi iletişim düzeyini artıracak farklı iletişim kanallarının kullanılması,
- İletişimi düzeyini artırıcı yönde yöntemler geliştirilmesi.

2.3.4.1.3. Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması İlkesi

İşletme, iç kontrol sistemine etki edecek hususlarda örgüt dışındaki taraflarla iletişimi kolaylaştırmak için en uygun iletişim yöntemini seçer (Karakoç ve Özdemir, 2016, s. 147).

Günümüz iş dünyasında teknolojik gelişmelere paralel olarak karmaşık durumların artması bilgi kullanıcıların işini zorlaştırmaktadır. Günümüzde işletmeler yoğun bir biçimde işletme dışı bilgi kaynaklarından bilgi edinme ihtiyacı hisseder hale gelmiştir. Bunun sonucu olarak işletmeler çağın gerekliliklerine uygun bir biçimde yöntemlerle işletme dışındakilerle iletişimlerini sürdürmektedir. Bu şekilde işletmeler, ileride yaşayabileceği birtakım sorunlara karşı önceden haberdar olma gibi avantajlar elde edebilmektedir (Selvi, 2012, s. 211).

COSO 2013'e göre işletme iç kontrol sistemini destekleyecek kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması için aşağıdaki hususlara odaklanılmalıdır (https://www.coso.org Erişim Tarihi: 14.05.2017).

- İşletme dışı taraflarla iletişimi artıracak yöntemlerin geliştirilmesi,
- İşletmenin dış çevresindeki ilgililerden (müşteri vs.) veri toplayabilecek iletişim sistemi hazırlanması,
- İşletme ile ilgili dış çevrede yapılan değerlendirmeleri yönetim kuruluna aktarabilecek bilgi iletişim sistemine sahip olunması,
- İşletme için en uygun bilgi iletişim sisteminin hazırlanması ve geliştirilmesi.

2.3.5. İzleme Bileşeni

İzleme faaliyetleri, diğer COSO bileşenlerinin ve işletme iç kontrollerinin her birinin mevcut durumlarını değerlendirmenin yanında bu işlevlerin ve işletme iç kontrollerinin işlevselliğini de değerlendiren bütüncül bir bileşendir. Kurum, kurum ve alt birimleri arasında oluşturulan iç kontrol ilkelerinin mevcut durumlarını tespit etmek için sürekliliği olan ayrı ayrı değerlendirme süreçleri uygulanmalıdır. İzleme

faaliyetleri aynı zamanda işletme iç kontrollerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendiren önemli bir girdi unsurudur (Moeller, 2013, s. 174).

İç kontrol sisteminin ve faaliyetlerinin, sistemin amacına uygun doğrultuda olup olmadığının tespiti ve sistemdeki aksayan yönlere ilişkin düzeltici eylemlerin uygulanabilmesi için işletme yönetimi sürekli iç kontrol sistemini izler ve değerlendirmelerde bulunur (Bozkurt, 2010, s. 135).

İzleme faaliyetleri, iç kontrol sisteminde yaşanması muhtemel anormal durumlar da dahil tüm ihtimalleri incelemektedir, bu sayede işletme ve alt birimleri arasındaki ilişkilerde dahil olmak üzere iç kontrol sisteminin tüm bileşenlerinin mevcut durumunu ve işleyişi hakkında bilgi sahibi olunabilmektedir. İzleme faaliyetleri genelde işletmelerde yaşanabilecek eksikliklerin temel nedenlerini tespit edecek ve işletmeye ait tüm iş süreçlerinde çalışabilecektir. COSO 2013 yılında yayımladığı kavramsal çerçeve ile birlikte işletmelerde göz ardı edilen muhtemel sorunları tespit etmeye yardımcı olacak uygun izleme süreçlerinin olduğunu ifade etmektedir (Moeller, 2013, s. 105).

Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions), iç kontrol sistemlerinin devamlı olarak izlenmesi gerektiğini savunmaktadır. İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin performansında zaman içinde yaşanabilecek farklılaşmaların tespit edilmesi ve bu farklılıkların nedeninin araştırılması izleme bileşeninin faaliyetleri arasında yer almaktadır. İç kontrol sistemlerinin izlenebilmesi için önceden tanımlanmış prosedürlere ve yöntemlere ihtiyaç vardır (Ionescu, 2011, s. 804).

İzleme faaliyetlerinin yapılmasının temel amacı, iç kontrol sisteminin istenildiği gibi işleyişinin sağlanması ve konjonktür değişikliklerine uyum sağlayabilir hale getirilmesidir. İşletmeler, etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi oluşturabilmek için aşağıda sıralanan nedenlerden dolayı izleme faaliyetlerine gereken önemi vermek durumundadırlar (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014, s. 98).

- İç kontrol sistemi ile ilgili sorunları zamanında belirleyip ortadan kaldırabilmek,
- İç kontrol sistemindeki etkinliği belli zaman aralıklarında kontrol edebilmek,

- İç kontrol sisteminin güvence bildirimlerine kanıt teşkil edecek nitelikte belgeler oluşturmak.

Şekil 5.2'de gösterildiği gibi iç kontrol sistemi bir döngü şeklinde ifade edilirse izleme bileşeni bu döngünün tamamlanmasına katkı sağlar, aynı zamanda diğer bileşenlerin etkinliğini düzeyini tespit eder (Moeller, 2013, s. 105).

Şekil 2.5: İç Kontrol Döngüsü ve İzleme Bileşeninin Önemi

Kaynak: Moeller, R. R. (2013). *Executive's Guide to COSO Internal Controls: Understanding & Implementing The New Framework.* New Jersey: John Willey & Sons Inc., s. 108.

2.3.5.1. COSO İzleme Bileşeniyle İlgili İlkeler

COSO'nun belirlediği izleme etkinlikleri ilkelerini 2 başlıkta toplanabilir. (COSO, 2013, s. 4). İzleme etkinliklerinin temelini oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir:

- Sürekli ve/veya Ayrı Değerlendirmeler,
- Eksikliklerin Değerlendirmesi ve İlgililere İletilmesi.

2.3.5.1.1. Sürekli ve/veya Ayrı Değerlendirmeler İlkesi

COSO 2013'de izleme bileşeni altında yer alan bu ilkede asıl olarak aşağıda yer alan hususlara dikkat çekilmiştir (COSO, 2013, s. 4):

- Sürekli ve özel incelemeler yoluyla, iç kontrol sistemi unsurlarının güncel durumlarının izlenmesi,
- İş süreçlerindeki değişikliklerin dikkate alınması,
- İç kontrol sisteminin mevcut durumunun ve yürütümünün değerlendirilmesi,

- Değerlendirmelerde alanında uzman çalışanlardan yararlanılması,
- İş süreçlerinin bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirmesinin yapılması,
- Özel izlemelerde kapsam ve süre ayarlanmasının yapılması,
- Tarafsızlık için incelemelerin belli zaman aralıklarında yapılması.

2.3.5.1.2. Eksikliklerin Değerlendirmesi ve İlgililere İletilmesi İlkesi

İzleme bileşeninin diğer bir ilkesi olan eksiklikleri değerlendirme ve iletme, kurumun iç kontrol eksikliklerini değerlendirerek, üst yönetimi ve yönetim kurulunu da içerecek şekilde, belirlenen eksiklikleri düzeltmekten kişilere zamanında bilgi vermesi anlamına gelir. COSO bu ilke başlığı altında 3 odak noktası belirlemiştir (COSO, 2013, s. 5):

- Yönetim tarafından, sürekli ve özel izleme sonuçlarının değerlendirilmesi,
- Belirlenen eksik yönlerin ilgililere bildirilmesi,
- Düzeltici faaliyetlerin gözetim altında tutulması.

COSO, bu ilkede noksanlık kavramını noksanlık ve büyük noksanlık olmak üzere ikiye ayırmıştır. Şayet iç kontrol sisteminde etkinlik sağlanamıyorsa bunun nedeninin büyük bir noksanlık olduğunu ifade etmektedir (Kurt ve Uçma, 2013, s. 87).

2.4. COSO PİRAMİDİ

COSO tarafından ortaya konulan iç kontrol bileşenleri aslında birbiriyle yakından ilgili bileşenler bütünüdür. Bu bütünlüğü ortaya koyacak görsel çalışmanın adına COSO Piramidi adı verilmektedir (COSO, 2004, s. 5).

İşletmelerin oluşturduğu iç kontrol sisteminin sağlıklı bir temele oturması için kontrol sistemi buna uygun bir zemin oluşturur. İç kontrol sistemi oluşturma aşamasında işletmelerin öncelikle kendi örgüt kültürlerini ve yönetim süreçlerini kontrol edilebilir yapıya uyumlu hale getirmeleri uygun olacaktır (http://www.ickontrol.saglik.gov.tr, Erişim Tarihi: 14.10.2017).

Piramidinin temelinde kontrol ortamı bileşeni yer almaktadır (COSO, 2004, 4). İşletmeler tarafından uygulanan iç kontrol sisteminin başarısı işletmedeki kontrol ortamına bağlıdır (Ceyhan ve Apan, 2014, s. 182).

İşletmeler risk değerleme yaparak, muhtemel olumsuz durumların ortaya çıkma sıklığını ve ortaya çıkması durumunda ne gibi önlemlerin alınması gerekir sorularına yanıt bulurlar. Risk değerleme sonuçları, işletme için ne gibi kontrol

faaliyetleri gerçekleştirilmeli sorusuna yanıt verir. Günümüzde işletmeler çok farklı risklerle aynı anda karşı karşıya kalabilmektedir. Önemli olan bu riskleri ortadan kaldırmaktan ziyade bu risklerin gerçekleşme ihtimalleri göz önünde bulundurularak olası fiili risk gerçekleşme durumlarına göre yol haritalarının önceden tespit edilmesidir. Burada öncelikle risklerin öncelik sırasına göre tespit edilmesi önem arz etmektedir (http://www.osc.state.ny.us, Erişim Tarihi: 14.10.2017).

İşletme bünyesinde gerçekleşmesi muhtemel sorunları tespit etmek için kontrol faaliyetleri risk değerlendirme sonuçlarından beslenmektedir. Tespit edilen risk unsurları üzerinde yoğunlaşan kontrol faaliyetleri belirsizlik ortamlarında işletme için yol gösterici bir rehber olacaktır. Kontrol faaliyeti bileşeni, işletmelerin hedeflerine ulaşabilmek için belirlediği politika, prosedür ve uygulamaların bir bütünüdür. İşletmeler, için bir tehdit durumundaki risklerle mücadele edebilmeleri için gerçekleştirdikleri uygulamalarda kontrol faaliyetleri kapsamında değerlendirilir (Ceyhan ve Apan, 2014, s. 182).

İşletmelerde uygulanan iç kontrol sistemini destekleyen COSO bileşeni bilgi ve iletişim bileşenidir. İşletme yöneticilerinin alacakları kararlarda onlara kaliteli bilgi sunmak büyük önem arz etmektedir. Karar vericilerin ihtiyaç duyduğu veriler, işletme içi ve işletme dışı kaynaklardan zamanında sağlanmalıdır. Aynı şekilde işletmeler için etkin bir iletişim sistemi kurmak faaliyetlerin devamlılığı için çok önemlidir. İşletme yönetimi, kaliteli ve ihtiyaca uygun bilgiyi işletme iletişim ağını kullanarak işletmenin tüm seviyelerinde yer alan karar vericilere ulaştırır (http://www.kontrol.bumko.gov.tr, Erişim Tarihi: 11.09.2017).

İç kontrol sisteminin işleyişini ve varsa eksikliklerini ortaya koymak için gerçekleştirilen eylemler izleme bileşenini oluşturmaktadır. İç kontrol sistemi bileşenleriyle devamlı olarak etkileşim halinde olan izleme bileşeni aynı zamanda, muhtemel sorunları önceden belirleyerek giderilmesine de yardımcı olmaktadır. İç kontrol sisteminin etkin ve verimliliğini takip etmekte izleme bileşeninden beklenen görevler arasındadır (Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014, s. 88).

Şekil 2.6: COSO Piramidi

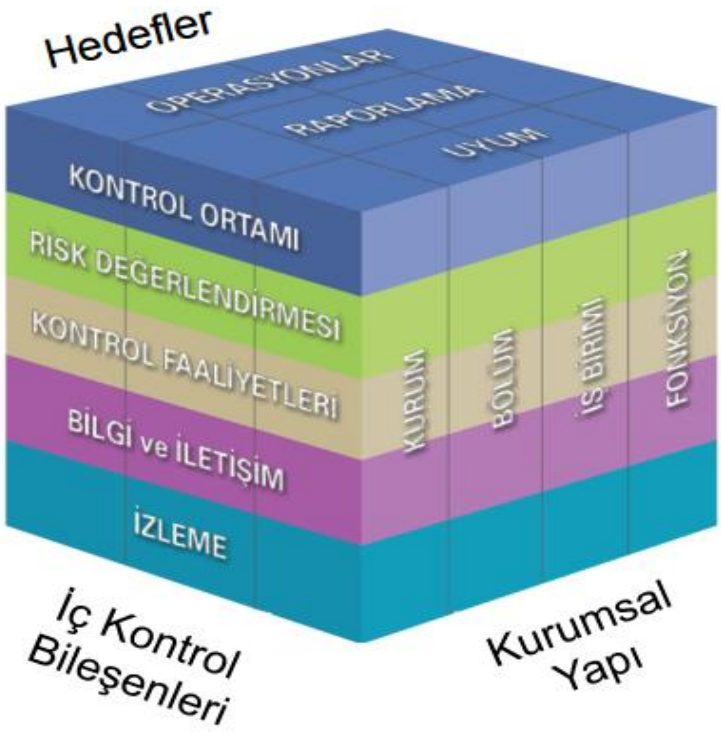
Kaynak: COSO, 2013, s. 13 http://www.coso.org Erişim Tarihi: 12.06.2017.

2.5. COSO İÇ KONTROL MODELİNİN BİLEŞENLERİ VE COSO KÜPÜ

COSO Küpü, işletmelerin hedefleri ile bu hedeflere ulaşabilmek için gereksinim duyduğu unsurlar arasındaki ilişkiyi gösterir. COSO Küpü, 3 boyutlu hazırlanmış bir matris şeklindedir. İç kontrol bileşenlerinin, iç kontrolün hedefleri ve amaçları ile arasındaki ilişkiyi COSO Küpü ile ifade etmek mümkündür (Avan, 2017, s. 70).

Matris yakından incelendiğinde iç kontrol bileşenlerinin, iç kontrol sisteminin hedefleri ve işletmenin faaliyetleri arasındaki ilişkiyi ortaya koyduğu görülmektedir. İşletme hedefleri, iç kontrol bileşenleri ve kurumsal yapı, matrisin farklı bölümlerini oluşturmaktadır (http://www.bumko.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.10.2017)

Şekil 2.7: COSO Küpü



Kaynak: COSO, 2013, s. 4. (http://www.tide.org.tr, Erişim Tarihi: 14.09.2017.

Yatay sütunlarda COSO iç kontrol bileşenleri yer almaktadır. Bu bileşenler şunlardır:

- Kontrol Ortamı,
- Risk Değerlendirmesi,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi ve İletişim,
- İzleme.

Dikey sütunlarda kurumsal yapıyı oluşturan işletme birimleri yer almaktadır. Bu birimler şunlardır:

- Kurum,
- Bölüm,
- İş birim,
- Fonksiyon.

