İÇ KONTROL MODELLERİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİNİN TEKSTİL SEKTÖRÜNDE

BİR SANAYİ İŞLETMESİ UYGULAMASI İLE İNCELENMESİ

Dr. Halime KARACA
Dr. Öğr. Üyesi Arzu MERİÇ

sonçağ akademi

Cumhuriyetin 100. yılı

İÇ KONTROL MODELLERİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİNİN TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR SANAYI İŞLETMESİ UYGULAMASI İLE İNCELENMESİ

Dr. Halime KARACA

Dr. Öğr. Üyesi Arzu MERİÇ

sonçağ akademi

Kitabın Adı : İÇ KONTROL MODELLERİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİNİN TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR SANAYI İŞLETMESİ UYGULAMASI İLE İNCELENMESİ
Yazar : Dr. Halime KARACA, Dr. Öğr. Üyesi Arzu MERİÇ
Kapak : Ceyda ŞEREFLİOĞLU

1. Baskı : Haziran 2023 ANKARA

Yayın Koordinatörü : Ceyda ŞEREFLİOĞLU
Yayın Yönetmeni : Selva ALİM
ISBN : 978-625-6875-08-1
Yayın No : 2122

© Dr. Halime KARACA, Dr. Öğr. Üyesi Arzu MERİÇ

Tüm hakları yazarına aittir. Yazarın izni alınmadan kitabın tümünün veya bir kısmının elektronik, mekanik ya da fotokopi yoluyla basımı, çoğaltılması yapılamaz. Yalnızca kaynak gösterilerek kullanılabilir.

SONÇAĞ AKADEMİ

İstanbul Cad. İstanbul Çarşısı No.: 48/49 İskitler 06070 ANKARA
T / (312) 341 36 67 - GSM / (533) 093 78 64
www.soncagyayincilik.com.tr
soncagyayincilik@gmail.com
Yayıncı Sertifika Numarası: 47865

BASKI VE CİLT MERKEZİ

UZUN DİJİTAL MATBAA, SONÇAĞ YAYINCILIK MATBAACILIK TESCİLLİ MARKASIDIR.
İstanbul Cad. İstanbul Çarşısı No.: 48/48 İskitler 06070 ANKARA
T / (312) 341 36 67
www.uzundijital.com
uzun@uzundijital.com

ÖNSÖZ

Artan küreselleşme ve dijitalleşme; işletmelerin iş süreçlerinin karmaşıklaşmasına, işletme faaliyetlerinin kontrolünün güçleşmesine, hata, hile ve risklerin artmasına neden olmaktadır. Günümüzde işletmelerin belirledikleri hedeflerine ulaşabilmenin en önemli şartlarından biri etkin bir şekilde uygulanan iç kontrol sistemidir. Etkin bir iç kontrol sistemi işletmelerde; finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması, hata ve hilelerin önlenmesi, işletme faaliyetlerinin verimliliğinin arttırılması amacını taşımaktadır.

Çalışmada, COSO, Turnbull, COCO, COBİT iç control modelleri teorik çerçevede incelenmiştir. Malatya ilinde faaliyet gösteren bir sanayi firmasının iç kontrol sistemi COSO modeli ile değerlendirilerek, modeldeki bileşenlere uyum derecesi saptanmıştır. Söz konusu değerlendirmelerin çalışan gruplarına göre farklılık gösterip göstermediği araştırılmıştır. Anket yöntemi ile toplanan veriler SPSS 22.00 programı ile analiz edilmiştir. Sonuç olarak; firmanın COSO modeli ile uyumlu bir iç kontrol sisteminin olduğu tespit edilmiştir. Çalışan gruplarına göre değerlendirme yapılmıştır ve buna göre çalışan grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır, sonucu elde edilmiştir.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ 2
TABLO LİSTESİ 5
ŞEKILLER LISTESI 8
KISALTMALAR 9
1. GİRİŞ 10
BİRİNCİ BÖLÜM 12
İÇ KONTROL SİSTEMİ 12
1.2. İç Kontrol ve İç Kontrol Sisteminin Gelişmesi 15
1.3. İç Kontrol Sisteminin Temel Özellikleri 22
1.4. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Yararları 24
1.5. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı 27
1.6. İç Kontrol Sistemi İle İlişkili Kavramlar 29
1.6.1. İç Kontrol ve Yönetim 29
1.6.2. İç Kontrol ve Kurumsal Yönetim 31
1.6.3. İç Kontrol ve İç Denetim 32
1.6.4. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim 36
İKİNCİ BÖLÜM 39
İÇ KONTROL MODELLERI VE COSO İÇ KONTROL MODELİ 39
2.1. İç Kontrol Modelleri 39
2.1.1. CoCo (Criteria of Control Objectives) İç Kontrol Modeli 40
2.1.2. Turnbull Raporu Modeli 45
2.1.3. CobiT İç Kontrol Modeli 48
2.1.4. SAC ve eSAC 53
2.1.5. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) İç Kontrol Modeli 55

2.2. COSO İç Kontrol Modeli 55
2.2.1.Kontrol Ortamı 61
2.2.2. Risk Değerlendirme..... 62
2.2.3.Kontrol Faaliyetleri 63
2.2.4. Bilgi ve İletişim..... 64
2.2.5.İzleme..... 65
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM..... 67
İÇ KONTROL MODELLERİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİNİN TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR SANAYİ İŞLETMESİ UYGULAMASI İLE İNCELENMESİ..... 67
3.1.LİTERATÜR TARAMASI..... 67
3.3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ 72
3.2.1. Araştırmanın Amacı 72
3.2.2. Araştırmanın Yöntemi, Kapsamı ve Kısıtları..... 73
3.3. BULGULAR 74
3.3.1. Güvenilirlik Analizi..... 75
3.3.2.Katılımcıların Demografik Bilgileri..... 75
3.3.3. COSO İç Konrol Modeli Bileşenlerine İlişkin Frekans ve Ortalamalar 77
3.3.4. Hipotezlere Yönelik İstatistiki Analiz Sonuçları 86
SONUÇ 113
KAYNAKÇA..... 124
EKLER..... 136

TABLO LİSTESİ

Tablo 3.1. Güvenirlik Analizi 75
Tablo 3.2. Çalışanlar Hakkında Genel Bilgiler 76
Tablo 3.3. Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar 78
Tablo 3.4. Risk Değerleme Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar 80
Tablo 3.5. Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar 81
Tablo 3.6. Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar 83
Tablo 3.7. İzleme Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar ... 84
Tablo 3.8. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli Değerlendirmelerini Ölçen T Testi 86
Tablo 3.9. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli- Kontrol Ortamı Bileşeni Değerlentirmelerini Ölçen T Testi 88
Tablo 3.10. İşyeri Bölümlerne Göre COSO Modeli- Risk Değerlendirme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T Testi 89
Tablo 3.11. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli- Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T Testi 90
Tablo 3.12. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli- Bilgi ve İletişim Bileşeni Değerlendirmelerinin Ölçen T Testi 91

Tablo 3.13. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli- İzleme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi 92
Tablo 3.14. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi..... 94
Tablo 3.15. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- Kontrol Ortamı Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi 95
Tablo 3.16. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli-Risk Değerlendirme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi 97
Tablo 3.17. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi 98
Tablo 3.18. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- Bilgi ve İletişim Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi 100
Tablo 3.19. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- İzleme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi . 101
Tablo 3.20. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi 103
Tablo 3.21. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- Kontrol Ortamı Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi 105

Tablo 3.22. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- Risk Değerlendirme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi 106
Tablo 3.23. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi 108
Tablo 3.24. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- Bilgi ve İletişim Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi 109
Tablo3.25. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- İzleme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi 111
Tablo 3.26. Hipotezler ve Test Sonuçları 114

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2. 1. CoCo Modeli Bileşenleri 41
Şekil 2. 2. Cobit Formatı 50
Şekil 2. 3.Coso Küpü..... 60

KISALTMALAR

AAA: Amerikan Muhasebe Derneği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü

BT: Bilgisayar Teknolojisi

COBİT: Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü

COCO: Kontrol Hedefleri Kriterleri

COSO: İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve

eSAC: Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol

FEI: Uluslararası Finansal Yöneticiler

FRC: Finansal Raporlama Konseyi

ICAEW: İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

ISACA: Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği

IIA: İç Denetçiler Enstitüsü

IMA: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

INTOSAI: Yüksek Denetim Kurumları Örgütü

ITGI: Bilgi Sistemleri Yönetişim Enstitüsü

İKS: İç Kontrol Sistemi

NCFFR: Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu

SAC: Denetleme ve Kontrol Sistemleri

SAS: Denetim Standartları

SOX: Sarbanes Oxley Yasası

GİRİŞ

Küreselleşmenin getirdiği rekabet ortamında işletmeler; amaçlarına ulaşmada, varlıklarının korunmasında, kaynaklarının verimli kullanmasında, etkin bir üretim sistemine sahip olunmasında, mevcut uygulama ve mevzuata uygun davranılmasında ve finansal raporlarının doğru hazırlanmasında etkin bir iç kontrol sistemine gereksinim duymaktadırlar. İşletmelerin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla, işletme yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürler, iç kontrolleri ifade eder.

Geçmişten günümüze iç kontrol tanımı ve uygulamalarında değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikler, yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları sonrasında şirketlerin iflaslarıyla gündeme gelen hile ve yolsuzluklar nedeni ile olmuştur. Bu gelişmelerle gerek yerel gerekse küresel alanda iç kontrolün önemi artmıştır. Bu değişiklikler, çoğunlukla önceki uygulamaların yetersizliği ile yaşanan mali krizler ve şirket skandallarından sonra gereklilik haline gelmiştir (Tetik ve Karaca, 2021: 198).

İşletmelerin iç kontrol yapılarının etkinlik, yeterlilik ve performans kalitesinin değerlendirilmesinde dünya çapında farklı iç kontrol varsayımları ve sistemsel modellere dayalı COSO, İngiltere-Cadbury Turnbull, Kanada-COCO, COBİT gibi çeşitli iç kontrol yapılandırmaları oluşturulmuştur (Aksoy,

2005: 3). Bu modellerin her biri farklı isimde ve yapıda olmakla beraber, müşterek amaçları organizasyon içerisindeki kontrollerin etkinlik ve verimliliğin değerlendirilmesine rehberlik etmektir. Geliştirildikleri ülkelerin özelliklerini taşıyan bu modeler, ortak bir çizgide birleşmekte ve etkin olarak uygulandığında organizasyonların faaliyetlerine önemli katkılar sağlamaktadırlar (Türedi vd., 2015: 99). Söz konusu modeler, geliştirildikleri ülkelerin koşullarını dikkate alsalar da büyük ölçüde COSO modeline benzemektedir (Cömert, 2012: 56).

Bu çalışmada iç kontrol sistemi, kavramsal olarak açıklanmış, iç kontrol modelleri hakkında bilgiler verilmiştir. Çalışma kapsamında; sanayi işletmesinde COSO iç kontrol modelinin uyum derecesinin çalışanlar tarafından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğtultusunda sanayi işletmesi çalışanlarına anket uygulanmış, veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen bulgularla değerlendirmeler yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. İç Kontrol Kavramı

İç kontrol; günümüzdeki kavramsal gelişimine, tarihi süreçte yaşanan önemli olayların sarmalında ve farklı kavramlarla etkileşimi neticesinde ulaşılmıştır (Tetik ve Karaca, 2021:189). Latince "counter-roll" (contre-roll= karşıt kayıt) sözcüklerinden türetilen kontrol sözcüğü Fransızcadan dilimize geçmiştir. 1422 yılında "contre-role" ifadesi çift tutulan kayıt manasında, ötekini kontrol amacıyla kullanılmıştır. Control sözcüğü dilimizde ifade ettiği şekliyle, Fransızcada eylemin doğru yapılıp yapılmadığının incelenmesi manasında kullanılırken, İngilizcede; yönetme, yöneltme ve zapt etme gücü ve yetkisi (otorite) manasını karşılamakta, bununla birlikte Fransızcadaki manasına benzeyen hesap incelemesi manasını da taşımaktadır (Cömert, 2016: 3).

Organizasyonlarda yönetimin önemli işlevlerinden olan kontrol, faaliyet sonuçlarını değerlendirerek diğer işlevlerden neyin, nasıl ve ne ölçüde başarıldığını ortaya koyar. Kontrol faaliyetindeki asıl amaç, hata ve zayıf noktaları açığa çıkararak düzeltici önlemlerin alınması, bunun sonucu olarak hata ve

zayıflıkların tekrarlanmasının engellenmesidir. Bu bakımdan kontrol ölçme-tartma işlemi benzeri, yönetimin organizasyonda yapılmış ve tamamlanmış işlerin değerlenmesi ve düzeltmesi işlevidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 3).

Henri Fayolün yaptığı tanıma göre kontrol kavramı; yönetsel işin bir parçası olarak organizasyonda faaliyetlerin programa, verilen talimatlara ve kabul görmüş ilkeler doğrultusunda yürütülüp yürütülmediğinin doğrulanmasıdır. Fayol, kontrol fonksiyonunu şöyle tanımlamaktadır: "Her şeyin verilen emirlere ve varolan kurallara uygun şekilde olmasını gözetlemektir".

Fayol'a göre kontrol fonksiyonunun amacı, organizasyonun işleyişindeki hata ve eksikliklerin açığa çıkarılması, onarılması ve tekrarının önüne geçilmesidir. Kontrol faaliyetlerini yöneticiler doğrudan gerçekleştirebileceği gibi söz konusu görevi yardımcılarına da devredebilirler. Kontrol faaliyetlerinin organizasyonlarda karmaşık olması durumunda, söz konusu faaliyetlere yönelik özel birimlerin oluşturulması gerekir. Kontrolün etkinliğinin sağlanabilmesi için zamanlı yapılmalı ve yaptırımlarla desteklenmelidir. Kontrol faaliyetinin gerçekleştirilmesi organizasyonun işleyişine engel olmamalıdır. Burada kontrol faaliyetinin kapsamı ve sınırları açıkça çizilmelidir. Ayrıca uygulama departmanı ile kontrol departmanı arasındaki yetki karmaşası önlenmelidir. Kontrol faaliyeti, karar alma ve uygulama işleviyle karıştırılmamalıdır.

Organizasyon faaliyetlerine yönelik karar alma ve uygulama işlevleri farklı departmanlar tarafından gerçekleştirilerek iş bölümü yapılmalıdır. İş bölümünün doğru yapılması, her birimin yetki ve sorumlulukları dahilinde hareket etmesi organizasyonun başarısını artıracaktır. Bu kapsamda kontrol faaliyetini yürütenler, gerçekleştirilen işlerin organizasyonun hiyerarşik işleyişine, planlama ve hedeflerine uygunluğu konusunda denetlemekle yükümlüdür. Kontrol sistemin etkinliği, yönetim faaliyetlerini destekleyerek organizasyonun çöküşüne sebep olacak problemlerin tespitini sağlayabilir. Kontrol faaliyeti organizasyonun diğer faaliyetler gibi daima dikkatli olmayı gerektiren sanatsal bir fonksiyondur (Şengül, 2007: 268).

Hem bilimsel yönetim yaklaşımlarında hem de uygulamada birçok kontrol tanımı yapılmış olup, bütün tanımlar işlerin gerçek durumuna ilişkin bir test ve kıyaslama faktörünü içermektedir (Cömert, 2016: 5).

Organizasyonlarda kontrol faaliyeti, iç kontrol sistemi vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Organizasyonun içinde iç kontrol; ihtiyaç duyulan bilgiye doğru, zamanında, tamamına ulaşılması, finansal raporlamada hata, hile ve yolsuzluk riskini minimize etmesi, işlemlerin güven ortamında gerçekleştirilmesi, faaliyetlerin aksamasına neden olan sorunların çözümlenmesinde yönetime yardımcı olmaktadır (Apan ve Ceyhan, 2014: 180).

İç kontrol; özel sektör, kamu sektörü, kar amaçlı olsun ya da olmasın tüm organizasyonlarda hedeflerin gerçekleştirilmesinde organizasyonun işleyişini düzenleyen bir sistemdir. Temelde iç kontrol, organizasyonun etkin bir biçimde işleyişine olanak sağlarken, organizasyonun denetlenmesi işlevini de gerçekleştirmektedir. İç kontrol üst yönetimin belirlediği stratejilerin uygulanması ve bu uygulamaların denetimi için oluşturulmuş bir döngü sistemidir. İç kontrol organizasyon içinde kontrolü ve gözetimi gerçekleştirerek organizasyona değer katmaktadır (Apak vd., 2016: 401).

İç kontrol, organizasyon içinde farklı bir sistem veya bir birim değildir (Meriç ve Durmuş, 2020: 219). Oganizasyon yönetiminin faaliyetlerinde yararlandığı, yönetim fonksiyonuyla bütünleşmiş eylemlerin tümü olarak algılanmalıdır. İç kontrolün oluşturulması ve geliştirilmesi, yönetimin sorumluluğundadır (Tuan, 2009: 3).

1.2. İç Kontrol ve İç Kontrol Sisteminin Gelişmesi

İç kontrol, muhasebede varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi amacıyla ortaya çıkarılmıştır. Endüstri devrimi, ekonomik buhran, bilişim teknolojileri, denetim skandalları sonrası küresel mali krizlerin yaşanması iç kontrolün tarihsel gelişiminde etkili olmuştur. Yaşanan tüm mali depresyonlar sonrası iç kontrol yeniden değerlendirilerek iyileştirilmiştir (Tetik ve Karaca, 2021: 190). Watts ve

Zimmerman (1983)'a göre iç kontrol faaliyetleri denetim faaliyetlerinden daha önce kullanılmıştır.

Literatürde iç kontrol ve denetim uygulamalarına ilk olarak Mezopotamya Medeniyetinde rastlanmaktadır. Sümerlerin ticari işlemlerini kayıt altına aldığı, kayıtlarını M.Ö. 3600 yıllarında taşlara, sonrasında ise kil tabletlere kaydettiği tarihsel araştırmalar ile saptanmıştır. Ayrıca Sümerler kayıtların yanına farklı işaretleri koyarak, işlemlerin kontrol edildiğini belirtmişlerdir. İç kontrol ve denetim uygulamalarına Eski Mısır'da da rastlanmaktadır. Katip olarak görevlendirilen kişiler hasılatları ve ödemeleri kayıt altına almıştır. Görevli bir katip depolanan malı kayıt altına alırken, diğer görevli depolanan malı kontrol etmiştir. Her iki kaydın karşılaştırmasıyla görevli üçüncü katip, denetim görevini gerçekleştirmiştir. Hasılat, ödeme ve stoklar farklı katip tarafından dönemler itibariyle denetlenmiştir (Hackett and Mobley, 1976: 1).