Küpün diğer boyutunda işletmenin ulaşmak istediği hedefleri yer almaktadır. Bu hedefler şunlardır:

- Uyum hedefleri,
- Raporlama hedefleri,
- Operasyonel hedefler.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

COSO İÇ KONTROL STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ÜRETİM İŞLETMELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN BELİRLENMESİ: KOCAELİ İLİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

Son yıllarda yoğun bir biçimde ortaya çıkan reel ve mali sektör krizleri, ülke ekonomilerini büyük sıkıntılara sokmuştur. İşletmelerin geçmişe nazaran daha büyük bilanço büyüklüklerine ulaşmış olması nedeniyle şirket faaliyetlerindeki karmaşıklık düzeyi de aynı oranda artmıştır. İşletmelerde kriz durumları oluştuktan sonra yapılan denetim çabaları sonucunda kriz kaynakları ortaya çıkarılabilmektedir. Fakat bu durum zararları ortadan kaldırmak yerine krize götüren nedenleri ortaya koyma faaliyeti olarak değerlendirilebilir. Oysaki krizleri çıkmadan önlemek şüphesiz daha akılcı olacaktır. Bu bakış açısıyla son yıllarda iç kontrol kavramına verilen önem giderek artmış bulunmaktadır (Tüm ve Reyhanoğlu, 2015, s. 401).

Araştırmanın konusu üretim işletmelerindeki iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum düzeyinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla aşağıda yer alan Kocaeli ilindeki organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri araştırma kapsamına dahil edilmiştir.

- Gebze Organize Sanayi Bölgesi (GOSB),
- Gebze Plastikçiler Organize Sanayi Bölgesi (GEPOSB),
- Taşıt Araçları Yan Sanayicileri Derneği – Otomotiv Yan Sanayi İhtisas Organize Sanayi Bölgesi (TAYSAD – TOSB),
- Gebze Güzeller Organize Sanayi Bölgesi (GGOSB),
- Dilovası Organize Sanayi Bölgesi (DOSB).

İşletmelerin iş süreçlerinde yaşanabilecek olumsuzlukların önüne geçmek için uluslararası ölçekte kabul gören COSO (Committee of Sponsoring Organizations) standartları geliştirilmiştir. Bu çalışmada, belirlenen sahada yer alan işletmelerin iç kontrol sistemlerinin varlığı ve COSO standartları çerçevesinde uyum düzeyi, yapılan anket çalışması yardımıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Araştırmada Kocaeli ilindeki organize sanayi bölgeleri üzerine bir anket çalışması yapılmıştır. Kocaeli bölgesi ülke ekonomisine yön veren büyük üretim ve ticaret işletmelerinin yoğun olarak faaliyet gösterdiği bir bölgedir.

Kocaeli ili ülke üretim sanayinde İstanbul'dan sonra en gelişmiş ildir. Ülkemizdeki en büyük ticaret merkezi konumundaki İstanbul iline olan yakınlığı dolayısıyla transit karayolu taşımacılığı fazlasıyla yapılabilmektedir. 3.623 km^2'lik yüzölçümü ile Türkiye'nin en küçük yüzölçümüne sahip iller arasında yer almasına karşın, sanayi üretimindeki üretim yüzdesiyle en büyük dört il içerisinde kendine yer bulmaktadır (http://argedestek.kocaeli.edu.tr, Erişim Tarihi: 31.07.2017).

Çalışmada üretim işletmelerinin tercih edilmesinin sebebi olarak, üretim sektörünün ülke ekonomisi ve ihracata verdiği destek açısından öneminin her geçen gün artması gösterilebilir. Bu nedenle üretim işletmeleri tercih edilmiştir.

3.3. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmada, Kocaeli ilindeki üretim işletmelerinin COSO iç kontrol standartları çerçevesinde değerlendirilmesi ve söz konusu standartlara uyum derecesinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, COSO standartları (bileşenleri) çerçevesinde hazırlanmış olan soruları işletme yöneticilerinin cevaplaması istenmiştir. Verilen cevaplar ışığında işletmelerin COSO iç kontrol standartları açısından durumları ortaya konulmuştur. Ayrıca çeşitli değişkenler bazında (işletme türü, pazarlama çevresi ve personel sayısı) verilen cevapların farklılaşıp farklılaşmadığı ve eğer farklılık söz konusu ise bunun alt boyutlarının ortaya konulması çalışmanın diğer amaçları arasında yer almaktadır.

3.4. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmanın bu kısmında, iç kontrol sisteminin üretim sektörü ve diğer sektörler açısından uyum düzeyinin incelendiği çalışmaların konuyu hangi açıdan ele aldığı, araştırma da kullanılan ölçeğin türü, araştırma bulguları ve araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

Günal (2010) tarafından gerçekleştirilen çalışmada tüm işletmelerde az da olsa mutlaka olan iç kontrol sisteminin varlığının, örnek üretim işletmesi açısından önemine vurgu yapılmıştır. COSO yaklaşımı temel alınarak hazırlanan anket,

işletmedeki iç kontrol sisteminin ne derece var olduğunu belirlemek amacıyla işletmeye uygulanmıştır. Örnek üretim işletmesinde yapılan çalışma neticesinde, iç kontrol sisteminin yeterli olmadığı ve iç kontrol sisteminin yeniden düzenlenmeye tabi tutulması sonucuna ulaşılmıştır.

Baskıcı (2012) tarafından işletmelerde uygulanan kurumsal yönetim anlayışı ile etkin bir iç kontrol sistemi arasındaki ilişkinin ortaya konulması amacıyla Borsa İstanbul'a kayıtlı işletmelere yönelik anket uygulaması yapılmıştır. Yapılan anket çalışması sonuçları sperman korelasyon testine tabi tutulmuştur. Çalışma sonucunda iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim anlayışı arasında istatistiki olarak pozitif yönde güçlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir. İşletmelerde uygulanan kurumsal yönetim anlayışında başarının yakalanabilmesinin arkasındaki en önemli faktörlerden birisi olarak etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmak gösterilmektedir sonucuna ulaşılmıştır.

Demir (2012) tarafından gerçekleştirilen çalışma, muhasebe denetiminde önemli bir yere sahip olan iç kontrol sisteminin Sivas ilindeki işletmelerde uygulanma düzeyi, özellikle dönen varlık unsurlarına yönelik uyguladıkları iç kontrol yöntemlerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Hazırlanan anket formu işletme yöneticilerine sunulmuş ve elde edilen veriler frekans analizi ve Anova analizi aracılığıyla incelenmiştir. Buna göre, işletmelerin iç kontrol ve denetim konuları hakkında güncel bilgilere yeterince sahip olmadığı ve bu nedenle işletme genelinde uygulanacak bir iç kontrol sistemi kurup uygulamadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Şık (2013) bu çalışma kapsamında, bankalarda uygulanan iç kontrol sistemi oluşturma sürecinde 2001 Mali Krizinin önemli bir tarih olarak karşımıza çıktığını belirlemiştir. Bankaların iç kontrol sistemlerini kurarken 2001 krizinde yaşanan sorunlar temel teşkil etmiştir. BDDK'nın, yayımladığı yönetmelikler aracılığıyla oluşturduğu ve yasal bir zorunluluk halinin mevcut olduğu belirlenmiştir.

Keskin (2014) tarafından yapılan çalışmada Antakya'da faaliyetine devam eden üretim işletmelerinde iç kontrol sistemi unsurlarının durumunu belirlemek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Yapılan anket çalışması sonucu elde edilen veriler frekans analizi ve Ki Kare analiz yöntemi ile incelenmiştir. Elde edilen bulgulara göre, işletmelerin bazılarının iç kontrol sistemini uyguladıkları, buna karşın bazılarının kısmen uyguladıkları görülmüştür. İşletmelerin performans hedefleri

oluşturma, çapraz kontroller, risk değerleme ve işletme varlıklarının sayımı gibi unsurlarda eksiklerinin olduğu belirlenmiştir.

Şentürk (2015) araştırmasında tekstil sektörüne yönelik olarak anket uygulaması yapılmıştır. Anket sonucu elde edilen verilen frekans analizi, korelasyon analizi ve regresyon analizine tabi tutularak incelenmiştir. Sonuç olarak, iç kontrol sistemi ve risk değerleme süreci ayrı ayrı ele alındığında işletmenin sürdürülebilirliği üzerinde etki oluşturduğu görülmüştür. İç kontrol sistemi ve risk değerleme kavramlarının alt başlıkları ile birlikte değerlendirildiğinde birbirlerini gölgeledikleri sonucuna ulaşılmıştır. İşletmelerde öznel iç kontrol sistemleri ile yazılı kurumsallık ilkesi faktörlerinin ön plana çıktığı gözlenmiştir.

Kaya (2015) araştırmasını üretim işletmelerinde üretim ve stok döngüsünün kontrolü ve denetiminin önemini ortaya koymak amacıyla döngü kontrol testleri uygulayarak gerçekleştirmiştir. Yapılan testler sonucunda, işletmelerin ekonomik anlamda büyümesiyle beraber faaliyet döngüsü üzerindeki kontrolde yaşanan eksiklikler, stok ve üretim döngüsüne ait iş ve işlemlerin eş zamanlı olarak kayıtlanmamasının oluşturduğu zaman kaybı, ürün maliyetlerinin geç belirlenmesine ve dolayısıyla da karar alıcılara zamanında bilgi verilmemesi sonucunu ortaya çıkardığı belirlenmiştir. Bu durumun sonucunda işletmelerin ana amacı olan kar elde etmekten uzaklaştıkları tespit edilmiştir.

Melikyan (2015) araştırmasında iç kontrol sisteminin risk azaltıcı etkilerini ortaya koymak amacıyla COSO ilkeleri kapsamında oluşturulan model kapsamında işletmelerin iç kontrol sistemine ne derece önem verdiği belirlemeye çalışmıştır. Son zamanlarda ortaya çıkan ekonomik skandallar işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin olmadığını ortaya koymuştur. Ülkemizdeki işletmelerin iç kontrol sistemine gereken önemi vermesi, işletmeleri hile ve hata riskine karşı koruyacaktır. Bu sayede sermaye kapasitesini artırmama sorununun çözümüne yardımcı olunabilir sonucuna ulaşılmıştır.

Kızıltuğ (2015)'un çalışmasında incelenen özel hastane işletmesi, etkin olarak işleyen ve yazılı kurallarla düzenlenmiş iç kontrol sistemine sahiptir. İşletme içerisinde tahsil edilen nakdin kayıtlara geçirilme sorumluluğu ile, nakdin korunması sorumluluğu birbirinden ayrı tutulduğu tespit edilmiştir. Günlük olarak çalışılan tüm

bankalar ile bakiye mutabakatı yapılarak bankalardaki paralar üzerinde kontrolün sağlandığı tespit edilmiştir.

Çelen (2017) tarafından gerçekleştirilen çalışma kapsamında ele alınan zincir gıda marketlerinde iç kontrol ve iç denetim süreçleri incelenmiştir. Sektöre yönelik yapılan anket çalışması sonucunda özellikle küçük ve orta ölçekte faaliyetini sürdüren zincir gıda marketlerinde, iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin ağırlıklı olarak uygulanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. İç kontrol sistemine yönelik süreçlerin uygulandığı işletmelerde ise eksiklikler olduğu belirlenmiştir.

3.5. ARAŞTIRMANIN KISITLARI

Çalışma sadece Kocaeli ilindeki üretim işletmelerini kapsamaktadır. Çalışma sadece ankette sorulan sorular ve ankete katılan üretim işletmelerinin yetkililerinin ankete verdiği cevaplardaki görüşleri ile sınırlıdır. Bu nedenle yapılan bu çalışma sonucunda elde edilen bulguları ülke geneline yaymak mümkün olmayacaktır. Ayrıca işletme yöneticilerinin vermiş olduğu sübjektif cevaplar ışığında değerlendirmelerin yapılması çalışmanın diğer kısıtları arasında yer almaktadır.

3.6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmada nicel araştırma yöntemlerinden tanımlayıcı araştırma modelinden yararlanılmıştır. Çalışma, literatür çalışması ve uygulama bölümlerinden oluşmaktadır. Literatür taraması yapılırken; kitaplar, dergiler, internet kaynakları ve veri tabanlarından yararlanılmıştır. Uygulama bölümünde ise, Kocaeli İlindeki üretim işletmelerinde iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ortaya koymak amacıyla anket kullanılmıştır. Anket tanımlayıcı giriş soruları haricinde beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde toplam 18 sorudan oluşan kontrol ortamının tespitine yönelik sorular yer almaktadır. İkinci bölümde risk değerlendirme durumunun tespitine yönelik 7 soru, üçüncü bölümde kontrol faaliyetlerinin tespitine yönelik 25 soru, dördüncü bölümde bilgi ve iletişim sistemlerini kullanma durumunun tespitine yönelik 7 soru ve son bölümde ise izleme durumunun tespitine yönelik 13 soru yer almaktadır.

Anketin tanımlayıcı giriş bölümündeki sorular haricindeki beş bölümdeki sorular 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Hazırlanan sorulardaki likert ölçeğinde, 1: Kesinlikle katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4: Katılıyorum ve 5: Kesinlikle katılıyorum ifadelerini belirtmektedir. Anket sorularının

hazırlanmasında, Keskin (2014) ve Özçetin (2017) anket formlarından yararlanılmıştır.

Araştırma kapsamında üretim işletmesi yöneticilerine 125 anket dağıtılmış ve bu anketlerden 101 tanesi geri dönmüştür. Kocaeli ilindeki üretim işletmeleri için bir araştırma yapılacağı için çalışmanın ana kitlesini, Kocaeli ilinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri oluşturmaktadır.

Araştırmada, araştırmanın amacı, içeriği ve sınırlılıklarını da dikkate alarak, olasılıklı olmayan örnekleme yöntemleri arasında yer alan yargısal örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Bu yönteme göre birimlerin ana kütleden örnekleme seçilmesi işlemi araştırmacının kişisel yargılarına dayanmaktadır. Yargısal örnekleme yönteminde araştırmacı, örneklem seçimi için belirli kriterleri esas alır ve oluşturulan örneklemin bu kriterleri yeterince temsil edeceğine kanaat getirir. Yargısal örnekleme yönteminde araştırmacı örnekleme dahil edeceği birimlere kolay bir şekilde ulaşım sağlar. Aynı zamanda, elde edilen verilerin derlenebilmesi hızlı bir şekilde yapılabilir (Özdemir, 2008, s.95).

Araştırma kapsamına dâhil edilecek işletmelerin belirlenmesinde esas alınan kriterler aşağıda verilmiştir.

- Kocaeli ili sınırları içinde faaliyet gösteren işletme olması,
- Üretim sektöründe faaliyet gösteren işletme olması.

Örneklem üzerinde posta yoluyla anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

3.7. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Çalışmada, üretim işletmelerinin COSO bilişenlerine uyum derecesinin test edilmesinde şirket türü, pazarlama çevresi ve personel sayısı bağımsız değişkenler olarak alınarak hipotezler hazırlanmıştır.

COSO iç kontrol bileşenleri 13 ayrı alt boyutta ele alınarak hipotezler hazırlanmıştır. Bu boyutlar tablo 3.1'de verilmiştir.

Tablo 3.1: COSO İç Kontrol Bileşenleri ve Alt Boyutları

COSO Bileşenleri	Bileşenler Bazında Oluşturulan Alt Boyutlar
Kontrol Ortamı	Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyi
	Üst yönetimin gözetim sorumluluk düzeyi
	Örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk düzeyi
	Çalışanların yetkinliği ve uzmanlaşmaya önem verme düzeyi
Risk Değerleme	Faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında oluşabilecek risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi düzeyi
	Hile (Suistimal) risklerinin değerlendirilmesi düzeyi
Kontrol Faaliyetleri	Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi
	Bilgi Teknolojileri üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi
	Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürler oluşturma düzeyi
Bilgi ve İletişim	Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması düzeyi
	Bilgi ve iletişim sistemine ilişkin iç iletişim mekanizmasına sahip olma düzeyi
İzleme	Sürekli ve özel değerlendirme yapma düzeyi
	Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verme düzeyi

Çalışmada, üretim işletmelerinin COSO bileşenlerine uyum derecesinin test edilmesinde şirket türü, pazarlama çevresi ve personel sayısı bağımsız değişkenler olarak alınarak hipotezler sınanmıştır. Çalışma kapsamında test edilecek hipotezler tablo 3.2'de verilmiştir.

Tablo 3.2: Şirket Türüne Göre Sınaması Yapılacak Hipotezler

SN	HİPOTEZLER	
KONTROL ORTAMI	**H_1:** Kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{1A}	Şirket türü itibariyle kontrol ortamı / dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{1B}	Şirket türü itibariyle kontrol ortamı / üst yönetimin gözetim sorumluluğunu yerine getirme düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{1C}	Şirket türü itibariyle kontrol ortamı / örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{1D}	Şirket türü itibariyle kontrol ortamı / çalışanların yetkinliği ve uzmanlaşmaya önem verme düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
RİSK DEĞERLEME	**H_2:** Risk değerleme bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{2A}	Şirket türü itibariyle risk değerleme / faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında oluşabilecek risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{2B}	Şirket türü itibariyle risk değerleme / hile (suistimal) risklerinin değerlendirilmesi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
KONTROL FAALİYETLERİ	**H_3:** Kontrol faaliyetleri bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{3A}	Şirket türü itibariyle kontrol faaliyetleri / kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{3B}	Şirket türü itibariyle kontrol faaliyetleri / bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{3C}	Şirket türü itibariyle kontrol faaliyetleri / kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürler oluşturma düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
BİLGİ ve İLETİŞİM	**H_4:** Bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{4A}	Şirket türü itibariyle bilgi ve iletişim / faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{4B}	Şirket türü itibariyle bilgi ve iletişim / bilgi ve iletişim sistemine ilişkin iç iletişim mekanizmasına sahip olma düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
İZLEME	**H_5:** İzleme bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{5A}	Şirket türü itibariyle izleme / sürekli ve özel değerlendirme yapma düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{5B}	Şirket türü itibariyle izleme / eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verme düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.

Tablo 3.3: Pazarlama Çevresine Göre Sınaması Yapılacak Hipotezler

SN	HİPOTEZLER	
KONTROL ORTAMI	**H_6:** Kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{6A}	Pazarlama çevresi itibariyle kontrol ortamı / dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{6B}	Pazarlama çevresi itibariyle kontrol ortamı / üst yönetimin gözetim sorumluluğunu yerine getirme düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{6C}	Pazarlama çevresi itibariyle kontrol ortamı / örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{6D}	Pazarlama çevresi itibariyle kontrol ortamı / çalışanların yetkinliği ve uzmanlaşmaya önem verme düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
RİSK DEĞERLEME	**H_7:** Risk değerleme bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{7A}	Pazarlama çevresi itibariyle risk değerleme / faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında oluşabilecek risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{7B}	Pazarlama çevresi itibariyle risk değerleme / hile (suistimal) risklerinin değerlendirilmesi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
KONTROL FAALİYETLERİ	**H_8:** Kontrol faaliyetleri bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{8A}	Pazarlama çevresi itibariyle kontrol faaliyetleri / kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{8B}	Pazarlama çevresi itibariyle kontrol faaliyetleri / bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{8C}	Pazarlama çevresi itibariyle kontrol faaliyetleri / kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürler oluşturma düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
BİLGİ ve İLETİŞİM	**H_9:** Bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{9A}	Pazarlama çevresi itibariyle bilgi ve iletişim / faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{9B}	Pazarlama çevresi itibariyle bilgi ve iletişim / bilgi ve iletişim sistemine ilişkin iç iletişim mekanizmasına sahip olma düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
İZLEME	**H_{10}:** İzleme bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{10A}	Pazarlama çevresi itibariyle izleme / sürekli ve özel değerlendirme yapma düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{10B}	Pazarlama çevresi itibariyle izleme / eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verme düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.

Tablo 3.4: Personel Sayısına Göre Sınaması Yapılacak Hipotezler

SN	HİPOTEZLER	
KONTROL ORTAMI	**H_{11}:** Kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{11A}	Personel sayısı itibariyle kontrol ortamı / dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{11B}	Personel sayısı itibariyle kontrol ortamı / üst yönetimin gözetim sorumluluğunu yerine getirme düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{11C}	Personel sayısı itibariyle kontrol ortamı / örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{11D}	Personel sayısı itibariyle kontrol ortamı / çalışanların yetkinliği ve uzmanlaşmaya önem verme düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
RİSK DEĞERLEME	**H_{12}:** Risk değerleme bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{12A}	Personel sayısı itibariyle risk değerleme / faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında oluşabilecek risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{13B}	Personel sayısı itibariyle risk değerleme / hile (suistimal) risklerinin değerlendirilmesi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
KONTROL FAALİYETLERİ	**H_{13}:** Kontrol faaliyetleri bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{13A}	Personel sayısı itibariyle kontrol faaliyetleri / kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{13B}	Personel sayısı itibariyle kontrol faaliyetleri / bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{13C}	Personel sayısı itibariyle kontrol faaliyetleri / kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürler oluşturma düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
BİLGİ ve İLETİŞİM	**H_{14}:** Bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{14A}	Personel sayısı itibariyle bilgi ve iletişim / faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{14B}	Personel sayısı itibariyle bilgi ve iletişim / bilgi ve iletişim sistemine ilişkin iç iletişim mekanizmasına sahip olma düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
İZLEME	**H_{15}:** İzleme bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre anlamlı farklılıklar vardır.	
	H_{15A}	Personel sayısı itibariyle izleme / sürekli ve özel değerlendirme yapma düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.
	H_{15B}	Personel sayısı itibariyle izleme / eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verme düzeyi ile ilgili ifadeler için elde edilen yanıtlar anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir.

3.8. GÜVENİLİRLİK ANALİZİ

Araştırmada güvenilirlik düzeyinin tespiti için SPSS istatistik programı aracılığıyla güvenilirlik testi yapılmıştır. Güvenilirlik katsayısı olan Cronbach Alpha değeri, herhangi bir şüpheyi önlemek için, çalışmada kullanılan ölçeğin beş bölümü için ayrı ayrı hesaplanmış ve aşağıda verilmiştir. Tablo 3.5'de yer alan Cronbach Alpha katsayıları ölçeğin bütün olarak güvenilir olduğunu doğrulamaktadır (Kalaycı, 2006, s. 405).

Tablo 3.5: COSO Standartları Çerçevesinde Hazırlanan Anket Soruları İçin Güvenirlilik Analizi

COSO UNSURU	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha
Kontrol Ortamı	18	.938
Risk Değerleme	7	.892
Kontrol Faaliyetleri	25	.954
Bilgi Ve İletişim	7	.917
İzleme	13	.948

Alpha katsayısı araştırmada kullanılan ölçeğin ne derece güvenilir olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla yukarıdaki sonuçlar araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirliğinin yüksek derecede olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2006, s. 405).

- $0{,}00 \leq \alpha < 0.40$ arasında bir değer ölçeğin güvenilir olmadığını,
- $0.40 \leq \alpha < 0.60$ arasında bir değer ölçeğin düşük güvenilirlikte olduğunu,
- $0.60 \leq \alpha < 0.80$ arasında bir değer ölçeğin yeterince güvenilir olduğunu,
- $0.80 \leq \alpha < 1.00$ arasında bir değer ölçeğin yüksek güvenilirliğe sahip olduğunu göstermektedir.

3.9. VERİLERİN ANALİZİ

Araştırmada anketlerin cevaplanması sonucu elde edilen veriler, SPSS (*Statistical Package for Social Sciences*) sürüm 20 istatistik yazılımı ile analiz edilmiştir. Verilerin analizinde, frekanslar, yüzdeler, ortamalar, standart sapmalar ve Tek Yönlü MANOVA analizi kullanılmıştır.

3.9.1. Uygulamada Kullanılacak Verilerin Toplanması Sürecinde İzlenen Yöntemler

Çalışmada kullanılacak verilerin toplanması için hazırlanan anket Kocaeli ilindeki üretim işletmeleri yöneticilerine sunulmuştur. Anketin uygulanması sırasında üretim işletmelerinin yöneticileri ile görüşmeler yapılarak, anket formlarını eksiksiz doldurmalarının çalışmanın sonuçlarına katkısı konusunda bilgilendirmeler yapılmıştır.

3.9.2. Demografik Bilgilere İlişkin Bulgular

Tablo 3.6'da belirtildiği gibi anket çalışmasının uygulandığı şirketlerin toplam sayısı 101'dir. Bu şirketlerin %57,4'ü anonim şirket, %42,6'sı limited şirkettir. Katılımcı şirketlerin faaliyet alanlarına göre dağılımına bakıldığında %20,8'i otomotiv sektöründe, %15,8'i gıda – tekstil – deri sektöründe, %16,8'i makine ve teçhizat sektöründe, %7,9'u ana metal sektöründe %16,8'i kimya sektöründe, %5,9'u perakende ve tüketici ürünleri sektöründe, %4,9'u dayanıklı tüketim sektöründe ve %10,9'u da diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir.

Katılımcı şirketlerin faaliyet gösterdikleri pazarlama çevrelerine bakıldığında ise %7,9'u bölgesel, %34,7'si ulusal ve %57,4'ü uluslararası çapta pazarlama faaliyetlerini yürütmektedir.

Katılımcı şirketlerin büyüklüklerinin bir göstergesi olarak personel sayısına göre sınıflandırılmasına bakıldığında %54,5'i (1-249) kişi ve %45,5'i de 250 kişi ve üstü sayıda personel sayısına sahiptir.

Anket soruları arasında yer almasına rağmen anket çalışmasına katılan işletmelerin pek çoğu cirolarını bildirmekten kaçınmışlardır. Bu nedenle işletmelerin ciroları ile ilgili sağlıklı verilere ulaşılamamıştır.

Tablo 3.6: Ankete Katılan İşletmelerle İlgili Demografik Bulgular

		n	%
Şirketin Türü	Anonim Şirket	58	57,4
	Limited Şirket	43	42,6
	Toplam	**101**	**100**
Faaliyet Alanı	Otomotiv Sektörü	21	20,8
	Makine ve Teçhizat Sektörü	17	16,8
	Kimya Sektörü	17	16,8
	Gıda – Tekstil – Deri Sektörü	16	15,8
	Ana Metal Sektörü	8	7,9
	Perakende ve Tüketici Ürünleri Sektörü	6	5,9
	Dayanıklı Tüketim Sektörü	5	4,9
	Diğer	11	10,9
	Toplam	**101**	**100**
Pazarlama Çevresi	Uluslararası Firmalar	58	57,4
	Ulusal Firmalar	35	34,7
	Bölgesel Firmalar	8	7,9
	Toplam	**101**	**100**
Personel Sayısı	1 -249 arasında personele sahip işletmeler	55	54,5
	250 ve daha fazla personele sahip işletmeler	46	45,5
	Toplam	**101**	**100**

3.9.3. İç Kontrol Sistemi Bileşenlerinin Analizi

COSO tarafından geliştirilen iç kontrol bileşenleri ve alt boyutları itibariyle üretim işletmelerindeki iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunu gösteren ve çalışma kapsamındaki üretim işletmelerinin anket sorularına verdikleri cevapların analizi aşağıda verilmiştir.

3.9.3.1. İç Kontrol Sisteminin Kontrol Ortamı Bileşeni Açısından Analizi

İşletmelerin uyguladığı iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine göre mevcut durumunun belirlenmesine yönelik 18 soru yöneltilmiştir. Bu sorular ile söz konusu başlık ile ilgili aşağıda verilen ilkelerin belirlenmesi amaçlanmıştır:

- Gözetim sorumluluğu düzeyinin belirlenmesi,
- Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyinin belirlenmesi,
- Örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk düzeyinin belirlenmesi,
- Çalışanların yetkinlik düzeylerinin belirlenmesi.

Tablo 3.7: Gözetim Sorumluluğu Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	**Katılmıyorum**	**Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle Katılıyorum**
Gerekli bilgiler yönetim kurulu ve denetim komitesine zamanında sağlanır.	n	1	5	20	45	30
	%	0,9	4,9	19,8	44,6	29,7
İş performansı ile ilgili performansı geliştirmeye yönelik olarak çalışanlarla düzenli değerlendirme toplantıları yapılmaktadır.	n	1	7	23	51	19
	%	0,9	6,9	22,8	50,5	18,8
Şirket ana hedefleri ve temel performans kriterleri herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ifade edilmektedir.	n	0	8	17	53	23
	%	0	7,9	16,8	52,5	22,8
Yönetimin kontrolleri dikkate almadığı durumlar, uygun bir şekilde belgelenir ve açıklanır.	n	0	7	34	46	14
	%	0	6,9	33,7	45,5	13,9
Kurum politikalarından sapmalar araştırılır ve belgelenir.	n	0	6	32	43	20
	%	0	5,9	31,7	42,6	19,8

Ankete katılan işletmelerin, COSO kontrol ortamı bileşeninin gözetim sorumluluğu alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.7'de yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, gözetim sorumluğu alt boyutu ile ilgili "Şirket ana hedefleri ve temel performans kriterlerinin herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ifade edilmektedir." ifadesinin %75,3 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "Yönetimin kontrolleri dikkate almadığı durumlar, uygun bir şekilde belgelenir ve açıklanır." ifadesine katılımcıların %59,4'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

Tablo 3.8: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	**Katılmıyorum**	**Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle Katılıyorum**
Sorumlu yöneticiler, görevlerini yapmak için gerekli bilgi, deneyim ve eğitime sahiptir.	n	1	3	22	43	32
	%	0,9	2,9	21,8	42,6	31,7
Üst yönetim, işletmede etik ve dürüstlükten yanadır.	n	1	3	13	38	46
	%	0,9	2,9	12,9	37,6	45,5
İşletmenin üçüncü taraflarla ilişkilerinde etik düzey daima yüksektir.	n	1	2	22	47	29
	%	0,9	1,9	21,8	46,5	28,7
Yönetim kurulu üyeleri görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgiye, deneyime ve zamana sahiptir.	n	1	2	23	45	30
	%	0,9	1,9	22,8	44,6	29,7
Yönetim kurulu üyeleri, iç kontrol sistemi ile ilgili görevlerini anlamakta ve sorumluluklarını yerine getirmektedir.	n	0	1	15	57	28
	%	0	0,9	14,9	56,4	27,7
Üst yönetim tarafından işletmenin etik ilkelere bağlılığı çalışanlara hem sözel hem de eylemsel olarak belirtilir.	n	0	4	23	52	22
	%	0	3,9	22,8	51,5	21,8

Ankete katılan işletmelerin, COSO kontrol ortamı bileşeninin dürüstlük ve etik değerlere bağlılık alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.8'de yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, dürüstlük ve etik değerlere bağlılık alt boyutu ile ilgili "Yönetim kurulu üyeleri, iç kontrol sistemi ile ilgili görevlerini anlamakta ve sorumluluklarını yerine getirmektedir." ifadesinin %84,1 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "Üst yönetim tarafından işletmenin etik ilkelere bağlılığı çalışanlara hem sözel hem de eylemsel olarak belirtilir." ifadesine katılımcıların %73,3'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