M.Ö. 521- 425 yılları arasında Pers uygarlığı kralı Büyük Darius, iç kontrol uygulamalarını kullanmıştır (Murray, 1976: 98). Darius "Kralın gözleri ve kulakları" olarak tanımladığı katipleriyle denetim ve iç kontrol faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. MÖ 200'de Roma İmparatoru da Pers uygarlığına benzer uygulamalar yapmış görevlendirdiği müfettişler ile hazineye ait ödemeler ve hasılatın kayıtlarının takibini ve hesap incelemelerini gerçekleştirmiştir.

Endüstri Devrimi sonrasında büyüyen ve gelişen endüstri şirketlerinde, tekelleşme eğilimi, ekonomik faaliyetlerin karmaşık hale gelmesi gibi unsurlar nedeniyle işletmelerin yönetimi zorlaşmıştır. İşletmelerde yönetim ve sahiplik gibi kavramlar ortaya çıkmış, işletme sahiplerinin çıkarlarının korunması için denetim faaliyetleri gelişmiştir (Hayes vd., 2005: 2-4). Büyük buhran ve sonrası ekonomik krizler işletmeleri ve piyasaları olumsuz etkilenmiş ve işletme ve finansal piyasalara güvenin artırılması amacıyla iç kontrol faaliyetleri önem kazanmıştır (Güney ve Sarı 2015: 70).

İç kontrol kavramı ve denetimdeki önemine ilişkin çalışma, ilk olarak İngiliz bir denetçi olan Lawrence Dicksee tarafından 1892 yılında kaleme alınan denetim kitabıdır. Bu süreçte Amerika, iç kontrolle ilgili çalışmalara rehberlik sağlayan ilk ülke olmuştur (Myers, 1985: 69). Amerika'da 1920 – 1930 yılları arasında ilk olarak mesleki anlamda iç kontrol tanımlanmakla beraber, 1950 yılından itibariyle önemli gelişmeler yaşanmıştır (Hay, 1993: 80).

Amerikan muhasebe mesleğinin öncülerinden aynı zamanda Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) kurucularından biri olan Robert Montgomery tarafından hazırlanan Montgomery's Auditing, 1912'den 1998'e kadar 12 baskı olarak yayınlanmıştır. Yazarın 1953 yılında vefatı sonrasında, kitabın serisi meslektaşları tarafından tamamlanmıştır (Moussalli vd., 2012: 90). Montgomery

tarafından yayımlanan bu seride iç kontrol sürecine ilişkin gelişmeler açıklamıştır. İlk baskılarında iç kontrol "gözden geçirme" (internal check) olarak tanımlanmış, 1934 yılında yayımlanan 5. seride iç kontrol sisteminin (system of internal check) tanımını yapılmıştır (Hackett and Mobley, 1976: 5).

1929 yılında yaşanan büyük ekonomik kriz sonrasında yapılan reformlarla, iç kontrollere yönelik yeni çalışmalar başlatılmıştır. 1940'lı yıllardan sonra, iç kontrol kavramsal anlamda araştırılmaya başlanarak literatüre girmiştir (Ataman Gökçen ve Tahtlı, 2019: 180). Victor Z. Brink tarafından 1946 yılında yayımlanan çalışmada iç kontrol kavramı ele alınmıştır. Brink çalışmasında iç kontrol sistemini tanımlamış ve sistemin kilit unsurlarını; güvenilir bir muhasebe sistemi, yazılı politika ve prosedürler, faaliyetlerin etkinliğinin analizi amacıyla önceden belirlenmiş ölçütler ve iç denetim olarak ifade etmiştir (Moeller, 2005: 70).

Evrensel alanda kabul gören COSO tanımı öncesinde, dünya genelinde kurumlar tarafından iç kontrole ilişkin pek çok tanım yapılmış olup bu kapsamda iç kontrol modelleri tavsiye edilmiştir (Cömert, 2016: 7). Bunlar arasında en önemlileri; AICPA Denetim Standartları, IIA çalışmaları, Treadway Komisyonu ve COSO Raporu'dur.

SOX' tan önce, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA: American Institute of

Certified Public Accountants), Denetim Standartları (SAS) ile ilgili beyanlar aracılığıyla denetim standartlarını yayınlamaktan sorumlu tutulmuştur (Moeller, 2009: 30). AICPA 1949 yılında 1 nolu standardında iç kontrolün tanımını yapmış bu tanım yaygın olarak benimsenmiştir (Cömert, 2016: 7);

AICPA, 1988'de 55 no'lu standart yayımlamış (Yılancı, 2015: 50), söz konusu standartda iç kontrol; kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yordamları olarak üç temel unsur açısından tanımlamıştır (Moeller, 2009: 30). 55 no'lu standardın kapsamı ilerleyen süreçte 78 no'lu standart ile önemli ölçüde değiştirilmiştir. 78 nolu Standard COSO iç kontrol tanımını benimsemiş iç kontrol yapısı (internal control structure) terimi yerine iç kontrol terimini (internal control) kullanmıştır (Tetik ve Karaca, 2021: 199).

IIA iç denetçilerin yürüttükleri iç kontrol uygulamalarında yararlanmaları için 1983 yılında "İç Denetim" başlıklı bir çalışma yayımlayarak iç kontrole yönelik tespitlerini şu şekilde özetlemiştir (Tuan, 2009: 3):

- ✓ Kontrol, amaçlara ulaşma ihtimalini artırmak için yürütülen faaliyetlerdir.
- ✓ Kontrol, yönetimin planlama, örgütleme ve yönlendirme faaliyetleriyle gerçekleşir.
- ✓ Kontrol teriminin, idari kontrol, yönetim kontrolü ve iç kontrol gibi çeşitleri vardır.

- ✓ Kontrol sistemi, organizasyonda kavramsal olarak vardır. Hedeflere ulaşmada organizasyondaki diğer sistemlerle iç içe geçmiş durumdadır.
- ✓ Yönetim tarafından hazırlanan plan ve projeler, yürütülen faaliyetler hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlayacak özellikte olmalıdır. Bu kapsamda kontrollerin önleyici, belirleyici ve yönlendirici olmaları gerekmektedir.

Treadway Komisyonu olarak bilinen Hileli Finansal Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon'u 1985 yılında kurulmuş olup, 1987 yılında iç kontrole ilişkin kapsamlı ilk çerçeveyi yayınlamıştır (Kurt ve Uysal, 2018: 20). Komisyonun, halka açık şirketlerde iç kontrol sisteminin kurulmasını önermesi üzerine, iç kontrolün faaliyet kontrolü, yönetsel kontroller, muhasebe kontrolleri olmak üzere farklı üç unsurdan oluşan ayrıntılı bir fonksiyon olduğunu belirten "İç Kontrol Klavuzu" yayımlanmıştır (Tuan, 2009: 4).

COSO etkin iç kontrolleri ve kurumsal yönetim aracılığıyla, mali raporlamaların iş etiği niteliğinin artırılmasını amaçlayan gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'nu desteklemek amacıyla oluşturulmuştur. Komite, "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" raporunu 1992 yılında yayınlamıştır. COSO iç kontrol modeli olarak bilinen bu rapor (Simmons, 1997: 68), iç kontrolü şu şekilde tanımlamıştır (Moeller, 2009: 32);

"İç kontrol işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve aşağıda sınıflandırılmış olarak belirtilen işletme amaçlarını başarmak üzere makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.

- ✓ *Operasyonların etkililiği ve verimliliği,*
- ✓ *Finansal raporlamanın güvenilirliği ve*
- ✓ *İlgili yasalara ve düzenlemelere uygunluk".*

COSO bu tanımı 2013 yılında ihtiyaçlar ışığında güncellenerek İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve yayınlanmıştır. Güncellenen tanımda; önceki COSO tanımındaki iç kontrol bileşenleri aynen benimsemiş ancak finansal raporlamanın güvenilirliği amacı yerine finansal olmayan raporlamalarda eklenerek, daha geniş anlam taşıyacak biçimde yalnızca raporlamanın güvenilirliği kavramını kullanmıştır. Bununla birlikte, bileşenleri meydana getiren ilkelerin tanımı yapılmış, teknolojik gelişmeler daha fazla dikkate alınmış, hile ve yolsuzlukla mücadele konusu daha geniş yer almıştır (Bulut, 2013: 9).

İç kontrol sisteminin dayandığı varsayımlar üç başlıkta özetlenebilir (Akışık, 2005: 91):

- ✓ İç kontrol sistemi kendisi bir amaç olmamakta ancak, belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesinde yararlanılan bir araçtır (Tanki ve Steinberg, 1993: 18).
- ✓ İç kontrol sistemi dinamik bir yapıya sahiptir (Akışık, 2005: 91). Öngörülemeyen değişiklik ve başkalaşmalar,

iç kontrol sisteminin etkinliğinin tekrardan denetimini gerektirecektir. İç kontrol bir defalık ya da faaliyetlerden ayrı yürütülen bir işlem olmamakta bütün süreçlerin içine yerleştirilen ve süreklilik gösteren bir uygulamadır (Bulut, 2013: 14).

- ✓ İç kontrol finansal bilgilerin güvenilirliği, işlemlerin etkinliği, yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu hususunda tam güvence değil ancak sınırlı bir güvence *(reasonable assurance)* vermektedir (Simmons, 1997: 51). Diğer bir anlatımla, iç kontrol sistemi hangi ölçüde yapılandırılmış olsa da, verebileceği güvence mutlak değil makuldür (Akışık, 2005: 91).

1.3. İç Kontrol Sisteminin Temel Özellikleri

İç kontrolle ilgili standartların düzenlenmesi ve uygulanmasında temel çerçeve oluşturmasını sağlayan özellikler mevcuttur. Bu özellikler aşağıda tanımlanmıştır (Özeren, 2002: 2-4; Akbulut, 2012: 177):

İç kontroller, operasyonların sürekli bir parçasıdır. İç kontrol organizasyon içerisindeki bir işlev ya da tekil bir olay değildir, faaliyetler sırasında oluşan etkinlikler serisidir. İç kontrol, organizasyon içerisinde ayrı bir birimden ziyade, yönetimin operasyonların düzenlenmesi ve yönlendirilmesinde kullandığı sistemin, gerekli parçalarından biridir. İç kontrol belirlenen amaçlara ulaşmak ve faaliyetlerin etkin ve verimli

yürütülmesini sağlamak amacıyla organizasyon yapısının bir parçası olarak düzenlenmiş yönetim kontrolüdür.

İç kontrolleri kişiler hayata geçirir. İç kontrollerin işlerliğini çalışanlar sağlamaktadır. Etkili bir iç kontrolü oluşturmaktan yöneticiler sorumludur. Tepe yönetimi, hedefler saptar, kontrol mekanizmaları oluşturur, eylemleri tatbik eder, kontrollerin takibini yaparak değerlendirir. Bununla beraber organizasyonda çalışanların tamamı bu sürecin oluşması ve uygulanmasında önemli rol oynar.

İç kontroller kesin çözümler değil, makul çözümler sunar. Tepe yönetimi iç kontrolü maliyet ve fayda analizine göre tasarlamalı ve uygulamalıdır. İç kontroller, mükemmel tasarlanıp uygulansa dahi, bütün hedeflerin gerçekleşeceğiyle ilgili mutlak çözümler sunmaz. Kontroller dışında gelişen etkenler ya da yönetimin etkisi organizasyonun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilir. İnsanların hataları, yanlış kararlar veya yorumlama hataları ve kontrollerin atlatılması çabaları organizasyon hedeflerinin gerçekleşmesine engel olabilir. Dolayısıyla uygulandıkları alanlarda iç kontroller, organizasyon hedeflerini gerçekleştirmekte mutlak değil makul ve olası çözümler sunmaktadır.

İç kontroler bir zorunluluktur. İç kontrol süreçlerinin uygulanma amacı, çalışanlara risk yönetiminde klavuzluk

etmek, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktır (Akyel, 2010: 85).

İç kontroller organizasyonun bütün faaliyetlerini kapsar. İç kontrollerin niteliği, uygulanma şekli açısından farklı organizasyonlarda farklı uygulamalara neden olmaktadır. İç kontrol çerçevesi, organizasyonun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari tüm faaliyetlerini kapsamaktadır (ECIIA, 2005: 22).

1.4. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Yararları

Küresel dünyada gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle organizasyonlar fiziki olarak büyümekte, faaliyet ve değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı artmakta, yönetimin faaliyetleri doğrudan kontrol etme olanağı azalmaktadır (Aksoy, 2005: 138). Hızlı değişim gösteren ekonomik çevrede rekabet edilebilirliği ve organizasyonun sürekliliğini sağlamak, müşteri taleplerini karşılamak, gelecekteki yeniden oluşumun yönetiminde iç kontrol, yönetime bir araçtır. Organizasyonun sahipleri ve yöneticileri kontrolü sağlayabilmek adına farklı yollar aramaktadır. Organizasyonların bu karmaşık yapıda varlıklarını koruması, kayıtlarını doğru ve güvenilir yürütebilmesinde iç kontrol sistemi önem kazanmaktadır (Pickett, 2010: 248).

İç kontrol sistemi işletme içindeki iş akışlarına yerleştirilmesi gereken bir süreçtir. İç kontrol sistemiyle

organizasyon birimleri alt birimlere ayrılmaktadır. Yetki ve sorumlulukların belirlenerek, birimler arası koordinasyon sağlanmaktadır. Her birime ayrı kişiler atanarak birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmaktadır. Uygun bir şablon ile çalışanların sorumlulukları belirlenerek hata ve hile yapmaları önlenmektedir. Varlık erişimleri sınırlandırılarak kayıp ve yolsuzluklar engellenmektedir. İşlevler belirli bir düzende gerçekleştirildiğinden işlevlerin etkinliği ve verimliliği sağlanmaktadır. Bigi akış sisteminin doğruluğu kontrol edilip özetlenerek tepe yönetimine rapor olarak sunulmaktadır. Raporlanmış bilgilerle karşılaştırmalar yapılarak, yöneticilerin organizasyonda olumsuz gelişmeler ya da verimsizliklere gerekli müdahaleleri yerinde ve zamanında yapma olanağını sağlamaktadır (Akbulut, 2012: 184). İç kontrol sisteminin etkin olması organizasyona birçok fayda sağlamaktadır. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Lakis ve Giriunas, 2012: 147; Pickett, 2010: 248):

- ✓ Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesinde yerinde kontroller ve hesap mutabakatı sağlar.
- ✓ Yönetimin, yürütme fonksiyonları sürecinde sürprizlerle karşılaşılmasını önler.
- ✓ Sorunların oluşmasını önler, sorunların oluşması halinde belirlenmiş çözüm yöntemlerinin uygulanmasını sağlar.
- ✓ Faaliyetlerin düzenli, etik, etkin, verimli uygulanması olanağı sağlar, organizasyon varlıklarının kayıp, yanlış

kullanım ve zarardan korunması ve risk faktörlerinin kontrolüne yardım eder.

- ✓ Denetim kapsamının daraltılması suretiyle denetim maliyetlerinin azalmasına olanak sağlar.
- ✓ Faaliyet fireleri ve atıklarının asgari düzeyde olması olanağını sağlar.
- ✓ Organizasyonu yeniliğe teşvik ederek, doğru ve yeni uygulamaların hayata geçirilmesini sağlar, rakiplerine kıyasla daha iyi hizmet vermelerine katkıda bulunur.
- ✓ Organizasyonun itibarının zedelenmesi riskini azaltır.
- ✓ Alınacak kararlara dayanak oluşturan muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğini kontrol eder.
- ✓ Organizasyonun karşılaşabileceği önemli hata, hile ve yolsuzlukları önleyerek, yöneticilerin yanlış kararlar almalarını ve kaynakların israfını önler.
- ✓ Finansal tablolara makul güvence sağlamak suretiyle paydaşların isabetli kararlar almalarını sağlar.
- ✓ Varlıkların uygunsuz kullanımdan veya kayıp ve dolandırıcılıktan korunmasını ve yükümlülüklerin tanımlanmasını ve yönetilmesini sağlar.
- ✓ Organizasyonun hedeflerine ulaşılmasına yönelik önemli ekonomik, operasyonel, finansal uyum sağlanması ve risklerin doğru tespit edilmesini ve risklere karşılık vermesini sağlayarak organizasyonun etkinliği ve verimliliğinde yönetime yardımcı olur.

- ✓ Organizasyonun içinden ve dışından zamanında, ilgili ve güvenilir bilgi akışı oluşturan uygun kayıtların ve süreçlerin sürdürülmesini sağlayarak iç ve dış raporlama kalitesini artırır.
- ✓ Yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere ve ayrıca işin yürütülmesine ilişkin organizasyon içi politikalara uygunluğun sağlanmasına yardımcı olur.

1.5. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı

İç kontrol sistemi, tüm faaliyetleri kapsayıcı olmalıdır. İç kontroller sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmamalıdır (Akyel, 2010: 89). Bir iç kontrol sistemi organizasyonun politikalarını, süreçlerini, görevlerini, davranışlarını birlikte ele alınan bütün yönlerini kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin kapsamı, muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Muhasebe kontrolü, organizasyon planını, varlıkların korunması ve mali kayıtların güvenilirliğine ilişkin prosedürler ve kayıtları kapsar. Organizasyonda hata, hile ve yolsuzlukların engellenmesini, muhasebenin oluşturduğu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması ve zamanlı sunulmasını sağlar. Muhasebe kontrolünün temel amaçları şunlardır (Chen ve Lee, 1992: 23-24):

- ✓ Muhasebe işlemlerinin işlenmesinde ve ilgili varlıkların idaresinde kasıtsız veya kasıtlı hatalardan kaynaklanan kayıplara karşı varlıkların korunması,
- ✓ Dış raporlamalar için mali kayıtların güvenilirliğinin sağlanması,
- ✓ Fonksiyonel sorumlulukların uygun şekilde ayrılmasını sağlayan bir organizasyon planı oluşturulması,
- ✓ Varlıklar, yükümlülükler, gelirler ve giderler üzerinde makul muhasebe kontrolü sağlamaya yeterli bir yetkilendirme ve kayıt prosedürleri sisteminin oluşturulmasıdır.