Tablo 3.9: Çalışanların Yetkinlik Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	**Katılmıyorum**	**Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle Katılıyorum**
Yönetim, davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda gerekli tepkiyi gösterir.	n	0	5	29	37	30
	%	0	4,9	28,7	36,6	29,7
Çalışanlar, davranış kurallarına uymamalarının sonuçlarını bilir.	n	0	1	25	50	25
	%	0	0,9	24,8	49,5	24,8
Çalışanlar, üst yönetimin etik yönden beklentilerini bilir.	n	0	2	17	54	28
	%	0	1,9	16,8	53,5	27,7

Ankete katılan işletmelerin, COSO kontrol ortamı bileşeninin çalışanların yetkinliği alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.9'da yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, çalışanların yetkinliği alt boyutu ile ilgili "Çalışanlar, üst yönetimin etik yönden beklentilerini bilir." ifadesinin %81,2 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "Yönetim, davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda gerekli tepkiyi gösterir." ifadesine katılımcıların %66,3'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

Tablo 3.10: Örgütsel Yapı, Yetki ve Sorumluluk Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Üst yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamadan yanadır.	n	0	2	16	47	36
	%	0	1,9	15,8	46,5	35,6
Çalışanlar, görevini yerine getirmek için yeterli bilgi ve yeteneğe sahiptir.	n	2	2	16	65	16
	%	1,9	1,9	15,8	64,4	15,8
Yönetim kurulu, üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atar.	n	0	2	16	64	19
	%	0	1,9	15,8	63,4	18,8
Yöneticiler ve Denetçiler sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmek için yeterli zamana sahiptir.	n	1	3	24	52	21
	%	0,9	2,9	23,8	51,5	20,8

Ankete katılan işletmelerin, COSO kontrol ortamı bileşeninin örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.10'da yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk alt boyutu ile ilgili "Üst yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamadan yanadır." ifadesi ile "Yönetim kurulu, üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atar." ifadelerinin %81,2 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "Yöneticiler ve denetçiler sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmek için yeterli zamana sahiptir." ifadesine katılımcıların %72,3'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

3.9.3.2. İç Kontrol Sisteminin Risk Değerleme Bileşeni Açısından Analizi

İşletmelerin uyguladığı iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenlerinden risk değerleme bileşenine göre mevcut durumunun belirlenmesine yönelik 7 soru yöneltilmiştir. Bu sorular ile söz konusu başlık ile ilgili aşağıda verilen ilkelerin belirlenmesi amaçlanmıştır:

- Faaliyetlerin risklerinin belirlenmesi ve analiz edilmesi düzeyinin tespiti,
- Hile risklerinin belirlenmesi ve analiz edilmesi düzeyinin tespiti.

Tablo 3.11: Faaliyet Risklerinin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Hile politikaları ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyeti yönetime aittir.	n	2	16	20	40	23
	%	1,9	15,8	19,8	39,6	22,8
Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirir.	n	0	5	26	45	25
	%	0	4,9	25,7	44,6	24,8
Yönetimin uygun kademeleri belirlenen risklerin analizine katılır.	n	1	7	25	49	19
	%	0,9	6,9	24,8	48,5	18,8

Ankete katılan işletmelerin, COSO risk değerleme bileşeninin faaliyet risklerinin belirlenmesi ve analiz edilmesi alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.11'de yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, faaliyet risklerinin belirlenmesi ve analiz edilmesi alt boyutu ile ilgili "Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirir." ifadesinin %69,4 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "Hile politikaları ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyeti yönetime aittir." ifadesine katılımcıların %62,4'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

Tablo 3.12: Hile Risklerinin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
İşletmede yaygın ve etkili sonuçlar doğurabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri saptamaya ve tepkiyi göstermeye yönelik araçlar mevcuttur.	n	0	9	24	54	14
	%	0	8,9	23,8	53,5	13,9
İşletme risk değerlendirmelerinde, çalışanların hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır.	n	0	11	19	44	27
	%	0	10,9	18,8	43,6	26,7
Faaliyet düzeyindeki hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklar mevcuttur.	n	0	7	26	50	18
	%	0	6,9	25,7	49,5	17,8
İşletmede hile risklerine yönelik olarak, hile yapma fırsatı yanında teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurlar da değerlendirilir.	n	0	11	24	50	16
	%	0	10,9	23,8	49,5	15,8

Ankete katılan işletmelerin, COSO risk değerleme bileşeninin hile risklerinin belirlenmesi ve analiz edilmesi alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.12'de yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, hile risklerinin belirlenmesi ve analiz edilmesi alt boyutu ile ilgili "İşletme risk değerlendirmelerinde, çalışanların hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır." ifadesinin %70,3 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "İşletmede hile risklerine yönelik olarak, hile yapma fırsatı yanında teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurlar da değerlendirilir." ifadesine katılımcıların %65,3'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

3.9.3.3. İç Kontrol Sisteminin Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Açısından Analizi

İşletmelerin uyguladığı iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine göre mevcut durumunun belirlenmesine yönelik 25 soru yöneltilmiştir. Bu sorular ile söz konusu başlık ile ilgili aşağıda verilen ilkelerin belirlenmesi amaçlanmıştır:

- Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyinin belirlenmesi,
- Bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontrolleri tespit etme ve geliştirme düzeyinin belirlenmesi,
- Kontrol faaliyetleriyle ilgili politikalar ve prosedürlerin oluşturulma düzeyinin belirlenmesi.

Yukarıdaki gruplar başlığında işletmelerin verdiği cevaplar aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.13: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Yönetimle çalışanlar arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.	n	1	5	19	50	26
	%	0,9	4,9	18,8	49,5	25,7
Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	n	0	7	19	49	26
	%	0	6,9	18,8	48,5	25,7
Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	n	0	9	25	42	25
	%	0	8,9	24,8	41,6	24,8
Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	n	0	9	20	46	26
	%	0	8,9	19,8	45,5	25,7
Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.	n	0	5	20	37	39
	%	0	4,9	19,8	36,6	38,6
Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.	n	0	7	13	50	31
	%	0	6,9	12,9	49,5	30,7
Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.	n	0	3	25	50	23
	%	0	2,9	24,8	49,5	22,8

Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.	n	0	6	23	51	21
	%	0	5,9	22,8	50,5	20,8
Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilir.	n	0	8	15	48	30
	%	0	7,9	14,9	47,5	29,7

Ankete katılan işletmelerin, COSO kontrol faaliyetleri bileşeninin kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.13'de yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi alt boyutu ile ilgili "Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir." ifadesinin %80,2 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir." ifadesine katılımcıların %66,4'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

Tablo 3.14: Bilgi Teknolojileri Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	**Katılmıyorum**	**Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle Katılıyorum**
Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.	n	2	20	26	30	23
	%	1,9	19,8	25,7	29,7	22,8
Malların sisteme giriş – çıkışı barkodla yapılır.	n	5	9	24	27	36
	%	4,9	8,9	23,8	26,7	35,6
Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.	n	1	5	18	34	43
	%	0,9	4,9	17,8	33,7	42,6
İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.	n	2	4	15	37	43
	%	1,9	3,9	14,9	36,6	42,6

Ankete katılan işletmelerin, COSO kontrol faaliyetleri bileşeninin bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.14'de yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi alt boyutu ile ilgili "İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır." ifadesinin %79,2 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır." ifadesine katılımcıların %52,5'lik oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

Tablo 3.15: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürleri Oluşturma Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
İşletmedeki varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.	n	1	10	18	57	15
	%	0,9	9,9	17,8	56,4	14,9
İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.	n	0	5	17	44	35
	%	0	4,9	16,8	43,6	34,7
Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.	n	0	15	21	45	20
	%	0	14,9	20,8	44,6	19,8
Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.	n	1	4	16	44	36
	%	0,9	3,9	15,8	43,6	35,6
Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.	n	0	7	13	41	40
	%	0	6,9	12,9	40,6	39,6
Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.	n	0	5	13	40	43
	%	0	4,9	12,9	39,6	42,6

Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder.	n	0	6	24	47	24
	%	0	5,9	23,8	46,5	23,8
Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.	n	0	4	15	58	24
	%	0	3,9	14,9	57,4	23,8
İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.	n	0	1	23	53	24
	%	0	0,9	22,8	52,5	23,8
İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.	n	1	10	21	45	24
	%	0,9	9,9	20,8	44,6	23,8
Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.	n	0	7	21	40	33
	%	0	6,9	20,8	39,6	32,7
Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.	n	0	6	25	45	25
	%	0	5,9	24,8	44,6	24,8

Ankete katılan işletmelerin, COSO kontrol faaliyetleri bileşeninin kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürleri oluşturma alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.15'de yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürleri oluşturma alt boyutu ile ilgili "Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir." ifadesinin %82,2 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır." ifadesine katılımcıların %64,4'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

3.9.3.4. İç Kontrol Sisteminin Bilgi ve İletişim Bileşeni Açısından Analizi

İşletmelerin uyguladığı iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine göre mevcut durumunun belirlenmesine yönelik 7 soru yöneltilmiştir. Bu sorular ile söz konusu başlık ile ilgili aşağıda verilen ilkelerin belirlenmesi amaçlanmıştır:

- Faaliyetlerle ilgili bilgi kullanma düzeyinin belirlenmesi,
- Hedef ve sorumluluklar gibi bilgilerin çalışanlarla paylaşılma düzeyinin belirlenmesi.

Yukarıda verilen gruplar başlığında işletmelerin verdiği cevaplar aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.16: Faaliyetlerle İlgili Bilgi Kullanma Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Yönetim ve çalışanlar arasında iç kontrolün öneminin anlaşılması ve kontrolleri anlama düzeylerinin yükseltilmesi için bir mekanizma mevcuttur.	n	0	10	25	49	17
	%	0	9,9	24,8	48,5	16,8
Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.	n	0	5	28	42	26
	%	0	4,9	27,7	41,6	25,7
Bilgi teknolojileri alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur.	n	0	12	19	50	20
	%	0	11,9	18,8	49,5	19,8

Ankete katılan işletmelerin, COSO bilgi ve iletişim bileşeninin faaliyetlerle ilgili bilgi kullanma alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.16'da yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, faaliyetlerle ilgili bilgi kullanma alt boyutu ile ilgili "Bilgi teknolojileri alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur." ifadesinin %69,3 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade

edilebilir. Diğer taraftan, "Yönetim ve çalışanlar arasında iç kontrolün öneminin anlaşılması ve kontrolleri anlama düzeylerinin yükseltilmesi için bir mekanizma mevcuttur." ifadesine katılımcıların %65,3'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

Tablo 3.17: Hedef ve Sorumluluklar Gibi Bilgilerin Çalışanlarla Paylaşılma Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
İşletme, iç kontrollerin işleyişini desteklemek için kaliteli bilgileri alır, üretir ve kullanır.	n	0	5	27	47	22
	%	0	4,9	26,7	46,5	21,8
İşletme, iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler iletir.	n	0	4	22	57	18
	%	0	3,9	21,8	56,4	17,8
İşletme, hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesini sağlamak için gerekli bilgiyi çalışanlarına sağlar.	n	0	12	21	48	20
	%	0	11,9	20,8	47,5	19,8
Organizasyon departmanlarında çalışma ortamındaki değişiklikleri haberdar edecek şekilde bir süreç izlenmektedir	n	1	9	23	53	15
	%	0,9	8,9	22,8	52,5	14,9

Ankete katılan işletmelerin, COSO bilgi ve iletişim bileşeninin hedef ve sorumluluklar gibi bilgilerin çalışanlarla paylaşılması alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.17'de yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, hedef ve sorumluluklar gibi bilgilerin çalışanlarla paylaşılması alt boyutu ile ilgili "İşletme, iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler iletir." ifadesinin %74,2 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "İşletme, hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesini sağlamak için gerekli bilgiyi çalışanlarına sağlar." ifadesine katılımcıların %63,3'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

3.9.3.5. İç Kontrol Sisteminin İzleme Bileşeni Açısından Analizi

İşletmelerin uyguladığı iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenlerinden izleme bileşenine göre mevcut durumunun belirlenmesine yönelik 13 soru yöneltilmiştir. Bu sorular ile söz konusu başlık ile ilgili aşağıda verilen ilkelerin belirlenmesi amaçlanmıştır:

- Sürekli ve özel değerlendirmelerin yapılma düzeyinin belirlenmesi,
- Noksanlıkları belirlenme ve ilgilileri bilgilendirme düzeyinin belirlenmesi.

Yukarıdaki gruplara göre işletmelerin verdiği cevaplar Tablo 3.18'de verilmiştir:

Tablo 3.18: Sürekli ve Özel Değerlendirmelerin Yapılma Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
İç denetim fonksiyonunun kapsamı, sorumluluklar ve denetim planı, kurumun gereksinimlerine uygundur.	n	1	6	26	40	28
	%	0,9	5,9	25,7	39,6	27,7
Karşılaşılan problemleri önlemesi veya ortaya çıkarması gereken kontroller yeniden değerlendirilir.	n	0	6	25	48	22
	%	0	5,9	24,8	47,5	21,8
İşletme, uygun düzeylerde yeterli ve deneyimli İç Denetim personeline sahiptir.	n	1	5	26	42	27
	%	0,9	4,9	25,7	41,6	26,7
İşletme, her bir finansal verinin doğruluğundan sorumludur ve bu bağlamda hata tespit edilirse bundan sorumlu tutulur.	n	1	5	21	39	35
	%	0,9	4,9	20,8	38,6	34,7
İşletmenin amaç ve planları ışığında oluşturulmuş performans ölçütleri kullanılmaktadır.	n	0	6	22	44	29
	%	0	5,9	21,8	43,6	28,7

Ankete katılan işletmelerin, COSO izleme bileşeninin sürekli ve özel değerlendirmelerin yapılması alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.18'de yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, sürekli ve özel değerlendirmelerin yapılması alt boyutu ile ilgili "İşletme, her bir finansal verinin doğruluğundan sorumludur ve bu bağlamda hata tespit edilirse bundan sorumlu tutulur." ifadesinin %73,3 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "İç denetim fonksiyonunun kapsamı, sorumluluklar ve denetim planı, kurumun gereksinimlerine uygundur." ifadesine katılımcıların %67,3'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

Tablo 3.19: Noksanlıkları Belirleme ve İlgilileri Bilgilendirme Düzeyi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
İç kontroldeki eksiklikler doğrudan faaliyetten sorumlu personele ve en azından bir üstüne raporlanır.	n	1	12	17	45	26
	%	0,9	11,8	16,8	44,6	25,7
İç Denetçiler, Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesine istediği zaman ulaşabilir.	n	0	8	23	39	31
	%	0	7,9	22,8	38,6	30,7
İç kontrol eksiklikleri, Üst Düzey Yönetime ve Yönetim Kuruluna bildirilir.	n	0	5	20	43	33
	%	0	4,9	19,8	42,6	32,7
Belirlenen iç kontrol eksikliklerini raporlayan bir mekanizma bulunmaktadır.	n	0	9	18	47	27
	%	0	8,9	17,8	46,5	26,7
Uygulamaya yönelik bağımsız denetçi önerileri, uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanılır.	n	0	5	25	44	27
	%	0	4,9	24,8	43,6	26,7
İç kontrol eksikliklerinin gözlenmesi beraberinde düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlar.	n	0	6	13	56	26
	%	0	5,9	12,9	55,4	25,7
Maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmaları yapılır.	n	0	8	21	44	28
	%	0	7,9	20,8	43,6	27,7
Her departman iç kontrol prosedürlerinin kaliteli bir şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur.	n	0	8	19	44	30
	%	0	7,9	18,8	43,6	29,7

Ankete katılan işletmelerin, COSO izleme bileşeninin noksanlıkları belirleme ve ilgilileri bilgilendirme alt boyutunda COSO standartlarına uyum düzeyleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablo 3.19'da yer almaktadır. Tabloda yer alan bulgulara göre ankete katılan işletmelerin yarıdan fazlasının, iç kontrol sistemlerini COSO standartları çerçevesinde yürüttüğü görülmektedir.