Yönetim kontrolü veya idari kontroller, organizasyon planını ve ağırlıklı olarak faaliyetlerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılığa yönelik tüm yöntem ve prosedürleri ve dolaylı olarak mali kayıtlarla ilgili tüm yöntem ve prosedürleri kapsar. İstatistiksel analizler, zaman ve hareket etütleri, performans raporları, çalışan eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontroller yönetim kontrolleri örnekleridir. Yönetim kontrollerinin amaçları şunlardır (Chen ve Lee, 1992: 25):

- ✓ Organizasyonun hedefleri doğrultusunda gerekli tüm faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi,

- ✓ İşlemlerin yapılması görevlerinin bu işlemleri yetkilendiren, kaydeden veya gözden geçirenler dışındaki çalışanlara verilmesi;
- ✓ Paydaşlara bilinçli kararlar almalarını sağlayacak yeterli, güvenilir, uygun işletim ve mali verilerin zamanında sağlanması,
- ✓ Organizasyonun amaçları doğrultusunda potansiyel ve tamamlanmış eylemler, olaylar ve işlemlerin gerçekleştirildiğine ve hatalı ve hileli işlemlerin engellendiğine dair makul güvence sağlamak için yeterince gözden geçirilmesinin sağlanması,
- ✓ Değerli varlıkların ve kayıtların kaybolma riski makul ölçülerde ihtiyati tedbirlerle azaltılmasının sağlanmasıdır.

1.6. İç Kontrol Sistemi İle İlişkili Kavramlar

İç kontrol sistemi organizasyon içindeki birimlerle yakın bir ilişki içerisindedir. İç kontrol sisteminin işletme yönetimi, kurumsal yönetim, iç denetim ve bağımsız denetim ile ilişkisi ayrı ayrı incelenmiştir.

1.6.1. İç Kontrol ve Yönetim

Organizasyonların fiziki olarak büyümesi, operasyonlarının artması, işlemlerinin sayısı ve karmaşıklığının artmasıyla yönetimi, profesyonel yöneticiler devralmaya başlamışlardır. Faaliyetlerin yüksek hacimli işlemler ve çok

sayıdaki kararları kapsaması, yöneticilerin ilk elden bilgiye sahip olmalarını engellemektedir. Yöneticilerin bilgi kaynağı muhasebe ve diğer bilgi sistemleridir. Fakat yetersiz kontrollerle yapılan kayıtlardan edinilen mali veriler, güvenilir olamayacağı gibi yönetimin karar alma yeteneğini olumsuz etkileyebilmekte, faaliyetlerin kontrolü olanağını zayıflatmaktadır. Yönetime doğru ve güvenilir bilgi akışı amacıyla İKS geliştirilmiştir. Bilgi akışındaki eksiklikleri giderecek etkin bir İKS, yönetimin doğru karalar almasında vazgeçilmez bir unsurdur.

İKS kişilerin kurum menfaatlerinden ziyade kendi menfaatleri doğrultusunda hareket edecekleri fikirleriyle oluşan bir kavramdır. İç kontrolün olmadığı ya da etkinliğinin sağlanamadığı durumlarda, varlıklardaki kayıplar, yönetimin yanlış kararlar alması, hile, yolsuzluk gibi yönetim aksaklıkları temelde bireysel menfaatlerin engellenememesindendir. İKS bu tehditleri en alt düzeye indirmektedir (Baskıcı, 2015: 166-167).

İKS organizasyonun içerisinde bulunduğu koşulların hepsinde oluşacak güçlükleri önceden tespit edip önlem alınmasını, amaca daha kısa sürede ulaşılacak uygulamalara yer verilmesini sağlar. İKS, yönetimin ihtiyacı olan bilgiyi tam ve doğru bir şekilde edinmesini sağlayıp yönetimin doğru karalar vermesine yardımcı olmakta, kurumda zaman, emek ve para kaybını en aza indirmektedir (Güney ve Sarı, 2015: 75-76). Mali raporlamalardaki hata ve hile olasılığının asgari düzeye

indirilmesi, organizasyonun operasyonlarına güven duyulmasının sağlanması ve faaliyetlerin düzenli yürütülmesinin ve kurum politikalarıyla uyumunun sağlanması, tüm departmanların performans seviyelerinin belirlenmesi yönünden yönetime yardımcı olmaktadır (Hatunoğlu vd., 2012, 174).

1.6.2. İç Kontrol ve Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim; organizasyonların yönetim ve performansının belirlenmesinde farklı katılımcıların arasındaki ilişkidir (Hermanson ve Rittenberg, 2003: 26). Başka bir anlatımla bütün paydaşlara hizmet edilmesi ve haklarının korunması amacıyla yönetim kurulu, denetim komitesi, denetçi ve yönetimin vasıtasıyla kurumsal sorumluluk ve hesap verebilirliğin değerlendirilmesiyle ilgili bir gözetim mekanizmasıdır (Rezaee ve Riley, 2010:122).

Kurumsal yönetim kavramı ile hedeflenen "iyi yönetim olgusunun" yerleştirilmesidir. İyi yönetim olgusu ile; organizasyon yöneticilerinin kendi menfaatlerinden uzak, doğru ve yerinde kararlar alabilmesi kastedilmektedir. Ayrıca yönetimin, aldıkları kararlar sonucu başta hissedarlar olmak üzere tüm paydaşlara karşı sorumlu olmalarıdır (Akyüz, 2009: 56)

Organizasyonlardan doğru ve güvenilir muhasebe kayıtlarıyla beraber, paydaşların ihtiyaç duydukları bilgileri sorumluluk anlayışıyla anlaşılır, şeffaf, hesap verebilirlik

yaklaşımıyla zamanlı sunmaları istenmektedir. Etkin ve güçlü bir İKS finansal bilgilere olan güvenin bir ölçüsü olup kurumsal yönetim anlayışının işletmelerde geçerliliğini sağlamakta, yönetimin gerekli olan önlemleri almasına yardımcı olmaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 166- 167). Ayrıca organizasyonun bütün faaliyet alanlarıyla ilgili risklerin yönetim tarafından belirlendiği hususunda kurum içindeki ve dışındaki paydaşlara güvence vermektedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 230).

1.6.3. İç Kontrol ve İç Denetim

İç denetim, organizasyon faaliyetlerini iyileştirmek ve değer katmak amacıyla tasarlanmış bağımsız ve tarafsız bir denetim ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğinin arttırılması ve değerlendirmesi amacıyla sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek organizasyonun amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olur. İç denetim fonksiyonu organizasyonun tüm düzeylerinde yer almalıdır (IIA, 2008: 11). Böylece iç denetçiler; işlem düzeyi, yönetim düzeyi ve stratejik düzeyde kontroller üzerinde çalışma imkanı elde eder (Özçetin, 2017: 115).

İç denetim, yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi tepe yönetimine güvence sağlaması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. Etkin bir İKS oluşturulması, sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi

yönetimin sorumluluğundadır. (Korkmaz, 2007: 8). Mali nitelikte olan ve olmayan organizasyon faaliyetlerini gözden geçirerek değerlendiren iç denetim, kontrolleri verimlilik ve etkinlik yönünden değerlemeyi amaçlamaktadır. Tepe yönetimine danışmanlık hizmetleri sunan iç denetim, organizasyon yönetiminin bilgi temelli kararları almalarını sağlar (Güredin ve Uyar, 2021: 21). Ayrıca tepe yönetimine, etkin risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerine yönelik önerilerde bulunur (Pickett, 2005: 30).

Organizasyon İKS'lerinde kontrol faaliyetleri uygulamaları ve tasarımında eksiklikler olabilir. İKS'nin mutlak bir güvence sağlayamadığı dikkate alındığında sürekli izlenme ve değerlendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir (Yomchinda, 2012: 9). Bu kapsamda iç denetimin rolü, İKS'nin etkinliğini gözden geçirerek sistemin amaçlandığı şekilde işleyip işlemediğinin tespitidir. Verimlilik incelemesinde ise, kurumun amaçları ve hedeflerine ulaşılma düzetinin tespitidir (Fadzil vd., 2005: 848).

İKS geniş anlamda iç denetimi kapsamaktadır. Dar anlamda ise denetim faaliyetlerinin dışındaki kontrol faaliyetleri ile diğer unsurlardan oluşmaktadır. Ayrıca İKS'nin fonksiyonu olan iç denetimin kapsamında yalnızca finansal kontroller değil, iç kontrolün tüm unsurları yer almaktadır. İç kontrol ve iç denetimlerin ortak yönü birbirlerini tamamlamaları, kurumun iç yapısı ile ilişkili olmalarıdır. Bununla birlikte her iki kavram

kapsamları, hedefleri, özellikleri ve görevleri bakımından ayrışmaktadır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 228). İç kontrol içinde fakat iç kontrol değerlemesini yapan iç denetim, kontrol sürecinin aynası konumundadır. İç kontroller organizasyonların hedefleri doğrultusunda faaliyetlerini gerçekleştirmeleri olanağı sağlarken; iç denetimler hedeflere ulaşılmasına yardımcıdır ve ulaşılma düzeyini belirler (Karaca ve Tetik, 2023: 114). Ayrıca denetlenen kurumların sistemine entegre edilen iç kontroller, devamlılık esasına tabidir. İç kontroller harcamalar öncesinde eş zamanlı kontrol ile riskler için güvenlik sistemini oluşturur. İç denetimler harcamalar sonrasında performans, uygunluk ve finansal denetimleri yapar (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 228). Yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrolün etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesinde iç denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı ancak birbirini tamamlayan kavramlardır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99). Aralarındaki bu ilişki yönetimle denetimin arasında köprü görevi görmektedir (Önder, 2008: 86-87).

İç denetçilerin denetimde uygulamaları gereken genel ilkeler şunlardır (Akyel, 2010: 5-6):

- ✓ İç denetim, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri yoluyla etkin bir iç kontrolde önemli bir rol oynar.
- ✓ Yönetim, genellikle iç denetim fonksiyonunu, iç kontrol çerçevesinin bir parçası olarak kurar.

- ✓ İç denetim, kurumun iç kontrol yapısının çok önemli bir parçasıdır. Ancak iç denetim fonksiyonu, kurum içinde spesifik iç kontrol prosedürlerinin uygulanmasını içermez. İç kontrol prosedürlerinin uygulanması yönetimin sorumluluğudur.
- ✓ İç denetim, İKS'nin geliştirilmesine katkı sağlamak için kontrollerin yeterliliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve raporlanmasını içerir.
- ✓ İç denetim fonksiyonu, yönetim kurulu ve idarece oluşturulan risk kriterlerini dikkate alması gereken sürekli, risk tabanlı bir yaklaşımdan yararlanmalıdır.

İç denetçiler organizasyon içerisindeki konumları nedeniyle aşağıdaki görevleri yaparak etkin iç kontrollerin tasarım, uygulanma, dokümante edilme ve sürdürülmesiyle ilgili yönetime önerilerde bulunmaktadır (Rezaee ve Riley, 2010: 220):

- ✓ Risk yönetiminde etkin bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve sürdürülmesi,
- ✓ Risk yönetim süreçleri ve kontrolleri verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması,
- ✓ Organizasyonun dürüstlük, etik değer, yönetim felsefesi, çalışma tarzları, kurumun yapısı, insan kaynakları politikaları ve prosedürleri, personelin yetkinlik ve bütünlüğü ve yetkilerin ve sorumlulukların artırılmasına yönelik kurumda kontrollerin gözden geçirilmesi,

- ✓ Gereklilik durumlarında iç kontrolle ilgili yönetim kararlarının değiştirilmesi,
- ✓ Organizasyonun yönetim, denetim komitesi ve yönetim kuruluyla beraber çalışmalar yaparak iç kontrol yapısında iyileştirmelerin sağlanması.

İç denetim yönetime; iç kontrol faaliyetlerinin belgelendirilmesi, incelenmesi, ölçülmesi ve izlenmesi konularında yardımcıdır. Organizasyonun yönetim kurulları, denetim kurulları ve yönetimleri iç kontrollerin değerlendirilmesi ve belgelendirilmesinde iç denetçilere güvenmektedir. İç denetçiler bu sorumlulukları yerine getirecek teknik bilgi ve donanıma sahiptir. İç denetçiler denetimi, kontrollere odaklanmanın ötesinde genişletmiş ayrıca hisse değeri yaratma ve iyileştirmeyle sonuçlanan denetim, risk değerlendirme ve risk yönetimiyle ilgili faaliyetleri içeren bir yaklaşımla kurumlarına değer katmaktadırlar (Karaca ve Tetik, 2023: 115-116).

1.6.4. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim

Güvenilir olmayan bilgilerle alınan kararlar, kaynakların etkin ve verimli kullanımını engellemekte, karar alıcıların zarar etmesine neden olmaktadır. Bu açıdan hem yatırımcılar hem de karar alıcılar, mali bilgilere dayanarak organizasyon başarısının ölçümünde kullandıkları bilgilerde bağımsız bir güvence aramaktadır. Güvence hizmetleri, karar alıcılara gerekli olan

kaliteli bilgileri sağlayan bağımsız ve profesyonel hizmetlerdir (Aksoy, 2006: 45). Karar alıcılar, bağımsız ve profesyonel kişiler tarafından güvenceli bir duruma getirilen denetlenmiş bilgileri kullanır.

Denetim faaliyetini denetçiler, denetim standartları kapsamında gerçekleştirir. Denetçiler kurumun muhasebe ve finans sistemini inceleyerek, sistem hakkında bilgi toplar, farklı yollardan denetim için gerekli bilgileri elde eder. Denetim standartları, kurumun İKS'nin incelenerek bir değerlendirme yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu değerlendirme iki amaçla yapılmaktadır. Sistemin etkinliğinin saptanması ve uygun bir denetim görüşüne ulaşabilmek için uygulanacak denetim işlemlerinin kapsam ve ayrıntı derecesini belirleyebilmektir (Tuan, 2009: 7).

İKS, denetimin planlanması ve İKS hakkında yönetime önerilerde bulunması açısından önem taşımaktadır. İKS'nin etkin bir şekilde çalışması denetim çalışmalarının kapsamının daraltılmasını sağlar. Denetçilerin sisteme güveni artar ve bu sayede denetçiler tarafından denetim çalışmasının daha kısa sürede daha az maliyetle yapılmasını sağlar. İKS'nin etkin olarak çalışmaması ise denetçilerin sisteme olan güvenini azaltır ve daha fazla denetim çalışması yapmalarına neden olur. Denetçiler, denetim sürecinde İKS eksikliklerini tespit edip yönetime bildirmek suretiyle sistemin etkinliğinin arttırılmasına

yardımcı olur. Yönetime eksikliklerin giderilmesi ve sistemin daha etkin çalışması için tavsiyelerde bulunur.

Bağımsız dış denetim ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişki aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Tuan, 2009: 9):

- ✓ Denetim Standartları arasında yer alan çalışma alanı standardı, denetçilerin kurumun İKS'nin incelemesi ve değerlendirmesini gerekli kılmaktadır.
- ✓ İKS'nin etkinliği bağımsız denetim raporuyla doğrulanmaktadır.
- ✓ İKS denetçilere, denetimin planlanması, kapsamı, zamanı ve yapısının belirlenebilmesinde güçlü temel oluşturmaktadır.
- ✓ Denetçiler, İKS'nin etkinliğine ilişkin görüşlerini sunar, yönetime önerilerde bulunur, raporlar düzenler.
- ✓ Denetçiler, İKS'nin tasarımını yapmaz ancak değerlendirmelerini yapar.
- ✓ İKS'nin etkin işlemesi, denetçilerin kanıtlarının güvenilirliğini arttırır

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL MODELLERİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİ

Kontrol, yönetimin esas fonksiyonları arasındadır. Kontrol, işletmelerin belirledikleri hedeflerini gerçekleştirmelerinde yönetime yardımcı yöntem ve araçlardır. İşletme faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi, koordineli olarak yürütülmesi ve kontrolü gerekmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97). Çalışmanın bu bölümünde iç kontrol modelleri ayrı başlıklar altında incelenmiş ve COSO iç kontrol modeli detaylı olarak açıklanmıştır.

2.1. İç Kontrol Modelleri

Organizasyonların iç kontrol yapısını etkinlik ve yeterlilik açısından değerlendirmek amacıyla farklı modeller uygulanmaktadır. ABD'de COSO, Kanada'da CoCo, İngiltere'de Turnbull, COBİT, eSAC modelleri bulunmaktadır. Modellerin herbirinin iç kontrol yapılarına bakışları kendilerine özgü olmakla beraber ortak amaçları şirket bünyesindeki kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesinde klavuz niteliğindendir. Modeller geliştirildikleri ülkelerin özelliklerini taşımakla birlikte tümü ortak bir paydada birleşmekte ve etkin olarak uygulanması durumunda kuruluşların performansına

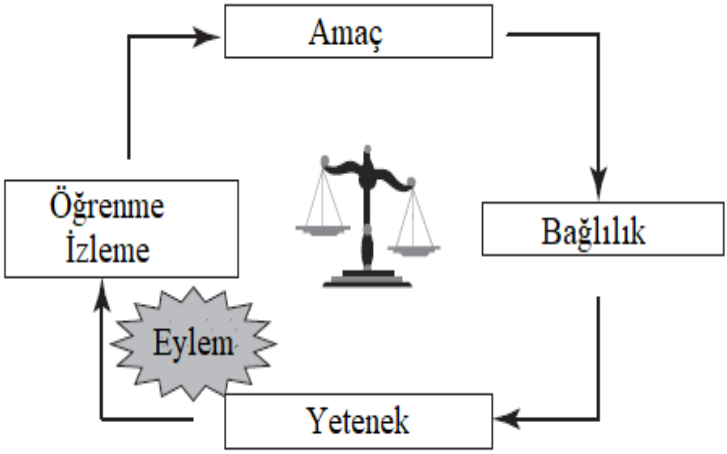
önemli katkılar sağlamaktadır. Bazı iç kontrol modelleri kamu kurumlarına yönelikken, diğer bir kısım modeler hem kamu, hem de özel sektör kurumlarını kapsamaktadır (Türedi vd., 2015: 99).

2.1.1. CoCo (Criteria of Control Objectives) İç Kontrol Modeli

CoCo, COSO modelinin oluşturulmasını takiben 1995 yılında Kanada'da "Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü"(Canadian Institute of Chartered Accountants) tarafından oluşturulmuştur (www.tkgm.gov.tr). CoCo (Canadian Criteria of Control Committee); yönetim kurulları, yönetim, ortaklar ve denetçiler için bir kontrol rehberi geliştirmiş, söz konusu rehberi "Kontrol Rehberi" başlığıyla yayınlamıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 110). CoCo, iç kontrolü şu şekilde tanımlar: Kontrol; bir organizasyonun barındırdığı (kaynakları, sistemleri, süreçleri, kültürü, yapısı ve görevleri dahil), bir araya getirildiğinde, kişilere kuruluşun hedeflerine ulaşılmasında destek sağlayan unsurları içermektedir. Bu hedefler aşağıdaki genel kategorilerden birine veya birkaçına girebilir (Chambers ve Rand, 2010, 129):

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- İç ve dış raporlamaların güvenirliliği,
- Yürürlükteki yasalar, düzenlemeler ve iç politikalara uyum.

CoCo modeli, COSO modelinden daha az mekanik ve daha davranışsaldır ve tartışmalı bir şekilde, kontrol öz değerlendirme durumlarında kullanılacak değerli kontrol ortamının yanı sıra daha katılımcı ve daha az hiyerarşik olan kuruluşlar için de uygulama avantajlarına sahiptir. CoCo ayrıca, iç kontrolü COSO gibi geniş bir şekilde tanımlar, hedeflerin belirlenmesi dışında yönetimin yaptığı her şeyi kapsar (Chambers ve Rand, 2010, 129). CoCo modeli COSO modeline göre daha anlaşılır ve pratik olmakla birlikte ancak yerel bazda kullanılmıştır (Türedi vd., 2015: 105). CoCo, Amaç, Bağlılık, Yetenek ve İzleme ve Öğrenmeyi kapsayan dört ana bileşen ve yirmi kontrol kriterini tanımlar. Şekil 2.1'de CoCo iç kontrol modeli bileşenleri tasnif edilmiştir.



Şekil 2. 1. CoCo Modeli Bileşenleri

(Pickett, 2011: 110)

Amaç (Objectives); kuruluşun amacı hakkında bir fikir verir. Organizasyonun hedeflerini, risklerini ve fırsatlarını, politikalarını, planlamasını ve performans hedeflerini ve göstergelerini ele alırlar (IFAC, 2006: 4). CoCo'nun amaçlarıyla ilgili ilkeleri şunlardır (Adukia, 2011: 46);

- ✓ Hedefler belirlenmeli ve iletilmelidir.
- ✓ Bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasında karşılaştığı önemli riskler belirlenmeli ve yorumlanmalıdır.
- ✓ Bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasını ve risklerin yönetiminin desteklenmesi için tasarlanan politikalar, çalışanların kendilerinden ne beklendiğini ve hareket etme özgürlüklerinin kapsamını anlamaları için oluşturulmalı, paylaşılmalı ve uygulanmalıdır.
- ✓ Kuruluşun hedeflerine ulaşma çabalarına klavuz olacak projeler oluşturulmalı ve paylaşılmalıdır.
- ✓ Hedefler ve ilgili projeler, ölçülebilir performans hedefleri ve göstergeleri içermelidir.

Bağlılık (Commitment); kuruluşun kimliği hakkında bir fikir verir ve etik değerleri, insan kaynakları politikaları, yetkisi, sorumluluğu ve hesap verebilirliği ile karşılıklı güveni ele alır (IFAC, 2006: 4). CoCo'nun bağlılık ile ilgili ilkeleri şunlardır (Adukia, 2011: 47);

- ✓ Dürüstlük dahil olmak üzere paylaşılan etik değerler, kuruluş genelinde oluşturulmalı, paylaşılmalı ve uygulanmalıdır.
- ✓ İnsan kaynakları politika ve uygulamaları, bir kurumun hedef ve etik değerleriyle dengeli olmalıdır.
- ✓ Yetki, sorumluluk ve hesap verebilirlik, kararların ve işlemlerin doğru kişilerce alınabilmesi için bir kuruluşun hedefleri açıkça tanımlanmalı ve tutarlı olmalıdır.
- ✓ Kişiler arasındaki bilgi akışını ve kuruluşun hedeflerine ulaşma yolunda etkili performanslarını desteklemek için karşılıklı güven atmosferi geliştirilmelidir.

Yetenek (Capability; kuruluşun yetkinliği hakkında bir fikir verir. Bilgi, beceri ve araçlar, iletişim süreçleri, bilgi, koordinasyon ve kontrol faaliyetleriyle ilgilenirler (IFAC, 2006: 5). CoCo'nun yetenek ile ilgili ilkeleri şunlardır (Adukia, 2011: 48);

- ✓ Kişiler, kuruluşun hedeflerine ulaşılmasını desteklemek için gereken bilgi, yetenek ve aygıtlara haiz olmalıdır.
- ✓ İletişim süreçleri, kuruluşun değerlerini ve hedeflerine ulaşılmasını desteklemelidir.
- ✓ Yeterli ve ilgili bilgiler, kişilerin kendilerine verilen sorumlulukları yerine getirmelerini sağlamak için zamanında belirlenmeli ve iletilmelidir.
- ✓ Organizasyonun farklı bölümlerinin kararları ve eylemleri koordine edilmelidir.

- ✓ Kontrol faaliyetleri, kuruluşun ayrılmaz bir parçası olarak, hedeflerini, bunların başarılmasına yönelik riskleri, kontrol unsurlarının birbiriyle ilişkili olduğunu dikkate alarak tasarlanmalıdır.

İzleme ve Öğrenme (Monitoring and Learning); kuruluşun evrimi hakkında bir fikir verir. İç ve dış ortamları gözden geçirmeyi, hedeflere karşı performansı izlemeyi, varsayımları sorgulamayı, bilgi ihtiyaç ve sistemlerini yeniden değerlendirmeyi, takip prosedürlerini oluşturmayı ve kontrolün etkinliğini değerlendirmeyi içerir (IFAC, 2006: 5). CoCo'nun izleme ve öğrenme ile ilgili ilkeleri şunlardır (Adukia , 2011: 49);

- ✓ Kuruluşun hedeflerini veya kontrollerini yeniden değerlendirme ihtiyacına işaret edebilecek bilgileri elde etmek için ortam izlenmelidir.
- ✓ Kurumun amaç ve planlarında belirlenen hedef ve göstergelere göre performans izlenmelidir.
- ✓ Bir kuruluşun hedeflerinin ardındaki varsayımlar periyodik olarak sorgulanmalıdır.
- ✓ Bilgi ihtiyaçları ve ilgili bilgi sistemleri, hedefler değiştikçe veya raporlama eksiklikleri belirlendikçe yeniden değerlendirilmelidir.
- ✓ Uygun değişiklik veya eylemin gerçekleşmesini sağlamak için takip prosedürleri oluşturulmalı ve gerçekleştirilmelidir.

- ✓ Yönetim, organizasyonundaki kontrolün etkinliğini periyodik olarak değerlendirmeli ve sonuçları sorumlu olduğu kişilere iletmelidir.

2.1.2. Turnbull Raporu Modeli

1999 yılında İngiltere ve Galler'deki Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW), şirketlerin Birleşik Kod (Combined Code)'un iç kontrol hükümlerini nasıl uygulaması gerektiğine dair rehber yayınlamıştır. Nigel Turnbull başkanlığında ICAEW çalışma grubu tarafından oluşturulan ilkeler adını çalışmayı yürüten başkandan aldığından"Turnbull Raporu" olarak tanımlanmaktadır (Brennan, 2000: 6).

Turnbull'un amacı, Londra Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerin Birleşik Kod'da iç kontrolü uygularken benimsemeleri gereken rehberliği sağlamaktır (Zaman, 2001: 5). İç kontrol, düzenleyici gereksinimleri karşılamak için yapılan ayrı bir uygulama olarak değil, normal yönetim ve yönetişim süreçleri içinde organizasyonun organik bir unsuru olarak görülmüştür (Brennan, 2000: 6). Turnbull Raporu'nun önerileri Bir İç Kontrol Sisteminin Sağlanması, İç Kontrolün Etkinliğinin İncelenmesi, İç Kontrole İlişkin Yönetim Kurulu Beyanları ve İç Denetim olmak üzere dört başlık altında sunulmaktadır (Brennan, 2000: 6-9).

Turnbull Raporu iç denetim başlığında; bir iç denetim fonksiyonunun yokluğunda, yönetim kurullarının böyle bir iç denetim fonksiyonuna olan ihtiyacı değerlendirmeleri gerekliliğini, iç denetim fonksiyonunun olduğu durumlarda, kapsamı, yetkisi ve kaynaklarının en az yılda bir kez kurul tarafından gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. (Brennan, 2000: 9).

Turnbull raporu; sağlam bir iç kontrol sisteminin unsurlarını belirleyerek yönetim kurullarının bu alan hakkında rapor verme sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir süreci özetlemiştir (Page ve Spira, 2004: 12). Bu kapsamda rapor, organizasyonun yönetim kurulunun iç kontrol sisteminden nihai olarak sorumlu olduğunu belirtir. Ancak, yönetim kurulunun normalde sistemi kurma, çalıştırma ve izleme görevini yönetime devredeceğini kabul eder. Bununla birlikte, yönetim kurulunun, şirketin maruz kaldığı riskleri izlemek için uygun süreçlerin etkin bir şekilde işlediğini ve iç kontrol sisteminin bu riskleri kabul edilebilir bir düzeye indirmede etkili olduğunu düzenli olarak güvence altına alması önerilir. Ayrıca, iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve izlenmesinin, organizasyonun ve şirketin faaliyet gösterdiği sektörler ve pazarlar hakkında gerekli becerilere, teknik bilgiye, nesnellik ve anlayışa sahip olan kişiler tarafından üstlenilmesini tavsiye eder. Turnbull, sağlam bir iç kontrol sistemini neyin oluşturduğuna

dair bir fikir oluştururken, yönetim kurulunun aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurmasını önerir (Zaman, 2001: 6).

- ✓ Organizasyonun belirli işleri kapsamında üstlenmeyi kabul edilebilir olarak gördüğü risklerin niteliği ve kapsamı,
- ✓ Söz konusu risklerin gerçeğe dönüşme tehdidi,
- ✓ Organizasyonun iş üzerindeki etkisi ve etkisini azaltma yeteneği,
- ✓ İlgili kontrollerin işletilmesiyle ilgili maliyetler ve faydalar.

Rapora göre organizasyonların, finansal yıl boyunca (yılda sadece bir kez değil) iç kontrol sistemini sürekli olarak değerlendirmesi gerekmektedir (Brennan, 2000: 6-7). Ayrıca organizasyon içindeki değişen risklere ve dış ortamdaki değişikliklere hızlı tepki verebilecek ve belirlenen önemli kontrol zayıflıklarının derhal uygun yönetim düzeylerine raporlanması için prosedürleri içeren iç kontrol sisteminin bir şirketin faaliyetlerine entegre edilmesi önerilir (Zaman, 2001: 6).

Finansal Raporlama Konseyi'nin (FRC) Turnbull İnceleme Grubu, Turnbull rehberinin etkisine ilişkin önemli bir araştırma gerçekleştirerek güncellenmesi gerekip gerekmediğini değerlendirmiştir. Araştırma; inceleme grubunun gözlemleri, organizasyonların yönetim kurulları, yatırımcılar ve denetçiler

dahil olmak üzere piyasanın önemli bir kısmının görüşlerini ve deneyimlerini içermiştir. Araştırma kapsamında katılımcılardan alınan geri bildirimlerde müşterek görüş; Turnbull'da yer alan ilkelerin, risklerin daha iyi anlaşılmasına ve yönetimine ve iç kontrolün iyileştirilmesine katkıda bulunduğu yönünde olmuş, bu başarı büyük ölçüde rehberliğin genişliğine ve ilkelere dayalı yaklaşımına atfedilmiştir (IFAC, 2006: 9). Rapordan faydalanan organizasyonların, iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerini organizasyonların ana faaliyetlerine entegre edenler olduğu gözlemlenmiştir (Türedi vd, 2015: 109).

Değerlendirme sonucunda yapılan değişiklikler, 1 Ocak 2006'da veya sonrasında başlayan mali yıllara uygulanmak üzere Ekim 2005'te revize edilmiştir. Turnbull kılavuzunda yalnızca sınırlı değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan en önemlileri açıklama ile ilgilidir. Yönetim kurullarının, iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin incelemelerinde tespit ettikleri önemli eksikliklerin veya zayıflıkların giderilmesi için gerekli önlemlerin alındığını veya yapılmakta olduğunu artık yıllık raporda teyit etmeleri istenmiştir. (IFAC, 2006: 9-10).

2.1.3. CobiT İç Kontrol Modeli

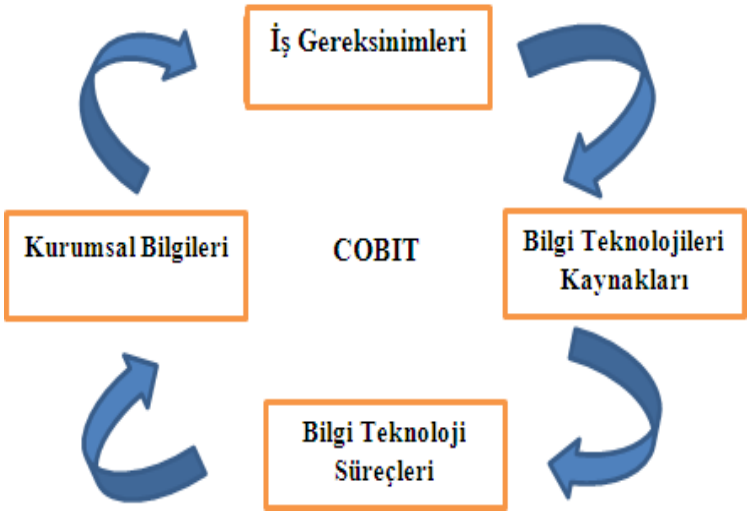
Bilgi Teknolojileri iç kontrolünün değerlendirilmesinde kullanılan bir model olan "Bilgi ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri" (Control Objectives for Information and Related Technology-CobiT), "Bilgi Teknolojileri Yönetişim

Enstitüsü" kuruluşu olan "Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği" (Information Systems Audit and Control Association-ISACA) tarafından yayımlanmıştır (Kerr & Murthy, 2013:591). ISACA, BT denetimine daha çok odaklanırken, ITGI'nın odak noktası araştırma ve yönetişim süreçleridir (Moeller, 2009: 90). CobiT, BT yönetişim iyileştirmesi, risk azaltma, değer teslimi ve stratejik uygunluk yorumlamaları için olumlu karşılanan bir çerçevedir (Simonsson vd., 2007: 1279).

CobiT çerçevesinin odak noktası, BT'nin yönetimi ve kontrolüdür (Kerr & Murthy, 2013: 591). CobiT çerçevesi organizasyonların faaliyetlerine süreç temelli değil kontrol temelli katkı sağlamaktadır. Çerçeve, organizasyonların başarıyı yakalamalarında uygulamaları gereken faaliyetleri konu edinirken, söz konusu faaliyetlerin nasıl gerçekleştirileceği konularını dikkate almamıştır. Organizasyonun yönetimi ve denetçileri öncelikli olmak üzere BT kullanıcılarına ihtiyaç duydukları, modern BT kontrol araçlarının araştırılması, geliştirilmesi misyonunu üstlenmiştir (Gökoğlan, 2018: 68).

CobiT modeli; iş gereksinimleri, bilgi teknolojileri kaynakları, bilgi teknoloji süreçleri ve kurumsal bilgiler ilkelerinden oluşmaktadır. İş gereksinimlerini karşılamada bilginin etkinlik, verimlilik, gizlilik, bütünlük, erişebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterlerini karşılaması gerekmektedir (Tuttle ve Vandervelde, 2007: 243). Cobit modelinde sürecin etkilediği BT kaynakları kişiler, uygulamalar, bilgi veya veriler,

altyapı olarak tanımlanmaktadır (Tuttle ve Vandervelde, 2007: 244). BT süreçleri etki alanları, operasyonlar ve süreçlerden oluşmaktadır (Moeller, 2009: 94).



Şekil 2. 2. Cobit Formatı

Kaynak: Moeller, 2009: 93

Şekil 2.2'de Cobit; 4 alanı kapsayan bir sistem yaşam döngüsü yaklaşımı çerçevesinde hazırlanan bir modele dayanmaktadır. Bu süreçte iş gereksinimleri BT kaynaklarına olan talebi yönlendirmekte ve bu kaynaklar BT süreçlerini ve kurumsal bilgileri sürekli döngüsel bir şekilde başlatmaktadır. Yönetim, kontrol bileşenleri COSO iç kontrol unsurları ile aynı olan BT ile ilgili kaynaklarının kalitesi, maliyeti ve uygun şekilde sağlanmasıyla ilgilenmesi gerekmektedir. BT kaynakları

üzerindeki iç kontroller, büyük ölçüde bu BT bileşenlerinin etkililiği ve verimliliği karşılıklı bağımlılıklarına dayanmaktadır (Moeller, 2009: 92-93).

CobiT'in 1996 yılında yayımlanması sonrasında birçok ülkede uygulanmıştır (Ridley vd., 2004: 2). Denetim, kontrol, yönetim ve yönetişim kavramlarını kapsayan CobiT çerçevesi, güncellenerek evrimsel yolunda odak noktasını değiştirmiştir. Yalın denetleme aracı olarak CobiT 1, CobiT 2 (Kontrol), CobiT 3 (Yönetim) ve CobiT 4 (BT yönetişimi)'ten geçerek, CobiT 5 bilgi sistemlerinin yönetişimine odaklanan bir kurumsal yönetişim aracı halini almıştır. (Rubino ve Vitolla, 2014: 750).

CobiT'in amacı, bilgi sistemleri ve teknolojisinin yönetişim ve kontrol süreçleri için, BT'yi işle uyumlu hale getirme temel amacı ile öneriler sunmaktır. Önceki sürümlerin (ör. etki alanları, iş süreçleri, olgunluk modelleri) temelinde oluşturulan CobiT 5, tasarım ve uygulama aşamalarında bazı önemli değişiklikler yapmıştır. Zamanla bu çerçevenin sürekli geliştirilmesine izin veren temel varsayım, teknolojinin oynadığı önemli rolle birlikte, bilgi yönetiminin herhangi bir organizasyonda stratejik bir öneme sahip olduğu anlayışıdır. CobiT, profesyonellerin ve şirket yöneticilerinin, kaynakların kullanımını optimize etmelerine yardımcı olmanın yanı sıra beklenen faydalar ve riskler arasında bir denge sağlarken BT'nin faydalarını kullanmalarına yardımcı olur (Rubino ve Vitolla, 2014: 750).