Ankete katılan işletmelerin, noksanlıkları belirleme ve ilgilileri bilgilendirme alt boyutu ile ilgili "İç kontrol eksikliklerinin gözlenmesi beraberinde düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlar." ifadesinin %81,1 oran ile en yüksek düzeyde uygulandığı değerlendirilen alt boyut olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan, "İç denetçiler, yönetim kurulu ve denetim komitesine istediği zaman ulaşabilir." ifadesine katılımcıların %69,3'lük oran ile en düşük düzeyde cevap verdiği görülmektedir.

3.9.4. Değişkenlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Yapılan çalışma kapsamında üretim işletmelerindeki iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunu ortaya koymaya yönelik ifadelere yer verilmiştir. Ankette yer alan ifadeler 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır.

Analiz sonucu oluşan 3 ve 3'ten büyük ortalama değerler, katılımcıların bu ifadelere katılma eğiliminde olduklarını; 3'ten düşük olan ortalama değerler ise katılımcıların bu ifadelere katılmama eğiliminde olduklarını belirtmektedir.

3.9.4.1. Kontrol Ortamı Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Çalışma kapsamında hazırlanan ankette yer alan ve işletmelerin sahip olduğu kontrol ortamı ile ilgili mevcut durumun tespiti ve COSO bileşenlerine uyumluluk düzeyinin belirlenmesine yönelik soruların frekans, ortalama ve standart sapma değerleri tablo 3.20'de verilmiştir.

Tablo 3.20: Kontrol Ortamının Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

KONTROL ORTAMININ TESPİTİNE YÖNELİK İFADELER	N	Ortalama	Std. Sp.
1. Üst yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamadan yanadır.	101	4,15	0,75
2. Sorumlu yöneticiler, görevlerini yapmak için gerekli bilgi, deneyim ve eğitime sahiptir.	101	4,00	0,86
3. Gerekli bilgiler Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesine zamanında sağlanır.	101	3,97	0,88
4. Üst Yönetim, işletmede etik ve dürüstlükten yanadır.	101	4,23	0,86
5.İşletmenin üçüncü taraflarla ilişkilerinde etik düzey daima yüksektir.	101	4,00	0,82
6. Yönetim Kurulu Üyeleri görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgiye, deneyime ve zamana sahiptir.	101	4,00	0,83
7.Yönetim Kurulu Üyeleri, iç kontrol sistemi ile ilgili görevlerini anlamakta ve sorumluluklarını yerine getirmektedir.	101	4,10	0,67
8.İş performansı ile ilgili performansı geliştirmeye yönelik olarak çalışanlarla düzenli değerlendirme toplantıları yapılmaktadır.	101	3,79	0,86
9. Şirket ana hedefleri ve temel performans kriterleri herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ifade edilmektedir.	101	3,90	0,84
10. Üst Yönetim tarafından işletmenin etik ilkelere bağlılığı çalışanlara hem sözel hem de eylemsel olarak belirtilir.	101	3,91	0,77
11.Yönetim, davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda gerekli tepkiyi gösterir.	101	3,91	0,88
12.Çalışanlar, davranış kurallarına uymamalarının sonuçlarını bilir.	101	3,98	0,73
13.Çalışanlar, Üst Yönetimin etik yönden beklentilerini bilir.	101	4,06	0,72
14.Çalışanlar, görevini yerine getirmek için yeterli bilgi ve yeteneğe sahiptir.	101	3,92	0,75
15.Yönetim Kurulu, üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atar.	101	3,99	0,65
16. Yöneticiler ve Denetçiler sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmek için yeterli zamana sahiptir.	101	3,88	0,80
17.Yönetimin kontrolleri dikkate almadığı durumlar, uygun bir şekilde belgelenir ve açıklanır.	101	3,66	0,80
18.Kurum politikalarından sapmalar araştırılır ve belgelenir.	101	3,76	0,83

Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 3.20 incelendiğinde sorulara verilen cevapların ortalamasının büyük çoğunluğunun 4'e yakın veya 4'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük oranda COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol ortamı bileşeni ile uyumlu bir kontrol ortamına sahip oldukları görülmektedir.

Tablodaki ifadeler arasında 5'e en yakın olan değerler 4,23 ortalama ile "Üst yönetim, işletmede etik ve dürüstlükten yanadır", 4,15 ortalama ile "Üst yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamadan yanadır", 4,10 ortalama ile "Yönetim

kurulu üyeleri, iç kontrol sistemi ile ilgili görevlerini anlamakta ve sorumluluklarını yerine getirmektedir" ifadelerine ait olduğu görülmektedir.

Elde edilen veriler arasında en düşük ortalama değer 3,66 ortalama ile işletme yönetiminin kontrollere uyum derecesinin belirlenmesine yönelik hazırlanan "Yönetimin kontrolleri dikkate almadığı durumlar, uygun bir şekilde belgelenir ve açıklanır." ifadesi olmuştur.

3.9.4.2. Risk Değerleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Çalışma kapsamında hazırlanan ankette yer alan ve işletmelerin risk değerleme ile ilgili mevcut durumlarının tespiti ve COSO bileşenlerine uyumluluk düzeyinin belirlenmesine yönelik soruların frekans, ortalama ve standart sapma değerleri tablo 3.21'de verilmiştir.

Tablo 3.21: Risk Değerleme Durumunun Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

RİSK DEĞERLENDİRME DURUMUNUN TESPİTİNE YÖNELİK İFADELER	N	Ortalama	Std. Sp.
1. Hile politikaları ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyeti yönetime aittir.	101	3,65	1,06
2. Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirir.	101	3,89	0,83
3. Yönetimin uygun kademeleri belirlenen risklerin analizine katılır.	101	3,77	0,87
4. İşletmede yaygın ve etkili sonuçlar doğurabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri saptamaya ve tepki göstermeye yönelik araçlar mevcuttur.	101	3,72	0,81
5.İşletme risk değerlendirmelerinde, çalışanların hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır.	101	3,86	0,93
6. Faaliyet düzeyindeki hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklar mevcuttur.	101	3,78	0,81
7. İşletmede hile risklerine yönelik olarak, hile yapma fırsatı yanında teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurlarda değerlendirilir.	101	3,70	0,86

Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 3.21 incelendiğinde sorulara verilen cevapların ortalamasının neredeyse tamamının 4'e yakın olduğu görülmektedir. Ankete katılan üretim işletmelerinin, COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden risk değerleme bileşeni ile uyumlu bir kontrol ortamına kısmen sahip oldukları görülmektedir.

Tablodaki ifadeler arasında 5'e en yakın olan değerler 3,89 ortalama ile Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirir", 3,86 ortalama ile "İşletme risk değerlendirmelerinde, çalışanların hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır", 3,78 ortalama ile "Faaliyet düzeyindeki hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklar mevcuttur" ifadelerine ait olduğu görülmektedir.

Elde edilen veriler arasında en düşük ortalama değer 3,65 ortalama ile hileli durumlarda sorumluların belirlenmesine yönelik hazırlanan "Hile politikaları ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyeti yönetime aittir" ifadesi olmuştur.

3.9.4.3. Kontrol Faaliyetleri Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Çalışma kapsamında hazırlanan ankette yer alan ve işletmelerin uyguladığı kontrol faaliyetlerinin mevcut durumunun tespiti ve COSO bileşenlerine uyumluluk düzeyinin belirlenmesine yönelik soruların frekans, ortalama ve standart sapma değerleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.22: Kontrol Faaliyetleri Durumunun Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

KONTROL FAALİYETLERİ DURUMUNUN TESPİTİNE YÖNELİK İFADELER	N	Ortalama	Std. Sp.
1. İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.	101	3,74	0,86
2. Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.	101	3,51	1,11
3. İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.	101	4,07	0,84
4. Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.	101	3,94	0,85
5. Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.	101	3,69	0,95
6. Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.	101	4,08	0,87
7. Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.	101	3,79	1,16

8. Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.	101	4,11	0,94
9. İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.	101	4,13	0,94
10. Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.	101	4,12	0,89
11. Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.	101	4,19	0,84
12. Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder.	101	3,88	0,84
13. Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.	101	4,00	0,74
14. İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.	101	3,99	0,71
15. İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.	101	3,80	0,94
16. Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	101	3,93	0,85
17. Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	101	3,82	0,90
18. Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	101	3,88	0,89
19. Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.	101	4,08	0,88
20. Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.	101	4,03	0,84
21. Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.	101	3,92	0,77
22. Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.	101	3,98	0,90
23. Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.	101	3,88	0,85
24. Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.	101	3,86	0,81
25. Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilir.	101	3,99	0,87

Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 3.22 incelendiğinde sorulara verilen cevapların ortalamasının neredeyse tamamının 4'e yakın veya 4'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük oranda COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşeni ile uyumlu bir kontrol faaliyetlerine sahip oldukları görülmektedir.

Tablodaki ifadeler arasında 5'e en yakın olan değerler 4,19 ortalama ile "Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir", 4,13 ortalama ile "İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır", 4,12 ortalama ile

"Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir" ifadelerine ait olduğu görülmektedir.

Elde edilen veriler arasında en düşük ortalama değer 3,51 ortalama ile işletme varlıklarının fiziksel olarak envanterinin belli aralıklarla yapılma düzeyinin belirlenmesine yönelik hazırlanan "Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır" ifadesi olmuştur. COSO iç kontrol sistemi açısından bu durum büyük bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir.

3.9.4.4. Bilgi ve İletişim Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Çalışma kapsamında hazırlanan ankette yer alan ve işletmelerdeki bilgi ve iletişim ile ilgili mevcut durumun tespiti ve COSO bileşenlerine uyumluluk düzeyinin belirlenmesine yönelik soruların frekans, ortalama ve standart sapma değerleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.23: Bilgi ve İletişim Durumunun Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

BİLGİ ve İLETİŞİM SİSTEMLERİNİ KULLANMA DURUMUNUN TESPİTİNE YÖNELİK İFADELER	N	Ortalama	Std. Sp.
1. İşletme, iç kontrollerin işleyişini desteklemek için kaliteli bilgileri alır, üretir ve kullanır.	101	3,85	0,81
2. İşletme, iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler iletir.	101	3,88	0,73
3. Yönetim ve çalışanlar arasında iç kontrolün öneminin anlaşılması ve kontrolleri anlama düzeylerinin yükseltilmesi için bir mekanizma mevcuttur.	101	3,72	0,86
4. İşletme, hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesini sağlamak için gerekli bilgiyi çalışanlarına sağlar.	101	3,75	0,91
5. Organizasyon departmanlarında çalışma ortamındaki değişiklikleri haberdar edecek şekilde bir süreç izlenmektedir	101	3,71	0,86
6. Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.	101	3,88	0,85
7. Bilgi teknolojileri alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur.	101	3,77	0,90

Tablo 3.23 incelendiğinde sorulara verilen cevapların ortalamasının 4'e yakın olduğu görülmektedir. Katılımcıların COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşeni ile kısmen uyumlu bir durumda oldukları görülmektedir.

Tablodaki ifadeler arasında en yüksek değer 3,88 ortalamaya sahip "Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur" ifadesi ile aynı ortalama değere sahip, "İşletme, iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler iletir" ifadelerine ait olduğu görülmektedir.

Elde edilen veriler arasında en düşük ortalama değer 3,71 ortalama ile işletme bölümleri arasındaki iletişim düzeyinin belirlenmesine yönelik hazırlanan "Organizasyon departmanlarında çalışma ortamındaki değişiklikleri haberdar edecek şekilde bir süreç izlenmektedir" ifadesi olmuştur.

3.9.4.5. İzleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Çalışma kapsamında işletme yöneticilerinin iç kontrol sistemini izlemesi ile ilgili mevcut durumun tespiti ve COSO bileşenlerine uyumluluk düzeyinin belirlenmesine yönelik soruların frekans, ortalama ve standart sapma değerleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.24: İzleme Durumunun Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Soruların Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

İZLEME DURUMUNUN TESPİTİNE YÖNELİK İFADELER	N	Ortalama	Std. Sp.
1. İç kontroldeki eksiklikler doğrudan faaliyetten sorumlu personele ve en azından bir üstüne raporlanır.	101	3,82	0,98
2. İç Denetçiler, Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesine istediği zaman ulaşabilir.	101	3,92	0,92
3. İç kontrol eksiklikleri, Üst Düzey Yönetime ve Yönetim Kuruluna bildirilir.	101	4,02	0,85
4. Belirlenen iç kontrol eksikliklerini raporlayan bir mekanizma bulunmaktadır.	101	3,91	0,89
5.Uygulamaya yönelik bağımsız denetçi önerileri, uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanılır.	101	3,92	0,84
6. İç kontrol eksikliklerinin gözlenmesi beraberinde düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlar.	101	4,00	0,79
7. İç denetim fonksiyonunun kapsamı, sorumluluklar ve denetim planı, kurumun gereksinimlerine uygundur.	101	3,87	0,92

8.Karşılaşılan problemleri önlemesi veya ortaya çıkarması gereken kontroller yeniden değerlendirilir.	101	3,85	0,82
9. İşletme, uygun düzeylerde yeterli ve deneyimli İç Denetim personeline sahiptir.	101	3,88	0,89
10.Maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmaları yapılır.	101	3,91	0,89
11.İşletme, her bir finansal verinin doğruluğundan sorumludur ve bu bağlamda hata tespit edilirse bundan sorumlu tutulur.	101	4,00	0,92
12. Her departman iç kontrol prosedürlerinin kaliteli bir şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur.	101	3,95	0,89
13.İşletmenin amaç ve planları ışığında oluşturulmuş performans ölçütleri kullanılmaktadır.	101	3,95	0,86

Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 3.24 incelendiğinde sorulara verilen cevapların ortalamasının 4'e yakın olduğu görülmektedir. Çalışma kapsamındaki işletmelerin büyük oranda COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden izleme bileşeni ile uyumlu bir izleme sürecine sahip oldukları görülmektedir.

Tablodaki ifadeler arasında 5'e en yakın olan değerler 4,02 ortalama ile "İç kontrol eksiklikleri, üst düzey yönetime ve yönetim kuruluna bildirilir", 4,00 ortalama ile "İç kontrol eksikliklerinin gözlenmesi beraberinde düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlar" ve yine aynı ortalama değer ile "İşletme, her bir finansal verinin doğruluğundan sorumludur ve bu bağlamda hata tespit edilirse bundan sorumlu tutulur" ifadelerine ait olduğu görülmektedir.

Elde edilen veriler arasında en düşük ortalama değer 3,82 ortalama iç kontrol sistemindeki aksaklıkların yöneticilerle paylaşılma düzeyinin belirlenmesine yönelik hazırlanan "İç kontroldeki eksiklikler doğrudan faaliyetten sorumlu personele ve en azından bir üstüne raporlanır" ifadesi olmuştur.

3.9.4.6. COSO Unsurlarının Alt Bileşenlerine Ait Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

COSO tarafından, iç kontrol sistemi unsurlarına açıklık getirmesi amacıyla hazırlanan alt bileşenler bazında oluşan frekans, ortalama ve standart sapma değerleri tablo 3.25'de verilmiştir.