BT'nin kontrolüyle ilgili bir dizi çerçeve, standart ve belge mevcut olsa da, CobiT, BT kullanımını kurumsal hedeflere ulaşılmasıyla uyumlu hale getirmeyi amaçlamaktadır. CobiT, "41 uluslararası kaynak belgeden" geliştirilen ve BT riskinin BT kontrollerine yatırımla dengelenmesine yardımcı olmak için uluslararası olarak onaylanan 34 kontrol hedefinin kapsamlı bir çerçevesidir. Kontrol hedefleri, 318 ayrıntılı kontrol hedefiyle ilişkili BT kaynakları ve bilgileri için gereksinimleri belirleyerek, iş ve BT hedeflerinin uyumunu sağlamaya yardımcı olmak için tasarlanmış bir süreçler ve etki alanları hiyerarşisi halinde organize edilmiştir (Ridley vd., 2004: 2**).** Cobit, etkili BT yönetişimi için yönetilmesi gereken 34 temel BT kontrol ve güvenlik sürecini (etkinlikler ve riskler), BT içindeki başlıca sorumluluk alanlarına karşılık gelen dört alanda düzenlenmiştir: (Kerr & Murthy, 2013: 591). Bu dört ana alan; Planla ve Organize Et, Edin ve Uygula, Teslim Et ve Destekle ve İzleme ve Değerlendir şeklinde sınıflandırılmıştır (Simonsson vd., 2007: 1279). CobiT süreçleri kısaca

Planlama ve Organizasyon Süreci: Bu alan, BT'nin kurumsal iş hedeflerine en iyi şekilde katkıda bulunmasına ve bunları desteklemesine olanak tanıyan strateji ve taktikleri kapsar. Bu tür bir BT stratejik vizyon mesajı, organizasyon içerisinde paylaşılmalı ve BT'nin tüm organizasyon için neyi başarmaya çalıştığı vurgulanmalıdır.

***Edinme ve Uygulama Süreci*:** BT çözümlerinin tanımlanması, geliştirilmesi veya edinilmesinin yanı sıra BT'nin hem uygulanması hem de iş süreçleriyle entegre edilmesi gerekir. Bu alan, mevcut sistemlerin değişikliklerini ve bakımını kapsar.

Teslimat ve Destekleme Süreci: Bu alan, hem uygulama hem de altyapı araçları olmak üzere gerekli hizmetlerin fiili olarak sunulmasını kapsar. Uygulama verilerinin ve kontrollerinin asıl süreci bu alanda ele alınmaktadır.

***İzleme ve Değerlendirme Süreci*:** Bu alan, kalite ve uygunluk izleme dahil kontrol süreçlerinin yanı sıra dış ve iç denetim değerlendirme prosedürlerini içerir.

2.1.4. SAC ve eSAC

Denetleme ve Kontrol Sistemleri (Systems Auditability and Control - SAC) Raporu, ilk olarak 1977'de IIA tarafından yayımlanmıştır. SAC raporu, bilgi teknolojileriyle ilgili ilk iç kontrol çerçevesi niteliğini taşımaktadır. İlk yayımlandığı tarihten itibaren bilgi teknolojisinde yaşanan önemli gelişmeler, 1991 yılında SAC raporunun güncellenmesine ve 1994 yılında ise yeniden revize edilmesine yol açmıştır. SAC raporu, bilgi teknolojilerine yönelik iç kontrollerin tasarlanması ve değerlendirilmesinde, kılavuz sağlamak amacıyla düzenlenmiştir.

SAC raporu teknolojilere yönelik riskleri belirlemekte ve riskleri en alt düzeye indirmek için kontroller önermektedir. Ayrıca bu kontrollerin etkinlik ve geçerliliğinin denetlenmesini sağlayacak denetim prosedürleri sunmakta, kurumun teknolojiyi kullanması denetimi ve kontrolünün sağlanmasında yönetimi sorumlu tutmaktadır (Champlain, 2003: 223-225)

Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol (Electronic Systems Assurance and Control - eSAC) ise işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan e-işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir. Bu sistem, üst düzey yönetime, işletmelerin kurumsal yönetimine ve denetçilere teknoloji risklerini anlamaları, izlemeleri, değerlendirmeleri ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla 2001 yılında geliştirilmiştir (Cangemi, Singleton, 2003: 76). "E-iş"in etkisini açıklamak için isme "elektronik" ilave edilmiştir. Bununla birlikte denetlenilebilirlik kelimesinin yerine güvence kelimesi kullanılarak tanım güçlendirilmiştir (Can, 2014:88).

eSAC modelinde iç denetçilere sınırlı sorumluluk verilmiştir. Bununla birlikte iç denetçilere bilginin güvenilirliği ve kaynakların temini dışında bilgi sistemlerinin etlinliğini temin etme sorumluluğu verilmiştir. Dolayısıyla finans ve muhasebe konularına ek olarak, bilgisayar sistemi denetiminde de iç denetçilerin etkin olması gerekmektedir.

2.1.5. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) İç Kontrol Modeli

1980'li yılların ilk dönemlerinde ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrasında Hileli Finansal Raporlamalar Komisyonu (yaygın bilinen ismi ile Treadway Komisyonu) COSO'yu oluşturmuştur. COSO'nun amacı, iç kontrolün anlaşılabilirliğini sağlamak ve işletmelerde uygulanabilmesi için yol gösterici önerilerde bulunmaktır. COSO iç konntrol modeli ayrıntılı olarak ayrı bir başlık altında anlatıldığından burada kısaca açıklanmıştır.

2.2. COSO İç Kontrol Modeli

1970'lerin sonu ve 1980'lerin başında ABD'de yüksek enflasyon, yüksek faiz oranlarının yanı sıra hileli finansal raporlamalar büyük şirket iflaslarının yaşanmasına neden olmuştur (Moeller, 2007:2). Hileli finansal raporlamaya neden olan faktörleri belirleyerek, oluşma olasılığını azaltmak amacıyla beş profesyonel denetim ve muhasebe kuruluşu IIA, AICPA, AAA (American Accounting Association), FEI (Financial Executives International) ve IMA (Institute of Management Accountants) tarafından, Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission of Fradulent Finanacial Reporting- NCFFR) kurulmuştur. SEC komisyonu üyesi James C. Treadway, komisyonun ilk başkanı olduğundan kurulan komisyon Treadway Komisyonu (Treadway Commission) olarak başkanın adını almıştır (Moeller, 2009: 31).

Destekleyen organizasyonlardan bağımsız olan Komisyon; sanayi, kamu muhasebesi, yatırımcı kurumlar ve New York Sermaye Piyasası temsilcilerinden oluşmaktadır (Kurt ve Uysal, 2018: 20). 1985 yılında Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonuna destek olmak amacıyla "Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commision" (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi) organize edilmiştir. Komite kısaca COSO olarak bilinmektedir (www.coso.org/Pages/aboutus). COSO, ortak bir dil sunarak, daha etkili iletişimi kolaylaştırarak ve organizasyonların belirlenen hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olarak tüm paydaşlar arasında karşılıklı anlayışı geliştirmek için bir temel olarak geliştirilmiştir (Rae vd., 2017: 31). COSO kurumsal yönetim, iç kontrol ve hilelinin önlenmesi üzerine çerçevelerin ve rehberliğin geliştirilmesini hedeflemiştir (www.coso.org/Pages/aboutus).

COSO, 1992' de "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve"yi yayımlamıştır. COSO iç kontrol modeli olarak bilinen bu rapor ile; iç kontrolün tanımını, etkin iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi gerekliliğini vurgulayarak tasarımı, uygulanması ve sürdürülmesi noktasında rehber olacak açıklamaları yapmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012; 101). COSO Raporu, ilerleyen tarihi süreçte organizasyonların yanı sıra özellikle ABD Hükümet Muhasebe Örgütü, IIA, INTOSAI gibi pek çok kurumun da rehber edindiği ve iç kontrol standartlarını ona göre uyarladığı

bir çerçeve oluşturmuş ve dünya çapında hem kamu yönetimi, hem de işletme yönetimi alanında referans alınan bir model olmuştur (Kayım, 2009: 46).

1992 yılı COSO raporu sonrasında piyasalarda küreselleşmenin devam etmesi, teknolojik gelişmeler, iş dünyası gereklilikleri, düzenleyici ve diğer paydaşların yönetimin gözetimi, risk yönetimi ve hilenin belirlenmesi ve önlenmesiyle ilgili daha yüksek beklentilere sahip olması, yaşanan finansal krizler gibi nedenler çerçevenin güncellenmesi ihtiyacını gündeme getirmiştir (McNally, 2013: 2). COSO, 14 Mayıs 2013 tarihinde "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" nin güncellenmiş bir sürümünü yayımlamıştır (McNally, 2013: 2). COSO tarafından yapılan bu güncelleme ile, kurumsal başarısızlık olasılığını azaltmak ve sermaye piyasası şeffaflığını artırmak, kurumsal yönetişimi güçlendirmek ve hilenin tespiti ve önlenmesi amaçlanmıştır (Rae vd., 2017: 30).

İnternet kullanımının yaygınlaşması, sosyal medya kavramının gelişimi, bulut bilişim teknolojisinin gelişmesi ve hızla yaygınlaşması, işletmelerin uluslararası alanda faaliyet göstermesi şeklindeki değişimler organizasyonların maruz kaldıkları risklerin çeşitlenmesine ve hileli işlemlerin artmasına neden olmuştur. Buna karşılık yönetimin bu riskleri doğru yönetememesi ve doğru uygulamaları devereye koyamaması organizasyonların iflaslarına neden olmuştur. Hileli mali raporlamaların kontrol altına alınabilmesi amacıyla ABD'de

Sarbanes Oxley (SOX) yasası 2004 yılında yayınlanmıştır. Bu yasayla, ABD'de halka açık şirketlerin yatırımcılar nezdinde güvenilirliğinin artırılması amaçlanmıştır. Yasa'da yer alan 404 numaralı madde iç kontrol yapısıyla ilgili dir. Yasada işletmelerin COSO modeline uygun etkin bir iç kontrol yapısına sahip olmalarının yasal bir zorunluluk olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla SOX yasasıyla beraber COSO ABD'de halka açık işletmelerin uyması gereken yasal bir zorunluluk haline gelmiştir.

Yaşanan gelişmeler ve yasal düzenlemeler COSO modelinin geliştirilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu gelişimler şöyledir (Türedi vd., 2015: 104-105):

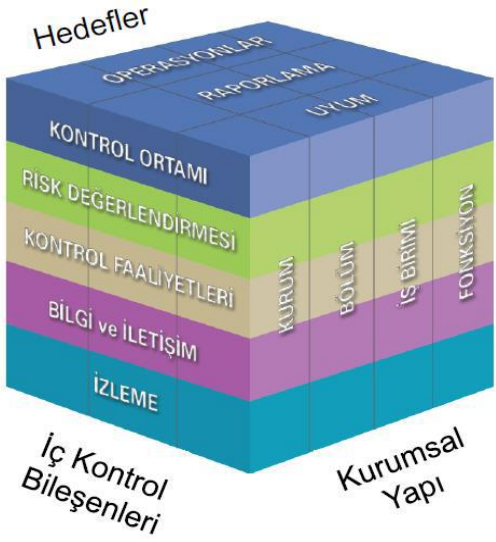
- ✓ Yönetim kurulunun iç kontrol yapısı konusunda sorumlulukları artmıştır,
- ✓ Küreselleşmenin organizasyon üzerindeki etkileri nedeniyle pazar tanımları değişmiş kurumların ortaklık ve satın almaları artmıştır,
- ✓ Kurumlar arası stratejik işbirikleri ve ortak girişimler artmış, kurumların ana faaliyetlerinin dışında kalan işlerini uzman kuruluşlara devri ve ortak hizmet havuzları oluşturulması benzeri modellerin geliştirilmesiyle kurum faaliyetleri karmaşıklaşmıştır,
- ✓ Yasa, yönetmelik ve standartlar her ülkede farklı yönlerden değişmiş ve karmaşıklaşmıştır,

- ✓ Teknolojik gelişmelerdeki artışın hızlı bir ivme göstermesi nedeniyle kurum faaliyeleri ve iç kontrol uygulamalarının teknolojik bağımlılığı artmıştır,
- ✓ Hileli işlemlerin önlenmesi ve ortaya çıkartılması çalışmalarına ihtiyaç artmıştır.

Dolayısıyla iş dünyası ve organizasyon işlevlerinde karşılaşılan söz konusu gelişmeler COSO modeline yansıtılmıştır. Ayrıca faaliyetler ve raporlamaya yönelik hedefler genişletilerek, uyum ve mali olmayan raporlama konularına yönelik hedefler ilave edilerek örneklerle zenginleştirilmiştir.

COSO'ya göre iç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerleme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemeden oluşan birbirine entegre beş unsurdan oluşur. Kontrol ortamı diğer unsurlara temel oluşturmakta ve özellikle çalışanların sorumlulukları ve yetkilerini ifa etmelerinde atmosfer görevini üstlenmektedir (Uyar, 2010: 9). Kontrol ortamı, risk değerlendirmesini geliştirir ve ardından izlenen kontrol faaliyetlerini geliştirir. Özellikle organizasyon içindeki bilgi ve iletişimin kalitesi, tüm bu bileşenlerin etkinliğini etkiler. İzleme (iç denetim işlevi aracılığıyla), kontrol faaliyetlerinin kalitesinde iyileştirmeler gerektirebilecek bir geri bildirim mekanizması olarak çalışır. Yani, izleme (iç denetim) işlevi, kontrol faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirir ve raporlar ve ardından kontrol faaliyetlerinde düzeltmeler önerir (Rae vd., 2017: 31).

COSO iç kontrol unsurları ilk olarak beş unsurdan oluşan bir piramit şeklinde tasnif edilmiştir. Yenilenen COSO iç kontrol yapısı ise üç boyutlu bir küp olarak tasvir edilmiştir. Küpün satırlarında beş unsur yer almakta iken, sütunlarında organizasyonun amaçları yer almaktadır (Cömert, 2012: 57). "Faaliyetler", "finansal raporlama" ve "uygunluk" olarak sınıflandırılan "iç kontrol amaçları" küpün üçüncü boyutunda gösterilmektedir (Türedi vd., 2015: 100). Şekil 2.3'te tasnif edildiği üzere unsurların her biri bütün amaçlarla kesişmektedir. COSO modelinin beş unsuru ve bu unsurları destekleyen 17 ilke aşağıda kısaca özetlenmiştir.



Şekil 2. 3.COSO Küpü

Kaynak: COSO, 2012: 5

2.2.1.Kontrol Ortamı

Organizasyon kapsamında iç kontrolün gerçekleştirilmesinde esas olan standart, süreç ve yapılar topluluğudur (COSO; 2012: 12). Kontrol ortamı bir organizasyonun genel kontrol tarzını belirleyerek (Graham, 2007: 27), kurumdaki iç kontrolün önemi ile ilgili olarak yönetim kurulu, yönetim ve çalışanlarının genel tutumunu, farkındalığını ve eylemlerini yansıtır (Moeller, 2009: 34). Organizasyonlarda iç kontrol ortamının başarılı ve etkin olarak faaliyetlerini gerçekleştirmesinde yönetim ve organizasyon içindeki bireylerin her birinin yetki ve sorumluklarının sınırlarını bilmesi gerekmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Kontrol ortamı, organizasyonun kültürü, geçmişi, yapısı, yönetim ilkelerinden etkilenir ve çalışanlarda kontrol bilinci sağlar. Bu sebeple organizasyonlar, hedeflerini gerçekleştirmelerini sağlayacak, takım ruhu oluşturacak davranış kurallarıyla ilgili prosedür ve politikalar uygular ve kontrol çevresinin etkinliğini sağlar (Yılancı, 2015: 73). COSO modelinde kontrol ortamıyla ilgili ilkeler şunlardır (COSO, 2012: 13);

- ✓ Organizasyon, dürüstlüğe ve etik değerlere bağlılık gösterir.
- ✓ Yönetim kurulu, yönetimden bağımsızdır ve iç kontrolün gelişimi ve performansı gözetimini uygular.

- ✓ Yönetim, yönetim kurulu gözetimi ile yapılar, raporlama hatları ve hedeflere ulaşmada uygun yetki ve sorumluluklar kurar.
- ✓ Organizasyon, hedeflere uygun olarak yetkin bireyleri çekmek, geliştirmek ve elde tutmak için bir taahhüt gösterir.
- ✓ Organizasyon, hedeflere ulaşmada bireyleri iç kontrol sorumluluklarından mesul tutar.

2.2.2. Risk Değerlendirme

Organizasyonun hedeflerine ulaşmasında riskin belirlenmesi ve analiz edilmesidir (Graham, 2007: 27). Organizasyonlar kurum içi ve kurum dışından kaynaklanan bir takım risklerle karşı karşıyadır (Yılancı, 2015: 93). Anılan risklerin tanımlanarak, ihtimal ve etkisinin değerlendirilmesi (Pehlivanlı, 2010: 35), bu alanlardaki kontrol faaliyetlerinin arttırılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi değişen koşullarda risklerin saptanması, değerlendirilmesi, risklere karşılık verilmesi, risklerin yönetilmesi ve raporlanması aşamalarını kapsamaktadır (Türedi vd., 2015: 101). COSO modelinde Risk Değerleme ilkeleri şunlardır (COSO, 2012: 13);

- ✓ Organizasyon, amaçlara ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesinin sağlanması amacıyla yeterli netlikte hedefleri belirler.

- ✓ Organizasyon, kurumda amaçlara ulaşılmasıyla ilgili riskleri belirler ve risklerin doğru yönetilmesinin belirlenmesi amacıyla riskleri analiz eder.
- ✓ Organizasyon, amaçlara ulaşılmasına yönelik riskleri değerlendirirken potansiyel hile olasılığını dikkate alır.
- ✓ Organizasyon, iç kontrol sistemini büyük oranda etkileyen değişiklikleri belirler ve değerlendirir.

2.2.3.Kontrol Faaliyetleri

Yönetim direktiflerinin uygulanmasını sağlamaya yardımcı olan süreçler, politikalar ve prosedürlerdir (Graham, 2007: 27). Kontrol faaliyetleriyle organizasyonların hedeflerine ulaşmalarına engel olacak risklere karşı gerekli tedbirler alınmış olmaktadır (Pehlivanlı, 2010: 36). Kontrol faaliyetleri, organizasyonun her kademesinde ve iş süreçlerinin çeşitli aşamalarında ve teknoloji ortamında gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri, organizasyonlar arasında farklılık gösterdiğinden müşterek liste sunulması zorluk teşkil etmektedir. Yönetimin yaptığı incelemeler, beşeri sermaye yönetimi, bilgi sisteminin kontrolü, varlıkların fiziksel kontrolleri, performans kriterlerinin oluşturulması ve değerlendirilmesi, görevlerin ayrılması, iş ve işlemlerin gereklerine uygun olarak gerçekleştirilmesi, işlemlerin tam ve zamanlı kaydedilmesi, kaynak ve kayıtların erişiminin sınırlandırılması, iç kontrolün yazılı olarak hazırlanması kontrol faaliyetlerinin örneklerini oluşturmaktadır

(Uyar, 2010: 12). COSO modelinde Kontrol Faaliyetleri ilkeleri şunlardır (COSO, 2012: 14);

- ✓ Organizasyon, hedeflerin kabul edilebilir düzeylere ulaşmasına yönelik risklerin azaltılmasını sağlayan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.
- ✓ Organizasyon, amaçlara ulaşılmasının desteklenmesinde teknoloji üzerindeki genel kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.
- ✓ Organizasyon, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları harekete geçiren prosedürler aracılığıyla kontrol faaliyetlerini devreye alır.

2.2.4. Bilgi ve İletişim

Yönetimin ve çalışanların görevlerini gerçekleştirmelerini sağlayan sistemler ve raporlarla ilgilidir. (Graham, 2007: 27). Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde organizasyonun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Organizasyonlarda bilgi akışını sağlayan, bilgi ve iletişim sistemleridir. İletişim hem içeride hem de dışarıda gerçekleşir ve organizasyona günlük iç kontrol faaliyetlerini yürütmek için gereken bilgileri sağlar. İletişim, çalışanların iç kontrol sorumluluklarını ve hedeflere ulaşmada önemini anlamasını sağlar. Çalışanların görevlerini yapmaları için iç kontrollere ilişkin bilgilerin anında kaydedilmesi, sınıflandırılması ve

duyurulması gerekmektedir. Güvenilir bilgilerin elde edilebilmesi bilginin uygun, güncel, doğru ve erişilebilir olmasına bağlıdır (Uyar, 2010: 13). COSO modelinde Bilgi ve İletişime ilişkin ilkeler şunlardır (COSO, 2012: 14).

- ✓ Organizasyon, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişinin desteklenmesi amacıyla nitelikli bilgileri alır ve kullanır.
- ✓ Organizasyon, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişinin desteklenmesi amacıyla gerekli olan iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları dahil olmak üzere bilgileri kurum içine iletir.
- ✓ Organizasyon, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini etkileyen konularda dış taraflarla iletişim kurar.

2.2.5.İzleme

İzleme; iç kontrolün performansını, kalitesini, kontrollerin tasarım ve işleyişinin incelenerek alınması gerekli tedbirlerin değerlendirilmesidir (Pehlivanlı, 2010: 37). İzleme ile iç kontrol sistemi değerlendirilerek gereken durumlarda değişikliklere gidilmelidir (Uyar, 2010: 14). İzleme, faaliyetlerin sürekli olarak değerlendirme ve bağımsız değerlendirme ya da her iki faaliyetin kombinasyonuyla sağlanabilmektedir. Sürekli izleme, faaliyetlerin yürütülmesi esnasında yapılır. Birbirlerinden bağımsız yapılan değerlendirmelerin sıklık ve kapsamı, öncelikle risklerin değerlendirilmesi ve devam eden

izleme faaliyetlerinin etkililiğine bağlı olarak farklılık gösterecektir. (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). COSO modelinde izleme faaliyetlerine ilişkin ilkeler şunlardır (COSO, 2012: 14).

- ✓ Organizasyon, iç kontrol bileşenlerinin işlerliğinin belirlenmesi amacıyla sürekli veya ayrı değerlendirmeleri tanımlar, geliştirir ve gerçekleştirir.
- ✓ Organizasyon, iç kontrolün eksikliklerini vaktinde değerlendirir ve uygun şekilde yönetim kurulu ve üst yönetimde dahil iyileştirici önlemleri almakla görevli olanlara iletir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL MODELLERİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİNİN TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR SANAYİ İŞLETMESİ UYGULAMASI İLE İNCELENMESI

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalardan örnekler verilmiştir. Sonrasında ise araştırmanın metedolojisi ve bulguları yer almaktadır.

3.1.LİTERATÜR TARAMASI

Demirbaş (2005), iki bölümden oluşan çalışmasının ilk bölümünde iç kontrol kavramını, amaçlarını ve standartlarını teorik çerçevede açıklamıştır. İkinci bölümde ise iç denetimin yeni yaklaşımlarını ve iç denetimin genişletilmiş tanımınının yanı sıra, risk, risk denetimi kavramaları, risk denetiminin kapsamının klasik bağımsız denetimiyle aralarındaki farka değinilmiş, risk denetimi raporunun hazırlanması sürecini ve içeriğini belirtikten sonra, riske dayalı iç denetim kavramını açıklamıştır.

Doyle vd. (2006), mali raporlamalarda iç kontrol zayıflıklarının belirleyici etkenlerini araştırmışlardır. Çalışma kapsamında 779 kurumun iş kontrollerinin eksiklikleri incelenmiştir. Ölçek olarak küçük, karlılığı düşük, mali yapıları

karmaşık olan, büyüme trendleri hızlı kuruluşlarda zayıf yönlerin yoğun olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Türedi vd. (2014) yaptıkları çalışmalarında COSO İKS'ye yönelik modeli ve model bileşenlerinin kurum yapısındaki etkileşimlerini değerlendirmiştir. Model bileşenlerinin; kuruluşlarda karşılaşabilecekleri risklerin en alt düzeye indirebilecekleri, işlevlerin etkinliği ve verimliliklerini artıracağı, finansal raporların güvenilir ve yasalara uygun olduğu konularında makul güvence sağlayacağı vurgulanmıştır.

Ayagre vd. (2014), Gana Bankalarının kontrol ortamı ve izleme unsurları bileşenlerinin değerlendirilmesinde COSO İKS unsurlarını kullanmışlardır. Araştırmada banka İKS etkinliğine ilşikin katılımcıların bilgisi va algısının ölçülmesi amacıyla katılımcılara anket uygulanmıştır. Katılımcılardan elde edilen verilerin analizinde İKS kontrol ortamı ve izleme unsurları bileşenlerinin güçlü kontrolleri olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bayyoud ve Sayyad (2015), çalışmalarında Filistin'de iç kontrollerin ve risk yönetimi faaliyetlerinin bankalara etkisini incelemiştir. İKS prosedürlerinin yenilenmesi sonrasında bankaların hileli işlemlerinin azalma düzeyini, riklerin kontrol edilebilirliğini, görevlerin ayrığı uygulamalarını, tüm uygulamaların uluslararası standartlara uyumlu olup olmadığını değerlendirmiştir. Çalışma kapsamında Filistin'deki 10 bankanın yöneticilerine anket uygulayarak elde ettikleri verileri

analiz etmişlerdir. İç kontrollerin ve risk yönetiminin bankaları hem nicelik hem nitelik performansı bakımından etkisinin olumlu olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Sabuncu (2017), iç kontrol ve iç denetim kavaramlarını teorik açıdan incelemiştir. Çalışmada her iki kavramı tanımlayarak, kavramların birbirinden farklı ancak aralarındaki ilişkinin güçlü olduğunu ifade etmiştir. İç denetimin, iç kontrolün bağımsız bir fonksiyonu olduğu, risklerin azaltılmasında gereken kontrolleri oluşturma ve uygulama işlevlerini iç kontrollerin sağladığı, iç denetimlerin iç kontroller hakkında yönetimi bilgilendirdiği ve değerlendirmeleriyle önerilerde bulunduğunu ortaya koymuştur.

Liu vd., (2017) çalışmalarında, iç kontrol kalitesinde çalışanların etkisini araştırmışlardır. Çin borsasında işlem gören firmalara anket uygulanmış, veriler toplanmıştır. Analiz sonucunda iç kontrol kalitesi üzerinde çalışanların kalitesinin önemli olduğunu ortaya koymuşlardır. Sıkı izleme ortamlarına sahip şirketlerde, özellikle Çin iç kontrol düzenleme sistemini (CSOX) uygulayan, daha yüksek kurumsal uygulamalara sahip olan veya iç kontrole daha fazla önem veren şirketler için izleme unsurunun etkisinin belirgin olduğunu açıklamışlardır. Araştırma bulguları, iç kontrol çalışanlarının, iç kontrol sistemlerinin tasarımı ve uygulanmasında önemli bir rol oynadığını göstermektedir.

Dursun ve Dal (2017), tekstil işletmesinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin tespitini amaçlamışlardır. Bu kapsamda çalışanlarla mülakat yapılarak veriler toplanmıştır. Araştırma bulgularına göre bir organizasyon şemasının varlığı, yetki ve sorumlulukların yazılı olarak belirlendiği, bütçe analizi yapıldığı, çalışanların iş kazalarına karşı belgelendirildiği, makinaların peryodik bakımlarının yapıldığı, entegre bir otomasyon programının kullanıldığı tespit edilmiştir. Yönetciler, aynı zamanda şirkette hali hazırda var olan İKS'nin etkin çalışmadığı yönünde görüş belirtmişlerdir.

Karahan ve İğde (2017), hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrolün etkisinin tespiti amacıyla Gaziantep'te faaliyetlerini yürüten İKS'ye sahip 44 işletme çalışanlarına anket uygulanmışlardır. Verilerin analizi sonucunda, işletmelerdeki olası hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin önemli bir etkisi olduğuna ulaşılmıştır.

Oussi ve Taktak (2018), iç denetim fonksiyonu özellikleri ile iç kontrol kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmayı amaçlamışlardır. Tunus'ta 59 halka açık şirketin iç denetim yöneticisinden toplanan verileri kullanarak regresyon analiziyle inceleme yapmışlardır. Araştırma bulguları; iç kontrol kalitesinin, iç denetim yetkinliği, iç denetim kalite kontrol güvence seviyesi, takip süreci ve denetim komitesinin iç denetim programı ve sonuçlarını incelemeye katılımı ile anlamlı ve pozitif bir şekilde ilişkili olduğunu ortaya koymuştur.

Can ve Çetin (2018), çalışmalarında devlet üniversitelerinin iç denetim departmanlarında İKS'nin iç denetim programına etkilerini araştırmışlardır. Çalışmada kurum iç denetçilerine anket uygulanarak iç denetim programında İKS bileşenlerinin etkisinin saptanmasına çalışılmıştır. Araştırma bulgularına göre iç denetim programının etkinliği ile kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri ve izleme bileşenleri arasında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Risk değerlendirme ve bilgi ve iletişim bileşenleri arasındaki ilişki ise anlamsız bulunmuştur.

Chalmers vd., (2019), iç kontrol kalitesinin belirleyicileri ve iç kontrol kalitesinin ekonomik sonuçları hakkındaki çalışmaları incelemişlerdir. Elde edilen bulguların sonuçlarından birincisi, iç kontrol kalitesinin finansal bilgi kullanıcılarının karar vermesinde önemli bir etkiye sahip olabileceğidir. İkincisi, mülkiyet yapısı, yönetim kurulu özellikleri ve iç kontrol kalitesi arasındaki ilişki üzerine ampirik araştırma sonuçları karışıktır. Denetim komitesi özellikleri ile iç kontrol kalitesi arasındaki ilişkiye ilişkin ampirik kanıtlar pozitif ve anlamlı bir ilişkiyi destekler.

Kurnaz (2020), çalışmasında, hastanelerdeki İKS'nin COSO iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve bu bileşenlerle uyum derecesini ve hastane çalışanlarının meslek grupları bakımından bu bileşenlerle ilgili değerlendirmelerinin farklılık gösterip göstermediğini

incelemiştir. Bu amaçla bir hastanede çalışan farklı meslek gruplarına anket uygulanmıştır. Araştırma bulgularına göre, meslek gruplarının COSO bileşenleriyle ilgili değerlendirmeler arasında farklılığın anlamlı olduğu ve bu farklılığın da yöneticiler lehine olduğu tespit edilmiştir.

3.3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın amacı, kısıtları, kapsamı ve yöntemi, güvenilirlik analizi ve verilerin analizi sonucu elde edilen bulguların değerlendirilmesi yapılmıştır.

3.2.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada, sanayi işletmesindeki iç kontrol sistemi ile COSO iç kontrol modelinin uyum derecesinin çalışanlar tarafından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca bu değerlendirmelerin farklı birimlerde çalışanlar tarafından farklılık oluşturup oluşturmadığının tespiti çalışmanın diğer amacını oluşturmaktadır. Bu amaç kapsamında aşağıdaki soruların yanıtları aranmaktadır:

- Katılımcıların kontrol ortamı bileşeniyle ilgili değerlendirmeleri bağlı oldukları birimlere göre farklılık göstermekte midir?
- Katılımcıların risk değerlendirme bileşeniyle ilgili değerlendirmeleri bağlı oldukları birimlere göre farklılık göstermekte midir?

- Katılımcıların kontrol faaliyetleri bileşeniyle ilgili değerlendirmeleri bağlı oldukları birimlere göre farklılık göstermekte midir?
- Katılımcıların bilgi ve iletişim bileşeniyle ilgili değerlendirmeleri bağlı oldukları birimlere göre farklılık göstermekte midir?
- Katılımcıların izleme bileşeniyle ilgili değerlendirmeleri bağlı oldukları birimlere göre farklılık göstermekte midir?

3.2.2. Araştırmanın Yöntemi, Kapsamı ve Kısıtları

Bu çalışmada nicel araştırma yöntemi olan tanımlayıcı araştırma modelinden yararlanılmıştır. Araştırmada veriler, online anket yöntemi ile elde edilmiştir. Ankete tüm çalışanların katılamaması ve katılanların ise subjektif yanıtları bağlamında değerlendirmelerin yapılması çalışmanın kısıtları ararsında ifade edilebilir. Hedef kitleye ulaşılabilirlikte avantajlarının yanı sıra zaman, maliyettten tasarrufu sebebiyle online anket tercih edilmiştir. Anketin oluşturulmasında Koçyiğit vd., (2021), Kurnaz (2020) ve Hacıhasanoğlu ve Kaya (2018)'nın yapmış oldukları çalışmalardan yararlanılmıştır.

Verilerin toplanması amacıyla, 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, katılımcıların demografik özelliklerini ve meslek gruplarını belirlemeye yönelik ifadeler içermektedir. İkinci

bölüm, COSO iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik ifadelerden oluşmaktadır.

Araştırma kapsamında, Malatya ilinde tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın çalışanlarının, çalıştıkları firmanın iç kontrol sisteminin COSO modeli çerçevesinde değerlendirilmesi için görüşleri değerlendirilmiştir. Firmada idari ve üretim kadroları ile toplamda 700 çalışanın olduğu bilinmektedir. İç kontrol sisteminin değerlendirimesi amacıyla idari kadroda kurucu ve ortaklar hariç diğer çalışanlara, üretim kadrolarında ise işçiler hariç diğer çalışanlara anket uygulanmıştır. Araştırmanın ana kütlesi 212 kişidir. Ana kütleyi oluşturan 212 kişiye anket uygulanmış ve 170 kişiden geri dönüş alınabilmiştir. Ana kütlenin % 80'nine ulaşılmıştır.

Anket yöntemi ile toplanan verilere SPSS paket programında güvenilirlik ve normallik testleri yapılarak, frekans ve ortalama değerler belirlenmiştir. Ayrıca oluşturulan hipotezlere istatistiksel analizler uygulanarak araştırma tamamlanmıştır.

3.3. BULGULAR

Malatya ilinde, tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir sanayi işletmesi çalışanlarına anket uygulanarak, söz konusu işletmenin COSO bileşenleri çerçevesinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi yapılmıştır. Anket yöntemi ile toplanan

verilerin normallik ve güvenilirlik testlerinin sonuçları, frekans ve ortalama değerleri ile hipotezlere ilişkin yapılan istatistiki testlere ilişkin sonuçlar bu bölümde açıklanmıştır.

3.3.1. Güvenilirlik Analizi

Toplamda 170 işletme çalışanına uygulanan ankete güvenilirlik analizi yapılmıştır ve güvenilirlik katsayısı olan Cronbach Alfa değeri 0,984 olarak belirlenmiştir. Elde edilen sonuç, ankete verilen cevapların yüksek derecede güvenilir kabul edilebileceğini göstermektedir. Cronbach Alfa değeri ankette yer alan COSO modeli bileşenlerinin her biri için hesaplanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre; en düşük değer 0,983 ile yüksek güvenilir bir değer aralığındadır, en yüksek değer ise 0,985 olarak yüksek güvenilir değer aralığında tespit edilmiştir.

Tablo3. 1. Güvenirlik Analizi

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,984	66

3.3.2.Katılımcıların Demografik Bilgileri

Araştırmanın amacına uygun olarak hazırlanan anket, örnek işletme çalışanlarına uygulandığında, katılımcıların genel özelliklerini belirlemeye yönelik ifadeler içeren anketin birinci bölümüne ait bulgular Tablo 3.2'de verilmiştir.

Tablo 3. 2. Çalışanlar Hakkında Genel Bilgiler

Cinsiyet	N	%
Erkek	155	91
Kadın	15	9
Yaş	N	%
30'dan küçük	25	15
30-50 yaş arası	135	79
50'den büyük	10	6
Eğitim	N	%
Ortaöğretim	15	9
Lise	50	29
Lisans	90	53
Lisansüstü	15	9
Mesleki Kıdem	N	%
5 yıldan az	15	9
5-10 yıl arası	27	16
10-20 yıl arası	88	52
2o yıldan fazla	40	23
Görev	N	%
İdari Bölümde Müdür	20	11
İdari Bölümde Personel	45	26
Üretim Bölümünde Müdür	15	9
Üretim Bölümünde Müdür Yardımcısı	15	9
Üretim Bölümünde Şef	15	9
Üretim Bölümünde Teknisyen	10	6
Üretim Bölümünde Laborant	25	15
Üretim Bölümünde Usta	25	15

Tablo 3.2'ye göre; ankete katılanların %91 erkek, %79'u orta yaş grubu, %53'ü lisans seviyesinde eğitim görmüş, %52'si 10-20 yıl mesleki kıdemi olan çalışanlardan oluşmaktadır. Meslek grubu dağılımı açısından çalışanların %37'si idari bölüm çalışanlarından, %63'ü üretim bölümü çalışanlarındandır. İdari bölüm çalışanlarının %11'I müdür, %26'sı personellerden oluşmaktadır. Üretim bölümünde ise %9'u müdür, %9'u müdür yardımcısı, %9'u şef, %6'sı teknisyen, %15'i laborant ve %15'i ustalardan oluşmaktadır.

Katılımcıların genel nitelikleri değerlendirildiğinde, çoğunluğun eğitimli ve bulundukları işyerlerinde kıdemlerinin bir işletmeyi değerlendirebilecek yeterlilikte olduğu ifade edilebilir. Ayrıca bir işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili işleyişin değerlendirilmesinin doğru ve düzgün bir biçimde yapılması için, işletme faaliyetlerinin gerçekleştiği üretim bölümündeki katılımcıların çoğunlukta olması ile istenilen imkan elde edilmiştir.

3.3.3. COSO İç Konrol Modeli Bileşenlerine İlişkin Frekans ve Ortalamalar

İşletme çalışanlarının, COSO iç kontrol modeli bileşenlerine göre, işyerlerinin iç kontrol yapısının değerlendirilmesine yönelik ankette yer alan ifadelere ilişkin frekans ve ortalama değerler, her bir bileşen için ayrı tablolarda gösterilmiştir. Analiz sonucunda; 3 ve 3'ten büyük değerler

katılma eğilimini, 3'ten küçük değerler katılmama eğilimini göstermektedir.