Tablo 3.25: COSO Unsurlarının Alt Bileşenlerine Ait Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

COSO UNSURU	COSO UNSURLARININ ALT BİLEŞENLERİ	N	Ortalama	Std. Sp.
KONTROL ORTAMI	Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	4,04	0,65
	Gözetim Sorumluluğu Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,81	0,66
	Örgütsel Yapı, Yetki ve Sorumluluk Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,98	0,52
	Çalışanların Yetkinlik Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,98	0,68
RİSK DEĞERLEME	Faaliyet Risklerinin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,77	0,80
	Hile Risklerinin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,76	0,70
KONTROL FAALİYETLERİ	Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadeler	101	3,94	0,66
	Bilgi Teknolojileri Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadeler	101	3,89	0,77
	Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulma Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,95	0,63
BİLGİ ve İLETİŞİM	Faaliyetlerle İlgili Bilgi Kullanma Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,79	0,73
	Hedef ve Sorumluluklar Gibi Bilgilerin Çalışanlara Paylaşılma Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,79	0,72
İZLEME	Sürekli ve Özel Değerlendirmelerin Yapılma Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,91	0,70
	Noksanlıkları Belirleme ve İlgilileri Bilgilendirme Düzeyinin Tespitine Yönelik İfadeler	101	3,93	0,73

3.9.5. Araştırma Hipotezlerin Test Edilmesi

Çalışmada, Kocaeli ilindeki üretim işletmelerinin COSO iç kontrol standartları çerçevesinde etkinliğinin değerlendirilmesi ve söz konusu standartlara uyum düzeyinin şirket türü, pazarlama çevresi ve personel sayısı itibariyle farklılaşıp farklılaşmadığının test edilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda COSO standartları ve alt boyutları ile şirket türü, pazarlama çevresi ve personel sayısı gibi bağımsız değişkenlere göre anlamlı farklılaşmanın olup olmadığını gösteren hipotezler oluşturulmuştur.

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin COSO açısından değerlendirmeleri COSO'nun beş bileşeni açısından ayrı ayrı ele alınarak şirket türüne, pazarlama çevresine ve personel sayısına göre anlamlı farklılaşmanın olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Birden fazla bağımlı değişken ile bir bağımsız değişken arasındaki ilişkiyi belirlemek için Tek Yönlü MANOVA analizi kullanılır (Field, 2009, s. 585). Bu nedenle çalışma kapsamında oluşturulan hipotezlerin test edilmesinde Tek Yönlü MANOVA analizi kullanılmıştır.

3.9.5.1. İşletmelerin Hukuki Yapısına Göre Oluşturulan Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Çalışma kapsamındaki işletmeler hukuki yapısına göre iki gruba ayrılmıştır. İşletmelerin hukuki yapısına göre sınıflandırılması aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.26: Ankete Katılan İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Sınıflandırılması

Hukuki Yapılarına Göre İşletme Türleri	**N**
Anonim Şirket	58
Limited Şirket	43

Tablo 3.27: Şirket Türü İtibariyle Kontrol Ortamı ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_1	Şirket Türü İtibariyle Kontrol Ortamı Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	A.Ş.	**LTD. ŞTİ**		
H_{1A}: KO/Dürüstlük	4,30	3,69	26,119	0,000
H_{1B}: KO/Gözetim	4,01	3,54	13,928	0,000
H_{1C}: KO/Yetki	4,10	3,81	7,664	0,007
H_{1D}: KO/Yetkinlik	4,18	3,72	12,536	0,001
Pillai's Trace= 7,289, p=0.000				

COSO kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.27'de verilmiştir.

Tablo 3.27'ye göre, %1 anlam seviyesinde kontrol ortamı ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında şirket türleri açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

İfadelere ait ortalamalara bakıldığında anonim şirketlerin, kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili ifadelere katılma düzeyinin limited şirketlere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Limited şirketlere kıyasla daha yüksek iş hacmine sahip olan anonim şirketlerdeki kontrol ortamının COSO standartlarına daha yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3.28: Şirket Türü İtibariyle Risk Değerleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_2	Şirket Türü İtibariyle Risk Değerleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	A.Ş.	**LTD. ŞTİ**		
H_{2A}: RD/Risk Bel.	4,04	3,40	18,406	0,000
H_{2B}: RD/Hile Riski	3,96	3,50	11,957	0,001
Pillai's Trace= 9,400, p=0.000				

COSO risk değerleme bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.28'de verilmiştir.

Tablo 3.28'e göre, %1 anlam seviyesinde risk değerleme ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında şirket türleri açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara göre anonim şirketlerin, limited şirketlere kıyasla söz konusu bileşenlerle ile ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Anonim şirketlerdeki riskleri belirleme ve suistimal risklerine karşı hazırlık düzeyinin COSO standartlarına daha yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3.29: Şirket Türü İtibariyle Kontrol Faaliyetleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_3	Şirket Türü İtibariyle Kontrol Faaliyetleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	A.Ş.	**LTD. ŞTİ**		
H_{3A}: KF/Faal Bel.	4,16	3,64	16,954	0,000
H_{3B}: KF/Bil. Tek.	4,18	3,50	23,211	0,000
H_{3C}: KF/Pol. Pros.	4,18	3,64	21,869	0,000
Pillai's Trace= 9,292 p=0.000				

COSO kontrol faaliyetleri bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.29'da verilmiştir.

Tablo 3.29'a göre, %1 anlam seviyesinde kontrol faaliyetleri ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında şirket türleri açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara bakıldığında anonim şirketlerin, limited şirketlere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Anonim şirketlerin kontrol faaliyetlerini belirlemeye yönelik politika ve prosedürlere sahip olma ve bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontroller belirleme düzeyi açısından limited şirketlere göre COSO standartlarına daha yakın bir aşamada olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3.30: Şirket Türü İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_4	Şirket Türü İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	A.Ş.	**LTD. ŞTİ**		
H_{4A}: Bİ/İlgili Bilgi.	3,96	3,55	8,063	0,005
H_{4B}: Bİ/İç İletişim	3,99	3,54	10,539	0,002
Pillai's Trace= 5,292 p=0.007				

COSO bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.30'da verilmiştir.

Tablo 3.30'a göre, %1 anlam seviyesinde bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında şirket türleri açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında anonim şirketlerin, limited şirketlere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Daha yüksek iş hacmine sahip olan anonim şirketlerin, limited şirketlere göre faaliyetlerle ilgili bilgileri karar vericilere iletme ile ilgili süreci, COSO standartlarına daha yakın bir düzeyde sürdürdükleri belirlenmiştir. Limited şirketlerin kurum içi iletişiminin, COSO standartlarına göre anonim şirketlerden daha geride olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3.31: Şirket Türü İtibariyle İzleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_5	Şirket Türü İtibariyle İzleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	A.Ş.	**LTD. ŞTİ**		
H_{5A}: İZ/Değerlendirme	4,13	3,60	15,809	0,000
H_{5B}: İZ/Eksikleri Bel.	4,21	3,55	24,086	0,000
Pillai's Trace= 11,921 p=0.000				

COSO izleme bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.31'de verilmiştir.

Tablo 3.31'e göre, %1 anlam seviyesinde izleme bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında şirket türleri açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında anonim şirketlerin, limited şirketlere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Anonim şirketlerin limited şirketlere göre iç kontrol sistemindeki eksiklikleri belirleme ve belirlenen eksikliklerin değerlendirmesinin yapılması hususunda COSO standartlarına daha yakın olduğu belirlenmiştir. Bu durum beklenen bir sonuçtur.

3.9.5.2. İşletmelerin Pazarlama Çevresine Göre Oluşturulan Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Çalışma kapsamındaki işletmeler pazarlama çevresi itibariyle iki gruba ayrılmıştır. Anket uygulanan işletmelerin pazarlama çevrelerine göre sınıflandırılması aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.32: Ankete Katılan İşletmelerin Pazarlama Çevrelerine Göre Sınıflandırılması

Pazarlama Çevresine Göre İşletme Türleri	N
Bölgesel ve Ulusal Ölçekteki İşletmeler	43
Uluslararası Ölçekteki İşletmeler	58

Tablo 3.33: Pazarlama Çevresi İtibariyle Kontrol Ortamı ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_6	Pazarlama Çevresi İtibariyle Kontrol Ortamı Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	**Uluslararası İşl.**		
H_{6A}: KO/Dürüstlük	3,63	4,34	40,450	0,000
H_{6B}: KO/Gözetim	3,49	4,05	21,706	0,000
H_{6C}: KO/Yetki	3,77	4,13	13,339	0,000
H_{6D}: KO/Yetkinlik	3,65	4,22	20,412	0,000
Pillai's Trace= 11,121 p=0.000				

COSO kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.33'de verilmiştir.

Tablo 3.33'e göre, %1 anlam seviyesinde kontrol ortamı ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmelerin, bölgesel ve ulusal işletmelere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Uluslararası boyutta faaliyetlerini sürdüren işletmelerin, dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyi, gözetim sorumluluğu gibi alt boyutlar itibariyle bölgesel ve ulusal işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın düzeyde kontrol ortamına sahip oldukları belirlenmiştir.

Tablo 3.34: Pazarlama Çevresi İtibariyle Risk Değerleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_7	Pazarlama Çevresi İtibariyle Risk Değerleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	**Uluslararası İşl.**		
H_{7A}: RD/Risk Bel.	3,45	4,00	12,748	0,001
H_{7B}: RD/Hile Riski	3,43	4,01	19,632	0,000
Pillai's Trace= 10,035 p=0.000				

COSO risk değerleme bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.34'de verilmiştir.

Tablo 3.34'e göre, %1 anlam seviyesinde kontrol ortamı ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmelerin, bölgesel ve ulusal işletmelere göre söz konusu COSO bileşeni ile ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bölgesel ve ulusal işletmelere kıyasla daha yüksek iş hacmine sahip olan ve farklı ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası işletmeler tarafından yapılan risk değerleme çalışmalarının COSO standartlarına daha uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3.35: Pazarlama Çevresi İtibariyle Kontrol Faaliyetleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_8	Pazarlama Çevresi İtibariyle Kontrol Faaliyetleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	**Uluslararası İşl.**		
H_{8A}: KF/Faal Bel.	3,57	4,21	29,522	0,000
H_{8B}: KF/Bil. Tek.	3,47	4,20	27,794	0,000
H_{8C}: KF/Pol. Pros.	3,55	4,25	41,597	0,000
Pillai's Trace= 14,989 p=0.000				

COSO kontrol faaliyetleri bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.35'de verilmiştir.

Tablo 3.35'e göre, %1 anlam seviyesinde kontrol faaliyetleri ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmelerin, bölgesel ve ulusal işletmelere kıyasla söz konusu COSO bileşeni ile ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Uluslararası işletmeler tarafından uygulanan kontrol faaliyetlerini belirleme ve geliştirme düzeyinin bölgesel ve ulusal işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3.36: Pazarlama Çevresi İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_9	Pazarlama Çevresi İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	**Uluslararası İşl.**		
H_{9A}: Bİ/İlgili Bilgi.	3,51	3,99	11,287	0,001
H_{9B}: Bİ/İç İletişim	3,51	4,01	13,378	0,000
Pillai's Trace= 6,890 p=0.002				

COSO bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.36'da verilmiştir.

Tablo 3.36'ya göre, %1 anlam seviyesinde bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmeleri, bölgesel ve ulusal işletmelere göre söz konusu bileşenlerle ile ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bölgesel ve ulusal işletmelere göre faaliyetlerle ilgili bilginin hazırlanması iletilmesi ve kurum içi karar vericilere iletilme düzeyinin uluslararası işletmelerde COSO standartlarına daha yakın bir seviyede olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3.37: Pazarlama Çevresi İtibariyle İzleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_{10}	Pazarlama Çevresi İtibariyle İzleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	**Uluslararası İşl.**		
H_{10A}: İZ/Değerlendir.	3,50	4,21	32,329	0,000
H_{10B}: İZ/Eksik Bel.	3,48	4,26	37,548	0,000
Pillai's Trace= 19,579 p=0.000				

COSO izleme bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.37'de verilmiştir.

Tablo 3.37'ye göre, %1 anlam seviyesinde izleme bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmelerin, bölgesel ve ulusal işletmelere göre, söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Uluslararası işletmeler, bölgesel ve ulusal işletmelere göre iç kontrol sisteminde oluşabilecek eksiklikleri raporlayan bir mekanizmaya sahip olma düzeyi bakımından COSO standartlarına daha yakın bir düzeyde olduğu belirlenmiştir.

3.9.5.3. İşletmelerin Personel Sayısına Göre Oluşturulan Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Çalışma kapsamındaki işletmeler personel sayıları itibariyle iki gruba ayrılmıştır. Anket uygulanan işletmelerin personel sayılarına göre büyüklük sınıflaması aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.38: Ankete Katılan İşletmelerin Personel Sayısına Göre Sınıflandırılması

Personel Sayısına Göre İşletmeler	**N**
Orta Ölçekteki İşletmeler (1 – 249)	55
Büyük Ölçekteki İşletmeler (250+)	46

Tablo 3.39: Personel Sayısı İtibariyle Kontrol Ortamı ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_{11}:	Personel Sayısı İtibariyle Kontrol Ortamı Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Orta Ölçekli İşl.	**Büyük Ölçekli İşl.**		
H_{11A}: KO/Dürüstlük	3,77	4,36	24,384	0,000
H_{11B}: KO/Gözetim	3,61	4,06	12,687	0,001
H_{11C}: KO/Yetki	3,82	4,17	12,449	0,001
H_{11D}: KO/Yetkinlik	3,76	4,24	13,610	0,000
Pillai's Trace= 6,244, p=0.000				

COSO kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre iç kontrol sistemi uygulamaların farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.39'da verilmiştir.

Tablo 3.39'a göre, %1 anlam seviyesinde kontrol ortamı ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara bakıldığında büyük ölçekli işletmelerin, orta ölçekteki işletmelere kıyasla söz konusu bileşenlerle ile ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Büyük ölçekli işletmelerdeki çalışanların yetkinliği, yetki ve sorumlulukların belirlenme düzeyi açısından orta ölçekli işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın bir düzeydedir.

Tablo 3.40: Personel Sayısı İtibariyle Risk Değerleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_{12}:	Personel Sayısı İtibariyle Risk Değerleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Orta Ölçekli İşl.	**Büyük Ölçekli İşl.**		
H_{12A}: RD/Risk Bel.	3,49	4,10	17,043	0,000
H_{12B}: RD/Hile Riski	3,58	3,98	9,042	0,003
Pillai's Trace= 8,468, p=0.000				

COSO risk değerleme bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre iç kontrol sistemi uygulamaların farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.40'da verilmiştir.

Tablo 3.40'a göre, %1 anlam seviyesinde risk değerleme ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara bakıldığında büyük ölçekli işletmelerin, orta ölçekli işletmelere göre söz konusu COSO bileşeni ile ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Personel sayısı 250'yi aşan büyük ölçekli işletmeler orta ölçekli işletmelere göre risk değerleme açısından COSO standartlarına daha yakın bir düzeydedir.

Tablo 3.41: Personel Sayısı İtibariyle Kontrol Faaliyetleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_{13}:	Personel Sayısı İtibariyle Kontrol Faaliyetleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Orta Ölçekli İşl.	**Büyük Ölçekli İşl.**		
H_{13A}: KF/Faal Bel.	3,76	4,14	8,804	0,004
H_{13B}: KF/Bil. Tek.	3,63	4,20	15,400	0,000
H_{13C}: KF/Pol. Pros.	3,68	4,28	29,079	0,000
Pillai's Trace= 12,823, p=0.000				

COSO kontrol faaliyetleri bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.41'de verilmiştir.