Tablo 3. 3. Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Soru numarası	N	%	Mean	Std. Deviation	Grup Ort.
KO1	160	94	3,65	,765	
KO2	165	96	3,41	,847	
KO3	145	85	3,74	,658	
KO4	160	95	3,62	,973	
KO5	155	91	3,76	,771	
KO6	150	89	3,59	,914	
KO7	160	94	3,68	,964	
KO8	155	91	3,62	1,032	
KO9	150	89	3,76	,944	
KO10	160	95	3,59	,811	
KO11	150	89	3,53	,885	3,58
KO12	145	85	3,76	,879	
KO13	145	85	3,61	,922	
KO14	140	83	3,30	,972	
KO15	125	73	3,59	,881	
KO16	150	89	3,38	,973	
KO17	145	85	3,24	1,159	
KO18	140	83	3,79	,935	
KO19	150	89	3,71	1,018	
KO20	145	85	3,52	1,022	
KO21	130	77	3,58	,891	
KO22	140	83	3,29	,895	

Tablo 3.3'e göre; çalışanların COSO modeli bileşenlerinden kontrol ortamı bileşeni ile ilgili değerlendirmelere yönelik ifadelere katılma düzeyi 3'ten büyüktür. Kontrol ortamı bileşeninin değerlendirilmesine yönelik oluşturulan ifadelere verilen cevapların ortalaması 3,58'dir. Buna göre, söz konusu işletmede COSO iç kontrol modeli bileşenlerinden kontrol ortamı bileşeni ile uyumlu bir kontrol ortamı vardır. En yüksek ortalama 3,79 ile *"Kurumda, insan kaynakları ile ilgili prosedürler (personel alımı, yer değiştirme v.b.) bulunmaktadır."* ifadesine, en düşük ortalama 3,24 ile *"Kurumda yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları bulunmaktadır."* ifadesine aittir.

İşletmenin iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmek üzere, COSO modeli bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine ilişkin ifadelere işletme çalışanlarının katılma eğilimi gösterdiği ifade edilebilir. Söz konusu sonuçlar; işletmenin iç kontrol sistemindeki kontrol ortamının, COSO modeli kontrol ortamı bileşeni ile uyumlu olduğunu göstermektedir.

Tablo 3. 4. Risk Değerleme Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Soru numarası	N	%	Mean	Std. Deviation	Grup Ort.
RD1	125	73	3,41	1,035	
RD2	140	83	3,41	,881	
RD3	145	85	3,35	1,213	
RD4	150	88	3,55	1,079	
RD5	130	77	3,50	,885	
RD6	155	92	3,53	,851	
RD7	150	87	3,50	1,121	
RD8	135	80	3,82	,893	3,47
RD9	140	83	3,74	1,012	
RD10	140	83	3,41	1,006	
RD11	135	79	3,32	,868	
RD12	135	79	3,29	,989	
RD13	140	83	3,32	,901	

Tablo 3. 4'e göre; çalışanların COSO modeli bileşenlerinden risk değerlendirme bileşeni ile ilgili değerlendirmelere yönelik ifadelere katılma düzeyi 3'ten büyüktür. Risk değerlendirme bileşeninin değerlendirilmesine yönelik oluşturulan ifadelere verilen cevapların ortalaması 3,47'dir. Buna göre, söz konusu işletmede COSO iç kontrol modeli bileşenlerinden risk değerlendirme bileşeninin etkin olduğu ifade edilebilir. En yüksek ortalama 3,82 ile *"Kurumda,*

tespit edilen riskler kayıt altına alınmaktadır." ifadesine, en düşük ortalama 3,29 ile *"Kurumda, çalışanlar risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincindedir."* ifadesine aittir.

İşletmenin iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmek üzere, COSO modeli bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine ilişkin ifadelere işletme çalışanlarının katılma eğilimi gösterdiği ifade edilebilir. Söz konusu sonuçlar; işletmenin iç kontrol sistemindeki risk değerlendirmenin, COSO modeli risk değerlendirme bileşeni ile uyumlu olduğunu göstermektedir.

Tablo 3. 5. Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Soru numarası	N	%	Mean	Std. Deviation	Grup Ort.
KF1	140	83	3,35	,969	
KF2	155	91	3,44	,979	
KF3	135	79	3,41	,881	
KF4	145	85	3,61	,817	
KF5	145	85	3,35	,999	
KF6	120	71	3,48	,894	
KF7	145	85	3,38	,878	
KF8	145	85	3,15	1,064	3,41
KF9	140	83	3,47	,851	
KF10	145	85	3,35	,969	
KF11	135	79	3,41	1,006	

Tablo 3.5'e göre; çalışanların COSO modeli bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşeni ile ilgili değerlendirmelere yönelik ifadelere katılma düzeyi 3'ten büyüktür. Kontrol faaliyetleri bileşeninin değerlendirilmesine yönelik oluşturulan ifadelere verilen cevapların ortalaması 3,41'dir. Buna göre, söz konusu işletmede mevcut kontrol faaliyetlerinin, COSO iç kontrol modeli bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşeni ile uyumlu olduğu ifade edilebilir. En yüksek ortalama 3,61 ile *"Kurumda, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır."* ifadesine, en düşük ortalama 3,15 ile *"Kurumda, görevinden ayrılan personel yaptığı işle ilgili yeni görevlendirilen personele rapor vermektedir."* ifadesine aittir.

İşletmenin iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmek üzere, COSO modeli bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin ifadelere işletme çalışanlarının katılma eğilimi gösterdiği ifade edilebilir. Söz konusu sonuçlar; işletmenin iç kontrol sistemindeki kontrol faaliyetlerinin, COSO modeli kontrol faaliyetleri bileşeni ile uyumlu olduğunu göstermektedir.

Tablo 3. 6. Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Soru numarası	N	%	Mean	Std. Deviation	Grup Ort.
Bİ1	140	83	3,47	,949	
Bİ2	155	92	3,21	,996	
Bİ3	140	83	3,30	1,003	
Bİ4	150	89	3,76	,944	3,52
Bİ5	155	92	3,47	1,094	
Bİ6	150	89	3,71	,861	
Bİ7	145	85	3,74	,853	
Bİ8	130	77	3,59	,811	
Bİ9	155	91	3,44	,814	

Tablo 3.6'ya göre; çalışanların COSO modeli bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili değerlendirmelere yönelik ifadelere katılma düzeyi 3'ten büyüktür. Bilgi ve iletişim bileşeninin değerlendirilmesine yönelik oluşturulan ifadelere verilen cevapların ortalaması 3,52'dir. Buna göre, söz konusu işletmede mevcut bilgi ve iletişim faaliyetlerinin COSO iç kontrol modeli bileşenlerinden bilgi ve iletişim faaliyetleri ile uyumlu olduğu ifade edilebilir. En yüksek ortalama 3,76 ile *"Kurumda, personele görev ve sorumlulukları kapsamında kendisinden neler beklendiği bildirilmektedir."* ifadesine, en düşük ortalama 3,21 ile

"Kurumda, dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi bulunmaktadır." ifadesine aittir.

İşletmenin iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmek üzere, COSO modeli bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin ifadelere işletme çalışanlarının katılma eğilimi gösterdiği ifade edilebilir. Söz konusu sonuçlar; işletmenin iç kontrol sistemindeki bilgi ve iletişimin, COSO modeli bilgi ve iletişim bileşeni ile uyumlu olduğunu göstermektedir.

Tablo 3. 7. İzleme Bileşenine İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Soru numarası	N	%	Mean	Std. Deviation	Grup Ort.
İ1	150	89	3,32	,995	
İ2	145	85	3,68	,964	
İ3	155	91	3,65	,839	3,56
İ4	150	89	3,44	1,009	
İ5	150	89	3,71	,989	

Tablo 3.7'ye göre; çalışanların COSO modeli bileşenlerinden izleme bileşeni ile ilgili değerlendirmelere yönelik ifadelere katılma düzeyi 3'ten büyüktür. İzleme bileşeninin değerlendirilmesine yönelik oluşturulan ifadelere verilen cevapların ortalaması 3,56'dir. Buna göre, söz konusu işletmede izleme faaliyetleri COSO iç kontrol modeli

bileşenlerinden izleme faaliyetleri ile uyumlu olduğu ifade edilebilir. En yüksek ortalama 3,71 ile *"Kurumda, iç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi / kurumların talep ve şikayetleri dikkate alınmaktadır."* ifadesine, en düşük ortalama 3,32 ile *"Kurumda, iç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenlenmektedir."* ifadesine aittir.

İşletmenin iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmek üzere, COSO modeli bileşenlerinden izleme bileşenine ilişkin ifadelere işletme çalışanlarının katılma eğilimi gösterdiği ifade edilebilir. Söz konusu sonuçlar; işletmenin iç kontrol sistemindeki bilgi ve iletişimin, COSO modeli izleme bileşeni ile uyumlu olduğunu göstermektedir.

COSO modeli bileşenlerine ait ortalamalar; kontrol ortamı bileşeni 3,58, risk değerlendirme bileşeni 3,47, kontrol faaliyetleri bileşeni 3,41, bilgi ve iletişim bileşeni 3,52, izleme bileşeni 3,56'dır. Söz konusu değerler incelendiğinde en yüksek katılım, kontrol ortamı ile ilgili ifadelere olmuştur, en düşük katılım, kontrol faaliyetleri ile ilgili ifadelere olmuştur. Ancak bütün bileşenlere ait ifadelere çalışanlar katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu bağlamda işletmenin iç kontrol sisteminin COSO modeli ile uyumlu olduğu ifade edilebilir.

3.3.4. Hipotezlere Yönelik İstatistiki Analiz Sonuçları

Ankette, çalışanların işletmedeki pozisyonları açısından COSO iç kontrol modeli bileşenlerine yönelik değerlendirmelerinin farklılaşıp farklılaşmadığını analiz etmek için oluşturulan hipotezler test edilmiştir. Bu hipotezleri incelemek amacıyla; normallik testi sonucuna göre normal dağılım gösteren verilere t testi ve anova testi (tek yönlü varyans analizi) uygulanmıştır. Araştırma konusuyla ilgili oluşturulan hipotezler ve alt hipotezler ile analiz bulguları aşağıdaki gibidir:

H_1= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo3.8. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli Değerlendirmelerini Ölçen T Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm	65	3,40	,908	,113
Üretim Bölümü	105	3,57	,651	,064

T testi sonucuna göre, işyerindeki bölümlere göre, çalışanların işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur (t=-1,376; p=0,171). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki katılımcıların ortalama

cevapları (3,40), üretim bölümündeki katılımcıların cevapları (3,57) arasında istatistiki anlamda bir farklılaşma olmadığı ifade edilebilir. Sonuç olarak, H_1 hipotezi red edilmiştir. Buna göre, idari bölüm çalışanları ile üretim bölümü çalışanlarının işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeleri arasında farklılaşma olmamıştır.

H_1 hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile red edilmiştir. Buna göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendrimeleri arasında farklılık yoktur.

Söz konusu hipotez, iç kontrol sisteminin COSO modeli bileşenleri çerçevesinde değerlendirilmesini sağlamak için her bir bileşen için ayrı altı hipotezler oluşturularak değerlendirilmiştir. Buna göre, oluşturulan hipotezler ve test sonuçlarına ilişkin bulgular aşağıda verilmiştir.

H_{1a}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.9. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli Kontrol Ortamı Bileşeni Değerlentirmelerini Ölçen T Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm	65	3,48	,871	,108
Üretim Bölümü	105	3,64	,549	,054

T testi sonucuna göre, işyerindeki bölümlere göre, çalışanların işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde kontrol ortamı bileşenini değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur (t=-1,456; p=0,147). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki katılımcıların ortalama cevapları (3,48), üretim bölümündeki katılımcıların cevapları (3,64) arasında istatistiki anlamda bir farklılaşma olmadığı ifade edilebilir. Sonuç olarak, H_{1a} hipotezi red edilmiştir. Buna göre, idari bölüm çalışanları ile üretim bölümü çalışanlarının işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde kontrol ortamı bileşenini değerlendirmeleri arasında farklılaşma olmamıştır.

H_{1a} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile red edilmiştir. Buna göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

H_{1b}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.10. İşyeri Bölümlerne Göre COSO Modeli Risk Değerlendirme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm	65	3,30	,966	,120
Üretim Bölümü	105	3,58	,721	,070

T testi sonucuna göre, işyerindeki bölümlere göre çalışanların işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde risk değerlendirme bileşenini değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur (t=-1,946; p=0,054). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki katılımcıların ortalama cevapları (3,30), üretim bölümündeki katılımcıların cevapları (3,58) arasında istatistiki anlamda bir farklılaşma olmadığı ifade edilebilir. Sonuç olarak, H_{1b} hipotezi red edilmiştir. Buna göre, idari bölüm çalışanları ile üretim bölümü çalışanlarının işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde risk değerlendirme bileşenini değerlendirmeleri arasında farklılaşma olmamıştır.

H_{1b} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile red edilmiştir. Buna göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü

çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

H_{1c}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.11. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm	65	3,33	,888	,110
Üretim Bölümü	105	3,45	,711	,069

T testi sonucuna göre, işyerindeki bölümlere göre çalışanların işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde kontrol faaliyetleri bileşenini değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur (t=-0,931; p=0,353). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki katılımcıların ortalama cevapları (3,33), üretim bölümündeki katılımcıların cevapları (3,45) arasında istatistiki anlamda bir farklılaşma olmadığı ifade edilebilir. Sonuç olarak, H_{1c} hipotezi red edilmiştir. Buna göre, idari bölüm çalışanları ile üretim bölümü çalışanlarının işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde kontrol faaliyetleri bileşenini değerlendirmeleri arasında farklılaşma olmamıştır.

H_{1c} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile red edilmiştir. Buna göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

H_{1d}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.12. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli Bilgi ve İletişim Bileşeni Değerlendirmelerinin Ölçen T Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm	65	3,46	,988	,123
Üretim Bölümü	105	3,56	,655	,064

T testi sonucuna göre, işyerindeki bölümlere göre çalışanların işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde bilgi ve iletişim bileşenini değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur (t=-0,709; p=0,480). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki katılımcıların ortalama cevapları (3,46), üretim bölümündeki katılımcıların cevapları (3,56) arasında istatistiki anlamda bir farklılaşma olmadığı ifade edilebilir. Sonuç olarak, H_{1d} hipotezi red edilmiştir. Buna göre, idari bölüm çalışanları ile üretim bölümü çalışanlarının işyerlerindeki iç kontrol sistemini

COSO modeli çerçevesinde bilgi ve iletişim bileşenini değerlendirmeleri arasında farklılaşma olmamıştır.

H_{1d} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile red edilmiştir. Buna göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

H_{1e}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.13. İşyeri Bölümlerine Göre COSO Modeli İzleme Bileşeni Değerlendirmelerini ÖLçen T-Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm	65	3,45	,972	,121
Üretim Bölümü	105	3,63	,802	,078

T testi sonucuna göre, işyerindeki bölümlere göre çalışanların işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde izleme bileşenini değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur (t=-1,269; p=0,207). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki katılımcıların ortalama cevapları (3,45), üretim bölümündeki katılımcıların cevapları (3,63) arasında istatistiki anlamda bir

farklılaşma olmadığı ifade edilebilir. Sonuç olarak, H_{1e} hipotezi red edilmiştir. Buna göre, idari bölüm çalışanları ile üretim bölümü çalışanlarının işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde izleme bileşenini değerlendirmeleri arasında farklılaşma olmamıştır.

H_{1e} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile red edilmiştir. Buna göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

Hipotez 1 ve oluşturulan alt hipotezler test sonuçlarına göre red edilmiştir. Bu bağlamda, idari bölüm ve üretim bölümü çalışanları işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere benzer düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir.

H_2= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.14. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm Müdür	20	3,72	,395	,088
İdari Bölüm Personel	45	3,26	1,032	,154

T testi sonucuna göre, idari bölümde çalışanların pozisyonlarına göre, işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır (t=2,577; p=0,012). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki müdür pozisyonundaki katılımcıların ortalama cevapları (3,72), personel pozisyonundaki katılımcıların cevapları (3,26) arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Sonuç olarak, H_2 hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, idari bölümdeki müdürler personellere nazaran işyerlerindeki iç kontrol sisteminin COSO modeli çerçevesinde değerlendiren ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir. İdari bölüm müdürleri işyerlerindeki iç kontrol sisteminin COSO modeline uyumlu olduğunu bildirmişlerdir.

H_2 hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların

iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Söz konusu hipotez, iç kontrol sisteminin COSO modeli bileşenleri çerçevesinde değerlendirilmesini sağlamak için her bir bileşen için ayrı altı hipotezler oluşturularak değerlendirilmiştir. Buna göre, oluşturulan hipotezler ve test sonuçlarına ilişkin bulgular aşağıda verilmiştir.

H_{2a}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.15. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Kontrol Ortamı Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm Müdür	20	3,77	,280	,063
İdari Bölüm Personel	45	3,35	1,009	,150

T testi sonucuna göre, idari bölümde çalışanların pozisyonlarına göre, işyerlerindeki iç kontrol sisteminin kontrol

ortamı bileşenini COSO modeli kontrol ortamı bileşeni çerçevesinde değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır (t=2,524; p=0,014). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki müdür pozisyonundaki katılımcıların ortalama cevapları (3,77), personel pozisyonundaki katılımcıların cevapları (3,35) arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Sonuç olarak, H_{2a} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, idari bölümdeki müdürler personellere nazaran işyerlerindeki iç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenini, COSO modeli kontrol ortamı bileşeni çerçevesinde değerlendiren ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir. İdari bölüm müdürleri işyerlerindeki iç kontrol sisteminin kontrol ortamının COSO modelindeki kontrol ortamı ile uyumlu olduğunu bildirmişlerdir.

H_{2a} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{2b}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3. 16. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli-Risk Değerlendirme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm Müdür	20	3,63	,622	,139
İdari Bölüm Personel	45	3,16	1,058	,158

T testi sonucuna göre, idari bölümde çalışanların pozisyonlarına göre, işyerlerindeki iç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşenini COSO modeli risk değerlendirme bileşeni çerçevesinde değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır (t=2,266; p=0,027). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki müdür pozisyonundaki katılımcıların ortalama cevapları (3,63), personel pozisyonundaki katılımcıların cevapları (3,16) arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Sonuç olarak, H_{2b} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, idari bölümdeki müdürler personellere nazaran işyerlerindeki iç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşenini, COSO modeli risk değerlendirme bileşeni çerçevesinde değerlendiren ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir. İdari bölüm

müdürleri işyerlerindeki iç kontrol sistemindeki risk değerlendirmelerinin COSO modelindeki risk değerlendirme bileşeni ile uyumlu olduğunu bildirmişlerdir.