Tablo 3.41'e göre, %1 anlam seviyesinde kontrol faaliyetleri ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara bakıldığında büyük ölçekli işletmelerin, orta ölçekli işletmelere kıyasla söz konusu bileşenlerle ile ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Büyük ölçekli işletmeler tarafından uygulanan kontrol faaliyetleri uygulamalarının orta ölçekli işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3.42: Personel Sayısı İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_{14}:	Personel Sayısı İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Orta Ölçekli İşl.	**Büyük Ölçekli İşl.**		
H_{14A}: Bİ/İlgili Bilgi.	3,62	3,99	6,602	0,012
H_{14B}: Bİ/İç İletişim	3,60	4,03	9,559	0,003
Pillai's Trace= 4,740, p=0.011				

COSO bilgi ve iletişim sistemleri bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre iç kontrol sistemi uygulamaların farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.42'de verilmiştir.

Tablo 3.42'ye göre, %5 anlam seviyesinde bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara göre büyük ölçekli işletmelerin, orta ölçekli işletmelere göre söz konusu COSO bileşeni ile ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Büyük ölçekli işletmelerin, orta ölçekli işletmelere göre faaliyetlerle ilgili bilgininin hazırlanması ve karar vericilere iletilmesi açısından COSO standartlarına daha yakın bir seviyede olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.43: Personel Sayısı İtibariyle İzleme ve Alt Boyutları Bazında İç Kontrol Sistemlerinin Farklılaşıp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H_{15}:	Personel Sayısı İtibariyle İzleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti			
Boyutlar (Alt Hipotezler)	**Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)**		**F**	**Anlamlılık**
	Orta Ölçekli İşl.	**Büyük Ölçekli İşl.**		
H_{15A}: İZ/Değerlendir.	3,71	4,15	10,577	0,002
H_{15B}: İZ/Eksik Bel.	3,66	4,25	18,955	0,000
Pillai's Trace= 9,543, p=0.000				

COSO izleme bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre iç kontrol sistemi uygulamaların farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 3.43'de verilmiştir.

Tablo 3.43'e göre, %1 anlam seviyesinde izleme ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara bakıldığında büyük ölçekli işletmelerin, orta ölçekli işletmelere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Orta ölçekli işletmelere kıyasla daha yüksek iş hacmine sahip olan büyük ölçekli işletmelerin izleme faaliyetlerinin COSO standartlarına daha yakın olduğu tespit edilmiştir.

SONUÇ

İşletmeler tarafından sürdürülen kontrol faaliyetlerindeki başarı etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmayı gerektirmektedir. İşletmedeki iç kontrol sisteminin etkin bir yapıda olmaması çoğunlukla faaliyetlerin aksaması, yönetim skandalları ve finansal kayıplar gibi istenmeyen durumları doğurabilmektedir. Ekonomilerin temel yapı taşı olan işletmelerde yaşanabilecek bu gibi istenmeyen sonuçların ülke ekonomisine de olumsuz yansımaları olacaktır.

Çalışmada, Kocaeli ilindeki üretim işletmelerinin COSO iç kontrol standartları çerçevesinde değerlendirilmesi ve söz konusu standartlara uyum düzeyinin şirket türü, pazarlama çevresi ve personel sayısı itibariyle farklılaşıp farklılaşmadığının test edilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda COSO standartları ve alt boyutları ile şirket türü, pazarlama çevresi ve personel sayısı bağımsız değişkenlerine göre anlamlı farklılaşmanın olup olmadığını belirlemeye yönelik hipotezler oluşturulmuştur. Bu hipotezlerin test edilmesinde Tek Yönlü MANOVA analizi kullanılmıştır.

Çalışma kapsamında oluşturulan hipotezler üç ana başlık halinde toplanmıştır:

- Şirket türüne göre işletmelerdeki iç kontrol sistemi uygulamalarının COSO bileşenlerine göre anlamlı farklılıklarını ortaya koyan hipotezler,
- Pazarlama çevresine göre işletmelerdeki iç kontrol sistemi uygulamalarının COSO bileşenlerine göre anlamlı farklılıklarını ortaya koyan hipotezler,
- Personel sayısına göre işletmelerdeki iç kontrol sistemi uygulamalarının COSO bileşenlerine göre anlamlı farklılıklarını ortaya koyan hipotezler,

Çalışma kapsamında oluşturulan hipotezler analiz edildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Şirket türüne göre COSO Bileşenlerine ait alt bileşenler boyutunda yapılan fark testleri sonucunda, işletme türlerinin iç kontrol uygulamalarında anlamlı farklılıklar belirlenmiştir. Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyi ile ilgili ifadelerde anonim şirketler 4,30 ortalama değere sahip iken, limited şirketlerde bu oran 3,69'a gerilemektedir. Faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında oluşabilecek risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi düzeyi ile ilgili ifadelerde anonim şirketler 4,04 ortalama değere sahip iken, limited şirketlerde bu oran 3,40'a gerilemektedir.

Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi ile ilgili ifadelerde anonim şirketler 4,16 ortalama değere sahip iken, limited şirketlerde bu oran 3,64'e gerilemektedir. Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması düzeyi ile ilgili ifadelerde anonim şirketler 3,96 ortalama değere sahip iken, limited şirketlerde bu oran 3,55'e gerilemektedir. Sürekli ve özel değerlendirme yapma düzeyi ile ilgili ifadelerde anonim şirketler 4,13 ortalama değere sahip iken, limited şirketlerde bu oran 3,60'a gerilemektedir.

Çalışma kapsamındaki anonim şirketlerin tamamı bağımsız denetim kapsamında denetlenmektedir. Bu durumun anonim şirketlerdeki iç kontrol uygulamalarının daha yüksek standartlara sahip olmasına katkı sağladığı düşünülmektedir. Limited şirketlere kıyasla daha yüksek iş hacmine sahip olan anonim şirketlerdeki iç kontrol sisteminin COSO standartlarına daha yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç beklenen bir sonuç olarak değerlendirilebilir.

Pazarlama çevresine göre COSO Bileşenlerine ait alt bileşenler boyutunda yapılan fark testleri sonucunda, işletme türlerinin iç kontrol uygulamalarında anlamlı farklılıklar belirlenmiştir. Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyi ile ilgili ifadelerde uluslararası işletmeler 4,34 ortalama değere sahip iken, bölgesel ve ulusal işletmelerde bu oran 3,63'e gerilemektedir. Faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında oluşabilecek risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi düzeyi ile ilgili ifadelerde uluslararası işletmeler 4,00 ortalama değere sahip iken, bölgesel ve ulusal işletmelerde bu oran 3,45'e gerilemektedir.

Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi ile ilgili ifadelerde uluslararası işletmeler 4,21 ortalama değere sahip iken, bölgesel ve ulusal işletmelerde bu oran 3,57'ye gerilemektedir. Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması düzeyi ile ilgili ifadelerde uluslararası işletmeler 3,99 ortalama değere sahip iken, bölgesel ve ulusal işletmelerde bu oran 3,51'e gerilemektedir. Sürekli ve özel değerlendirme yapma düzeyi ile ilgili ifadelerde uluslararası işletmeler 4,21 ortalama değere sahip iken, bölgesel ve ulusal işletmelerde bu oran 3,50'ye gerilemektedir.

Uluslararası ölçekli işletmeler farklı ülkelerdeki yasal düzenlemelere uymak mecburiyetindedir. Doğal olarak bu durum uluslararası işletmelerin diğer tüm uygulamalarında olduğu gibi iç kontrol uygulamalarında da uluslararası normlara

uygun olmaları sonucunu doğurmaktadır. Uluslararası ölçekli işletmelerin, bölgesel ve ulusal ölçekte pazarlama faaliyetlerini sürdüren işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın iç kontrol uygulamalarına sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç beklenen bir sonuç olarak değerlendirilebilir.

İşletmeler için büyüklük sınıflandırmasında kullanılan ölçütlerden biri durumundaki personel sayısına göre 250 ve üzerindeki işletmeler büyük ölçekli işletme 250'ye kadar personele sahip işletmeler küçük ve orta ölçekli işletme kabul edilerek çalışma kapsamındaki işletmeler iki gruba ayrılmıştır. İşletme büyüklüklerine göre COSO Bileşenlerine ait alt bileşenler boyutunda yapılan fark testleri sonucunda, işletme türlerinin iç kontrol uygulamalarında anlamlı farklılıklar belirlenmiştir.

Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyi ile ilgili ifadelerde büyük ölçekli işletmeler 4,36 ortalama değere sahip iken, orta ölçekli işletmelerde bu oran 3,77'ye gerilemektedir. Faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında oluşabilecek risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi düzeyi ile ilgili ifadelerde büyük ölçekli işletmeler 4,10 ortalama değere sahip iken, orta ölçekli işletmelerde bu oran 3,49'a gerilemektedir.

Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi düzeyi ile ilgili ifadelerde büyük ölçekli işletmeler 4,14 ortalama değere sahip iken, orta ölçekli işletmelerde bu oran 3,76'ya gerilemektedir. Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması düzeyi ile ilgili ifadelerde büyük ölçekli işletmeler 3,99 ortalama değere sahip iken, orta ölçekli işletmelerde bu oran 3,62'ye gerilemektedir. Sürekli ve özel değerlendirme yapma düzeyi ile ilgili ifadelerde büyük ölçekli işletmeler 4,15 ortalama değere sahip iken, orta ölçekli işletmelerde bu oran 3,71'e gerilemektedir.

Katılımcıların anket kapsamındaki ifadelere yönelik verdiği cevaplar doğrultusunda oluşan ortalama değerlerin 5'e yakın olması işletmedeki iç kontrol uygulamalarının COSO standartlarına yakın seviyede yürütüldüğünü; ortalama değerlerin 1'e yakın olması işletmedeki iç kontrol uygulamalarının COSO standartlarından uzaklaştığının bir göstergesi olarak kabul edilmiştir. (Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum)

Küçük ve orta ölçekli işletmelere göre daha yüksek iş hacmine sahip olan büyük ölçekli işletmeler daha kurumsal bir yapıda faaliyetlerini sürdürmektedir. Büyük ölçekli işletmelerin, küçük ve orta ölçekli işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın iç kontrol uygulamalarına sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç beklenen bir sonuç olarak değerlendirilebilir.

Çalışma kapsamı Kocaeli ilindeki işletmeler ile sınırlı olduğu için ülke geneline yönelik genelleme yapılması mümkün olmamıştır. Bu nedenle, işletmeler tarafından uygulanan iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum derecelerinin değerlendirilmesi ile ilgili yapılacak çalışmalarda ülke genelini kapsamında uygulanacak bir çalışma yapılması durumunda ülke genelindeki mevcut durumu görme imkânı sağlanacağı düşünülmektedir.

Çalışma kapsamı üretim sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ile sınırlı olduğu için diğer sektörlerdeki mevcut durum ve ekonominin geneli hakkında genelleme yapılması mümkün olmamıştır. Bu nedenle, işletmeler tarafından uygulanan iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum derecelerinin değerlendirilmesi ile ilgili yapılacak çalışmalarda diğer sektörleri de kapsayacak bir çalışma yapılması durumunda ekonominin genelindeki mevcut durumu görme ve sektörler arası karşılaştırma yapma imkânı sağlanacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Ağayev, S. (2012). Geçiş Ekonomilerinde Liberalleşmenin Ekonomik Büyüme Üzerinde Etkisi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(3), ss. 309-322.

AICPA. (2013). *Statements on Auditing Standards, SAS No:1*. https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/pages/sas.aspx#SAS1, Erişim Tarihi: 11.05.2017.

AICPA. (2016). *COSO Releases Updated Internal Control Framework*. https://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/cosoupdatedinternalcontrolframework.html, Erişim Tarihi: 11.03.2017.

Akbulut, E. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma Uygulama, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, ss. 174-187. http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ejovoc/article/viewFile/5000085427/5000079514, Erişim Tarihi: 21.08.2017.

Akküçük, U. (2009, Mayıs). İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları. *İş Ahlakı Dergisi, 2*(3), ss. 7-17.

Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*(72), ss. 138-164.

Akyel, R. (2010). Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 17*(1), ss. 83-98.

Artinyan, E. N. (2008). *CobiT Çerçevesi*. Deloitte Kurumsal Risk Hizmetleri, ss. 1-6.

Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 14*(1), ss. 191-205.

Baboş, A. (2009). Recent Developments of The Internal Control. The Coso and Coco Models. R*evista Academiei Fortelor Terestre*, 14(1), ss. 74-79.

Bakkal, H., Kasımoğlu, A. (2012). İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bakış "COSO ve COCO Modeli". *Mevzuat Dergisi, 15*(178), ss. 1-14.

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

Baskıcı, Ç. (2012). *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Bayraç, H. N. (2003). Yeni Ekonomi'nin Toplumsal, Ekonomik ve Teknolojik Boyutları. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4*(1), ss. 41-62.

Bozkurt, M. (2010, Temmuz-Agustos-Eylül). İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi. *Dış Denetim Dergisi*, ss. 131-138.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile.* İstanbul: Alfa Yayıncılık.

Bulca, H., Yeşil, T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 1*(2), ss. 47-58.

Cantürk, S. (2013). Bilgi Teknolojileri Yönetişimi İçin Yeni Bir Adım: COBIT 5. *KPMG Gündem Dergisi*, 17, ss. 36-37.

Ceyhan, İ. F., Apan, M. (2014). COSO İç Kontrol Modeli'nin Yapısal Eşitlik Modeli İle İncelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6*(10), ss. 179-198.

COSO. (2013). *COSO Internal Control - Integrated Framework* https://www.coso.Org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf, Erişim Tarihi: 07.06.2017.

Cömert, N. (2016). İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review, 1*(1), ss. 1-20.

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

Demir, E. (2012). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Siteminin Yeri, Önemi ve Sivas İli Uygulaması,* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.

Efe, A. (2016). Kamu Sektöründe Süreç Yapılandırmasına Teknik Bir Yaklaşım: Kalkınma Ajansları Üzerinde COBIT-5 ile Analiz ve Modelleme. *İşletme Bilimi Dergisi* (4)2, ss. 1-52.

Efe, A. (2017). Kamu Yönetiminde İnsan Kaynakları Yönetimi Sorunlarına Bilişim Sistemleri Yaklaşımı: COBIT - 5 Modeliyle Analiz. *Türkiye Bilişim Vakfı Bilgisayar Bilimleri ve Mühendisliği Dergisi* (10)1, ss. 15-32.

Elibol, H. (2005). Bilişim Teknolojileri Kullanımının İşletmelerin Organizasyon Yapıları Üzerine Etkileri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(15), ss. 155-162.

Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi.* DPT Müsteşarlığı Planlama Uzmanlığı Tezi. Yayın No: 2799. Ankara.

Ertuğrul, F. (2008). Paydaş Teorisi ve İşletmelerin Paydaşları İle İlişkilerinin Yönetimi. *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*(31), ss. 199-223.

Fayol, H. (2005). *Industrial and General Administration, Genel ve Endüstriyel Yönetim.* (M. A. Çalıkoğlu, Çev.) Ankara: Adres Yayınları.

Field, A. (2009). *Discovering Statistics Using SPSS Third Edition*. California*:* Sage Publications Inc. http://www.soc.univ.kiev.ua/sites/default/files/library/elopen/andy-field-discovering-statistics-using-spss-third-edition-20091.pdf, Erişim Tarihi: 15.12.2017)

Gönen, S. (2009). İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Ögretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, ss. 189-217.

Gupta, P. P. (2008). Management's Evaluation of İnternal Controls Under Section 404(a) Using The COSO 1992 Control Framework: Evidence From Practice. *International Joural of Disclosure Governance, 5*(1), ss. 48-68.

Günal, A. A. (2010). *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ICAEW (2014). *Internal Control: Guidance for directors on the Combined Code*. https://www.icaew.com/library/subject-gateways/corporate-governance /codes-and-reports/turnbull-report, Erişim Tarihi: 20.05.2017

ISACA (2014). *COBIT 5 Çerçevesinin Yeni Türkçe Versiyonu*. https://www.isaca.org/About-ISACA/History/Documents/COBIT-5-translation_ pre _Tur_0114.pdf, Erişim Tarihi: 20.05.2017.

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

Ionescu, L. (2011). Monitoring as a Component of Internal Control Systems. *Economics, Management, and Financial Markets, 6*(2), ss. 800-804.

İraz, R., Yıldırım, E. (2004). İşletmelerde Stratejik Bilgi Yönetiminin Yenilikçi Faaliyetlerin Sürdürülebilirliğine Etkisi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(8), ss. 79-95.

ISACA. (2012). *CobiT 5 Executive Summary,* https://www.isaca.org/COBIT /Documents/Executive-Summary.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2017.

Kahyaoğlu, S. B. (2017). İç Kontrol ve Etik İlişki Çerçevesinde Kamu Kurumlarında Etik Kültürünün Benimsenmesinde İç Denetçilerin Rolü. *Yolsuzluğun Önlenmesi ve Etiğin Teşviki İçin Teknik Destek Projesi*. Ankara.

Kalaycı, Ş. (2006). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Karahan, M. (2017). Türkiye, ABD ve AB'de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması. *Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 1*(2), ss. 273-288.

Karakoç, M., Özdemir, S. (2016). İç Kontrolde COSO ve ICFR İlişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 15*(56), ss. 141-152.

Kaya, S. (2015). *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim*, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

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

Keskin, İ. (2014). *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği,* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hatay.

Kızıltuğ, P. (2015). *Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastanede İç Kontrol Sistemi Uygulaması*, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Korkmaz, Z. (2011). *COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması.* T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.

Kurt, G., Uçma, T. (2013). COSO İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 15*(2), ss. 79-89.

McNally, J. (2013). *The 2013 COSO Framework SOX Compliance.* COSO - One Approach To An Effective Transtion. https://www.coso.org/documents /coso %20 mcnallytransition%20article-final%20coso %20version%20proof_5-31-13.pdf, Erişim Tarihi: 04.06.2017.

Melikyan, L. (2015). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri*, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Milicz, A. (2016). *Institutionalization of İnternal Control Systems in Hungarian Business Organizations*, (Unpublished PhD Thesis), Corvinus University of Budapest, Institute of Management, Budapest.

Moeller, R. R. (2007). *COSO Enterprise Risk Management: Understanding The New Integrated ERM Framework.* New Jersey: John Willey & Sons Inc.

Moeller, R. R. (2013). *Executive's Guide to COSO Internal Controls: Understanding Implementing the New Framework.* New Jersey: John Willey Sons Inc.

Özçetin, N. (2017). *Süt Üretim İşletmelerinde Risk Yönetimi ve İç Kontrol: Bir Araştırma,* (Yayınlanmamış doktora tezi), Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

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

Özkardeş, L. (2017). Kurumsal Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları. *Journal of Yaşar University*, 12(47), ss. 191-200.

PwC (2014). Sarbanes-Oxley Yasası'na Uyum, *PwC Türkiye*. https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/denetim/sarbanes-oxley.html, Erişim Tarihi: 08.09.2017.

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

Selvi, Ö. (2012). Bilgi Toplumu, Bilgi Yönetimi ve Halkla İlişkiler. *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*(3), ss. 191-214.

Şengül, R. (2007). Henri Fayol'un Yönetim Düşüncesi Üzerine Notlar. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, ss. 257-273.

Şentürk, A.T. (2015). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi, Risk Değerleme ve Tekstil İşletmesinde Bir Uygulama,* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Şentürk, A.Z. Selvi, Ö. (2016). Kurum İçi İletişimi Etkinleştiren Bir Yöntem Olarak Gezinerek Yönetim. *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektonik Dergisi, 4*(2), ss. 534-553.

Şık, S. (2013). *Bankacılıkta İç Kontrol Sistemleri ve Sonuçları*, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Tunçdemir, E. (2014). Yeni GAO İç Kontrol Standartları Taslağı. *(Government Auditing Standards)* Erkan Tunçdemir, (Çev.) Ankara http://kontrol. bumko. gov. tr/ Eklenti/10561,gao-standartlari---turkce---2014-finalpdf .pdf?0, Erişim Tarihi: 01.02.2017.

Tüm, K., Reyhanoğlu, M. (2015). İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemesindeki Rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(31), ss. 395-422.

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

Türedi, H., Koban, A. O. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 12*(46), ss. 155-177.

Türedi, H., Karakaya, G., İldem, M. (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*(96), ss. 55-74.

Türedi, H., Koban, A. O., Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngilz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*(99), ss. 95-119.

Ulucan Özkul, F., Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 11*(4), ss. 57-88.

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

Yavuz, S. T. (2002). İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten (İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma mıdır? *Bankacılar Dergisi*(42), ss. 39-56.

Yılancı, M. (2006). *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, 2. Baskı, Nobel Yayınları, Ankara.

Yılancı, M. (2004). İç Kontrol, Denetim Testleri ve Denetim Planlaması. F. Çömlekçi (Ed.), *Denetim içinde* ss. 57-67. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınları.

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

Yüzbaşıoğlu, A. N. (2003). *Risk Yönetimi ve Bankaların Denetimi*. http:/ /www. bddk. gov.tr/WebSitesi/turkce/Raporlar/Sunumlar/1977__www.bddk.org.tr_turkce_ yayinlar veraporlar_sunumlar_riskmanagementNY.pdf, Erişim Tarihi: 11.01.2017.

http://www.gapmap.co.za/enterprise-risk-management, Erişim Tarihi: 11.01.2017.

https://www.csb.gov.tr/db/icdenetim/editordosya/BTDenetimi3-4.pdf, Erişim Tarihi: 11.07.2017.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_btsview=btskategori1=veritbnkelimesec=156176device=desktop, Erişim Tarihi: 14.05.2017.

http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%20 2013%20son. pdf, Erişim Tarihi: 14.08.2017.

http://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/2408,iyi-mali-yonetimin-gerceklestirilmesinde-ic-kontrol-ve-denetimipdf.pdf?0, Erişim Tarihi: 25.11.2017.

https://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Documents/COBITarticle-turkish.pdf, Erişim Tarihi: 24.11.2017.

https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf, Erişim Tarihi: 07.06.2017.

http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm, Erişim Tarihi: 24.09.2017.

http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_stds.pdf, Erişim Tarihi: 10.12.2017.

http://argedestek.kocaeli.edu.tr/index.php?ArgeDestek=Ekonomi, Erişim Tarihi: 07.08.2017.

Ek 1: Anket Soruları

Sayın Yetkili;

Bu anket formu, Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından yürütülmekte olan **"Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Belirlenmesi: Kocaeli Örneği"** isimli yüksek lisans çalışmasının deneysel kısmı ile ilgilidir. Bu araştırma çalışması tamamen akademik bir amaca **yönelik** olup, çalışmanın amacı; iç kontrol sistemine şirketlerin verdiği önemle ilgili veriler elde ederek bu hususta bilimsel sonuçlara ulaşabilmektir. Anket formumuzda şirketinizin kimliğine ilişkin hiçbir bilgi istenmemektedir. Gönderilecek cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Bütün soruların cevaplandırılması, değerlendirmenin sağlıklı yapılabilmesi için büyük önem arz etmektedir.

İlginiz için teşekkürlerimizi sunar, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU — Bozok Üniversitesi Öğretim Üyesi

Ergin KAYA — Yüksek Lisans Öğrencisi

İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Şirket Türü : ☐ Anonim Şirket ☐ Limited Şirket ☐ Diğer …..

Faaliyet Alanı : ☐ Otomotiv ☐ Gıda-Tekstil-Deri ☐ Makine ve Teçhizat

☐ Ana Metal ☐ Kimya ☐ Perakende ve Tüketici Ürünleri

☐ Dayanıklı Tüketim

☐ Diğer (……)

Pazarlama Çevresi : ☐ Bölgesel ☐ Ulusal ☐ Uluslararası
(Birden fazla seçenek işaretlenebilir)

Personel Sayısı : …….. Kişi

Şirketin Yıllık Cirosu : ……. (.000 TL – 2017 yılı)

Anketi Dolduran Unvanı : …….....

1. KONTROL ORTAMI

Açıklama: Kontrol ortamı ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerin her biri için en son biten mali yıl için işletmenizin söz konusu ifadeyi benimsemesini ve uygulamasını değerlendiriniz.

KONTROL ORTAMININ TESPİTİNE YÖNELİK SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Üst yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamadan yanadır.					
2. Sorumlu yöneticiler, görevlerini yapmak için gerekli bilgi, deneyim ve eğitime sahiptir.					
3. Gerekli bilgiler Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesine zamanında sağlanır.					
4. Üst Yönetim, işletmede etik ve dürüstlükten yanadır.					
5.İşletmenin üçüncü taraflarla ilişkilerinde etik düzey daima yüksektir.					
6. Yönetim Kurulu Üyeleri görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgiye, deneyime ve zamana sahiptir.					
7.Yönetim Kurulu Üyeleri, iç kontrol sistemi ile ilgili görevlerini anlamakta ve sorumluluklarını yerine getirmektedir.					
8.İş performansı ile ilgili performansı geliştirmeye yönelik olarak çalışanlarla düzenli değerlendirme toplantıları yapılmaktadır.					
9. Şirket ana hedefleri ve temel performans kriterleri herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ifade edilmektedir.					
10. Üst Yönetim tarafından işletmenin etik ilkelere bağlılığı çalışanlara hem sözel hem de eylemsel olarak belirtilir.					
11.Yönetim, davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda gerekli tepkiyi gösterir.					
12.Çalışanlar, davranış kurallarına uymamalarının sonuçlarını bilir.					
13.Çalışanlar, Üst Yönetimin etik yönden beklentilerini bilir.					
14.Çalışanlar, görevini yerine getirmek için yeterli bilgi ve yeteneğe sahiptir.					
15.Yönetim Kurulu, üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atar.					
16. Yöneticiler ve Denetçiler sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmek için yeterli zamana sahiptir.					
17.Yönetimin kontrolleri dikkate almadığı durumlar, uygun bir şekilde belgelenir ve açıklanır.					
18.Kurum politikalarından sapmalar araştırılır ve belgelenir.					

2. RİSK DEĞERLENDİRME

Açıklama: Risk değerlendirme ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerin her biri için en son biten mali yıl için işletmenizin söz konusu ifadeyi benimsemesini ve uygulamasını değerlendiriniz.

RİSK DEĞERLENDİRME DURUMUNUN TESPİTİNE YÖNELİK SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Hile politikaları ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyeti yönetime aittir.					
2. Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirir.					
3. Yönetimin uygun kademeleri belirlenen risklerin analizine katılır.					
4. İşletmede yaygın ve etkili sonuçlar doğurabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri saptamaya ve tepki göstermeye yönelik araçlar mevcuttur.					
5.İşletme risk değerlendirmelerinde, çalışanların hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır.					
6. Faaliyet düzeyindeki hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklar mevcuttur.					
7. İşletmede hile risklerine yönelik olarak, hile yapma fırsatı yanında teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurlarda değerlendirilir.					

3. KONTROL FAALİYETLERİ

Açıklama: Kontrol faaliyetleri ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerin her biri için en son biten mali yıl için işletmenizin söz konusu ifadeyi benimsemesini ve uygulamasını değerlendiriniz.

KONTROL FAALİYETLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum Ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.					
2. Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.					
3. İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.					
4. Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.					
5. Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.					
6. Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.					
7. Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.					
8. Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.					
9. İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.					
10. Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.					
11. Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.					

12. Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder.					
13. Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.					
14. İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.					
15. İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.					
16. Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.					
17. Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.					
18. Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.					
19. Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.					
20. Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.					
21. Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.					
22. Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.					
23. Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.					
24. Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.					
25. Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilir.					

4. BİLGİ VE İLETİŞİM SİSTEMLERİ

Açıklama: İşletmede kullanılan bilgi ve iletişim teknolojileri ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerin her biri için en son biten mali yıl için işletmenizin söz konusu ifadeyi benimsemesini ve uygulamasını değerlendiriniz.

BİLGİ ve İLETİŞİM SİSTEMLERİNİ KULLANMA DURUMUNUN TESPİTİNE YÖNELİK SORULAR	**Kesinlikle Katılmıyorum**	**Katılmıyorum**	**Ne katılıyorum Ne katılmıyorum**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle Katılıyorum**
1. İşletme, iç kontrollerin işleyişini desteklemek için kaliteli bilgileri alır, üretir ve kullanır.					
2. İşletme, iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler iletir.					
3. Yönetim ve çalışanlar arasında iç kontrolün öneminin anlaşılması ve kontrolleri anlama düzeylerinin yükseltilmesi için bir mekanizma mevcuttur.					
4. İşletme, hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesini sağlamak için gerekli bilgiyi çalışanlarına sağlar.					
5. Organizasyon departmanlarında çalışma ortamındaki değişiklikleri haberdar edecek şekilde bir süreç izlenmektedir					
6. Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.					
7. Bilgi teknolojileri alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur.					

5. İZLEME

Açıklama: İşletmenizdeki izleme faaliyeti ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerin her biri için en son biten mali yıl için işletmenizin söz konusu ifadeyi benimsemesini ve uygulamasını değerlendiriniz.

İZLEME DURUMUNUN TESPİTİNE YÖNELİK SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum Ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. İç kontroldeki eksiklikler doğrudan faaliyetten sorumlu personele ve en azından bir üstüne raporlanır.					
2. İç Denetçiler, Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesine istediği zaman ulaşabilir.					
3. İç kontrol eksiklikleri, Üst Düzey Yönetime ve Yönetim Kuruluna bildirilir.					
4. Belirlenen iç kontrol eksikliklerini raporlayan bir mekanizma bulunmaktadır.					
5.Uygulamaya yönelik bağımsız denetçi önerileri, uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanılır.					
6. İç kontrol eksikliklerinin gözlenmesi beraberinde düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlar.					
7. İç denetim fonksiyonunun kapsamı, sorumluluklar ve denetim planı, kurumun gereksinimlerine uygundur.					
8.Karşılaşılan problemleri önlemesi veya ortaya çıkarması gereken kontroller yeniden değerlendirilir.					
9. İşletme, uygun düzeylerde yeterli ve deneyimli İç Denetim personeline sahiptir.					
10.Maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmaları yapılır.					
11.İşletme, her bir finansal verinin doğruluğundan sorumludur ve bu bağlamda hata tespit edilirse bundan sorumlu tutulur.					
12. Her departman iç kontrol prosedürlerinin kaliteli bir şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur.					
13.İşletmenin amaç ve planları ışığında oluşturulmuş performans ölçütleri kullanılmaktadır.					

ÖZGEÇMİŞ

Ergin KAYA, 20.03.1982 tarihinde Kocaeli ilinde dünyaya geldi. İlk, orta ve lise öğrenimini Kocaeli'nde tamamladı. 2001 yılında Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği bölümünü kazandı bu bölümden 06.06.2005 tarihinde mezun oldu. Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümünü 2005 yılında kazandı bu bölümden 01.06.2009 tarihinde mezun oldu.

2005 yılında Yozgat Sorgun Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi'nde Muhasebe ve Finansman Öğretmeni olarak göreve başladı. 2009 yılında Kocaeli Gebze Fatih Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi'ne Muhasebe ve Finansman Öğretmeni olarak atandı.

E-Posta:

erginkaya41@gmail.com