H_{2b} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{2c}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3. 17. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm Müdür	20	3,60	,420	,094
İdari Bölüm Personel	45	3,21	1,013	,151

T testi sonucuna göre, idari bölümde çalışanların pozisyonlarına göre, işyerlerindeki iç kontrol sistemindeki

kontrol faaliyetleri bileşenini COSO modeli kontrol faaliyetleri bileşeni çerçevesinde değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır (t=2,150; p=0,035). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki müdür pozisyonundaki katılımcıların ortalama cevapları (3,60), personel pozisyonundaki katılımcıların cevapları (3,21) arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Sonuç olarak, H_{2c} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, idari bölümdeki müdürler personellere nazaran işyerlerindeki iç kontrol sistemindeki kontrol faaliyetleri bileşenini, COSO modeli kontrol faaliyetleri bileşeni çerçevesinde değerlendiren ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir. İdari bölüm müdürleri işyerlerindeki iç kontrol sistemindeki kontrol faaliyetlerinin COSO modelindeki kontrol faaliyetleri bileşeni ile uyumlu olduğunu bildirmişlerdir.

H_{2c} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{2d}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.18. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli- Bilgi ve İletişim Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm Müdür	20	3,86	,381	,085
İdari Bölüm Personel	45	3,28	1,119	,167

T testi sonucuna göre, idari bölümde çalışanların pozisyonlarına göre, işyerlerindeki iç kontrol sistemindeki bilgi ve iletişim bileşenini COSO modeli bilgi ve iletişim bileşeni çerçevesinde değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır (t=3,081; p=0,003). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki müdür pozisyonundaki katılımcıların ortalama cevapları (3,86), personel pozisyonundaki katılımcıların cevapları (3,28) arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Sonuç olarak, H_{2d} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, idari bölümdeki müdürler personellere nazaran işyerlerindeki iç kontrol sistemindeki bilgi ve iletişim bileşenini, COSO modeli bilgi ve iletişim bileşeni çerçevesinde değerlendiren ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir. İdari bölüm müdürleri

işyerlerindeki iç kontrol sistemindeki bilgi iletişim bileşeninin COSO modelindeki bilgi ve iletişim bileşeni ile uyumlu olduğunu bildirmişlerdir.

H_{2d} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{2e}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.19. İdari Bölümde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli İzleme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen T-Testi

Bölümler	N	Mean	Std. Deviation	Std.Error M.
İdari Bölüm Müdür	20	3,75	,467	,105
İdari Bölüm Personel	45	3,31	1,104	,165

T testi sonucuna göre, işyerindeki idari bölümde çalışanların müdür ve personel kategorisine göre, işyerlerindeki

iç kontrol sistemindeki izleme bileşenini COSO modeli izleme bileşeni çerçevesinde değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır (t=2,251; p=0,028). Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; idari bölümdeki müdür pozisyonundaki katılımcıların ortalama cevapları (3,75), personel pozisyonundaki katılımcıların cevapları (3,31) arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Sonuç olarak, H_{2e} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre, idari bölümdeki müdürler personellere nazaran işyerlerindeki iç kontrol sistemindeki izleme bileşenini, COSO modeli izleme bileşeni çerçevesinde değerlendiren ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir. İdari bölüm müdürleri işyerlerindeki iç kontrol sistemindeki izleme bileşeninin COSO modelindeki izleme bileşeni ile uyumlu olduğunu bildirmişlerdir.

H_{2e} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Hipotez 2 ve oluşturulan alt hipotezler test sonuçlarına göre kabul edilmiştir. Bu bağlamda, idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanlar işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere farklı düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir. İdari bölümde müdür olarak çalışanlar işyeri iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere

daha yüksek düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir.

H_3= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.20. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi

	Sum of Squares	DF	Mean Square	F	Sig.
Between G.	8,210	6	1,642	4,529	,001
With in G.	35,894	99	,363		
Total	44,104	105			

Anova testi sonucuna göre, üretim bölümündeki müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (F=4,529; p=0,001). H_3 hipotezi kabul edilmiştir. Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; üretim bölümündeki çalışanların pozisyonlarına göre cevapları arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Buna göre, farklılaşmanın olduğu grupların saptanması için heterojen dağılım gösterdiği tespit edilen değişkenler için Tamhane's T2 sonuçları incelenmiştir.

Söz konusu sonuçlara göre; üretim bölümündeki müdürlerin görüşlerinin üretim bölümündeki teknisyenlerle farklılaştığı, üretim bölümündeki müdür yardımcılarının görüşlerinin üretim bölümündeki şefler, teknisyenler ve ustalarla farklılaştığı ifade edilebilir. Genel olarak müdür ve müdür yardımcılığı pozisyonlarında olanlar diğer çalışan gruplara nazaran ankette yer alan ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir.

H_3 hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Söz konusu hipotez, iç kontrol sisteminin COSO modeli bileşenleri çerçevesinde değerlendirilmesini sağlamak için her bir bileşen için ayrı altı hipotezler oluşturularak değerlendirilmiştir. Buna göre, oluşturulan hipotezler ve test sonuçlarına ilişkin bulgular aşağıda verilmiştir.

H_{3a}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.21. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Kontrol Ortamı Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi

	Sum of Squares	DF	Mean Square	F	Sig.
Between G.	7,193	6	1,439	5,894	,000
With in G.	24,162	99	,244		
Total	31,355	105			

Anova testi sonucuna göre, üretim bölümündeki müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (F=5,894; p=0,000). H_{3a} hipotezi kabul edilmiştir. Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; üretim bölümündeki çalışanların pozisyonlarına göre cevapları arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Buna göre, farklılaşmanın olduğu grupların saptanması için heterojen dağılım gösterdiği tespit edilen değişkenler için Tamhane's T2 sonuçları incelenmiştir. Söz konusu sonuçlara göre; üretim bölümündeki müdürlerin görüşlerinin üretim bölümündeki şefler, teknisyenler ve ustalarla farklılaştığı, üretim bölümündeki müdür yardımcılarının görüşlerinin üretim bölümündeki şefler, teknisyenler ve ustalarla farklılaştığı ifade edilebilir. Genel

olarak müdür ve müdür yardımcılığı pozisyonlarında olanlar diğer çalışan gruplara nazaran ankette yer alan ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir.

H_{3a} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{3b}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.22. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Risk Değerlendirme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi

	Sum of Squares	DF	Mean Square	F	Sig.
Between G.	14,897	6	2,979	7,531	,000
With in G.	39,164	99	,396		
Total	54,060	105			

Anova testi sonucuna göre, üretim bölümündeki müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler,

laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (F=7,531; p=0,000). H_{3b} hipotezi kabul edilmiştir. Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; üretim bölümündeki çalışanların pozisyonlarına göre cevapları arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Buna göre, farklılaşmanın olduğu grupların saptanması için heterojen dağılım gösterdiği tespit edilen değişkenler için Tamhane's T2 sonuçları incelenmiştir. Söz konusu sonuçlara göre; üretim bölümündeki müdürlerin görüşlerinin üretim bölümündeki şefler, teknisyenler ve ustalarla farklılaştığı, üretim bölümündeki müdür yardımcılarının görüşlerinin üretim bölümündeki teknisyenlerle farklılaştığı ifade edeilebilir. Genel olarak müdür ve müdür yardımcılığı pozisyonlarında olanlar diğer çalışan gruplara nazaran ankette yer alan ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir.

H_{3b} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{3c}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.23. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi

	Sum of Squares	DF	Mean Square	F	Sig.
Between G.	10,991	6	2,198	5,236	,000
With in G.	41,563	99	,420		
Total	52,554	105			

Anova testi sonucuna göre, üretim bölümündeki müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (F=5,236; p=0,000). H_{3c} hipotezi kabul edilmiştir. Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; üretim bölümündeki çalışanların pozisyonlarına göre cevapları arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Buna göre, farklılaşmanın olduğu grupların saptanması için heterojen dağılım gösterdiği tespit edilen değişkenler için Tamhane's T2 sonuçları incelenmiştir. Söz konusu sonuçlara göre; üretim bölümündeki müdürlerin görüşlerinin üretim bölümündeki teknisyenlerle farklılaştığı, üretim bölümündeki müdür yardımcılarının görüşlerinin üretim bölümündeki şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalarla farklılaştığı ifade edilebilir. Genel olarak müdür ve müdür yardımcılığı pozisyonlarında

olanlar diğer çalışan gruplara nazaran ankette yer alan ifadelere daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir.

H_{3c} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{3d}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 3.24. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli Bilgi ve İletişim Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi

	Sum of Squares	DF	Mean Square	F	Sig.
Between G.	7,773	6	1,555	4,182	,002
With in G.	36,797	99	,372		
Total	44,570	105			

Anova testi sonucuna göre, üretim bölümündeki müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir

farklılık tespit edilmiştir (F=4,182; p=0,002). H_{3d} hipotezi kabul edilmiştir. Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; üretim bölümündeki çalışanların pozisyonlarına göre cevapları arasında istatistiki anlamda bir farklılık vardır. Buna göre, farklılaşmanın olduğu grupların saptanması için heterojen dağılım gösterdiği tespit edilen değişkenler için Tamhane's T2 sonuçları incelenmiştir. Söz konusu sonuçlara göre; üretim bölümündeki müdür yardımcılarının görüşlerinin üretim bölümündeki şefler, teknisyenler, ve ustalarla farklılaştığı, üretim bölümündeki şeflerin görüşlerinin ise müdür yardımcıları dışında teknisyenlerle de farklılaştığı ifade edilebilir. Bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili ifadelere müdür yardımcıları daha yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş bildirmişlerdir.

H_{3d} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile kabul edilmiştir. Buna göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{3e}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

Tablo3.25. Üretim Bölümünde Çalışan Gruplara Göre COSO Modeli İzleme Bileşeni Değerlendirmelerini Ölçen Anova Analizi

	Sum of Squares	DF	Mean Square	F	Sig.
Between G.	6,381	6	1,276	2,087	,073
With in G.	60,533	99	,611		
Total	66,914	105			

Anova testi sonucuna göre, üretim bölümündeki müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir (F=2,087; p=0,073). H_{3e} hipotezi red edilmiştir. Tablodaki değerlerin %95 anlamlılık seviyesinde; üretim bölümündeki çalışanların pozisyonlarına göre cevapları arasında istatistiki anlamda bir farklılık yoktur.

H_{3e} hipotezi % 95 anlamlılık seviyesi ile red edilmiştir. Buna göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

Hipotez 3 ve oluşturulan alt hipotezlerden hipotez 3a, hipotez 3b, hipotez 3c, hipotez 3d test sonuçlarına göre kabul

edilmiştir. Ancak alt hipotezlerden hipotez 3c red edilmiştir. Bu bağlamda, üretim bölümde müdür ve diğer çalışan grupları olarak, müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve usta olarak çalışanlar işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere farklı düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir. Farklılığa yönelik genel olarak değerlendirme yapıldığında; üretim bölümünde müdür ve müdür yardımcısı olarak çalışanlar işyeri iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere daha yüksek düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir. Ancak söz konusu farklılık, COSO modeli bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik ifadelere katılımda olmamıştır.

SONUÇ

Artan küreselleşme ve dijitalleşme; işletmelerin iş süreçlerinin karmaşıklaşmasına, işletme faaliyetlerinin kontrolünün güçleşmesine, hata, hile ve risklerin artmasına neden olmaktadır. Günümüzde işletmelerin belirledikleri hedeflerine ulaşabilmenin en önemli şartlarından biri etkin bir şekilde uygulanan iç kontrol sistemidir. Etkin bir iç kontrol sistemi işletmelerde; finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması, hata ve hilelerin önlenmesi, işletme faaliyetlerinin verimliliğinin arttırılması amacını taşımaktadır.

Model olarak COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinin değerlendirildiği çalışmada, örnek işletmenin model ile uyumlu bir iç kontrol sisteminin varlığı tespit edilmiştir. COSO modeli çerçevesinde değerlendirilen iç kontrol sistemi, hem bütün bileşenlerin ortalaması hem de ayrı ayrı bileşenler bağlamında değerlendirildiğinde elde edilen sonuçlara göre bir uyum tespit edilmiştir. Çalışanlar işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli bileşenleri çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere katılım göstermişlerdir. Söz konusu bileşenlerden en yüksek katılım kontrol ortamının değerlendirilmesine yönelik ifadelere, en düşük katılım ise kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik ifadelere olmuştur. Ancak en yüksek ve en düşük olarak belirtilen değerlerin ikiside ifadelere katılım gösterme yönündedir.

Ayrıca işletme çalışanlarınca yapılan değerlendirmelerin çeşitli kıstaslar ile değerlendirilerek farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmiştir. Bu amaçla oluşturulan hipotezler ve sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. 26. Hipotezler ve Test Sonuçları

Hipotezler	Test Sonuçları
H_1= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	RED
H_{1a}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*RED*
H_{1b}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*RED*
H_{1c}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*RED*
H_{1d}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü	*RED*

çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	
H_{1e}= İdari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*RED*
H_2= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	KABUL
H_{2a}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*KABUL*
H_{2b}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*KABUL*
H_{2c}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*KABUL*

H_{2d}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*KABUL*
H_{2e}= İdari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*KABUL*
H_3= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	KABUL
H_{3a}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*KABUL*
H_{3b}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*KABUL*

H_{3c}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*KABUL*
H_{3d}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*KABUL*
H_{3e}= Üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.	*RED*

Araştırmada üç temel hipotez oluşturulmuştur. Her bir hipotez COSO modeli bileşenleri çerçevesinde değerlendirme yapıldığından, her bir bileşenin değerlendirilmesinde alt hipotezler oluşturulmuştur. COSO modeli bileşenleri, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olmak üzere beş adettir. Oluşturulan alt hipotezler de her bir ana hipotezin altında beş adet olarak oluşturulmuştur.

Hipotezler test edildiğinde, elde edilen sonuçlara göre Hipotez 1, alt hipotezleriyle birlikte red edilmiştir. Hipotez 2, alt hipotezleriyle birlikte kabul edilmiştir. Hipotez 3, alt hipotezlerden 3a, 3b, 3c ve 3d ile birlikte kabul edilirken, alt hipotezlerden 3e red edilmiştir.

Hipotez testleri bulgularına göre;

H_1 hipotezine göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendrimeleri arasında farklılık yoktur.

H_{1a} hipotezine göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

H_{1b} hipotezine göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

H_{1c} hipotezine göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

H_{1d} hipotezine göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

H_{1e} hipotezine göre; idari bölüm çalışanları ve üretim bölümü çalışanlarının iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

H_2 hipotezine göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{2a} hipotezine göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{2b} hipotezine göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{2c} hipotezine göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{2d} hipotezine göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{2e} hipotezine göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanların iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_3 hipotezine göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{3a} hipotezine göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{3b} hipotezine göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{3c} hipotezine göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{3d} hipotezine göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık vardır.

H_{3e} hipotezine göre; üretim bölümünde müdür ve diğer çalışanların (müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve ustalar) iç kontrol bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri arasında farklılık yoktur.

Hipotez 1 ve oluşturulan alt hipotezler test sonuçlarına göre; idari bölüm ve üretim bölümü çalışanları işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere benzer düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir.

Hipotez 2 ve oluşturulan alt hipotezler test sonuçlarına göre; idari bölümde müdür ve personel olarak çalışanlar işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere farklı düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir. İdari bölümde müdür olarak çalışanlar işyeri iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere daha yüksek düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir.

Hipotez 3 ve oluşturulan alt hipotezlerden hipotez 3a, hipotez 3b, hipotez 3c, hipotez 3d test sonuçlarına göre üretim bölümde müdür ve diğer çalışan grupları olarak, müdür yardımcıları, şefler, teknisyenler, laborantlar ve usta olarak çalışanlar işyerlerindeki iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere farklı düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir. Farklılığa yönelik

genel olarak değerlendirme yapıldığında; üretim bölümünde müdür ve müdür yardımcısı olarak çalışanlar işyeri iç kontrol sistemini COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere daha yüksek düzeyde katılım göstererek görüş beyan etmişlerdir. Ancak söz konusu farklılık, COSO modeli bileşenlerinden izleme bileşenine yönelik ifadelere katılımda olmamıştır.

Araştırma sonucu, elde edilen bulgulara göre, örnek işletmedeki çalışanların işyerlerinde bulunan iç kontrol sistemini, COSO modeli çerçevesinde değerlendirmeye yönelik ifadelere katılım şeklinde görüşler bildirilmiştir. Genel olarak söz konusu işletmenin iç kontrol sisteminin COSO modeli ile uyumlu olduğu ifade edilebilir. İşletme temel iki bölüm (idari ve üretim bölümleri olarak) bazında değerlendirildiğinde; her iki bölüm çalışanlarının beyan ettikleri görüşler farklılaşmamaktadır. Ancak bölümler ayrı ayrı pozisyon (müdürler ve diğer çalışanlar şeklinde) bazında değerlendirildiğinde; yüksek pozisyonlardaki çalışanlar ile diğer çalışanların beyan ettikleri görüşler farklılaşmaktadır. Yüksek pozisyondaki çalışanların diğerlerine nazaran yüksek düzeyde katılım şeklinde görüş beyan ettikleri tespit edilmiştir.

COSO modeli çerçevesinde bir iç kontrol sistemi ile işletmeler etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmak için bir rehbere sahip olacaktır. İşletmeler, söz konusu model çerçevesinde iç kontrol sistemlerindeki aksaklıkları ve

eksiklikleri kolayca fark edip, gerekli düzeltmeler ve tamamlama faaliyetleri ile etkin bir iç kontrol sistemine sahip olabilecektir.

KAYNAKÇA

Adukia, S.R. (2011). The Internal Control Framework, http://www.caaa.in/image/ic2011.pdf. (Erişim Tarihi: 23.12.2020).

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

Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, 89-102.

Akyel, D. R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19 (3), 1-21.

Akyüz, B. (2009). Kurumsal yönetim ve Türkiye'de kurumsal yönetim düzenlemeleri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi,* 4, 53-81.

Apak, S., Erol, M., Aslan, M., & Gül, H. (2016). İç Kontrol Yapısının Kurumsal Yönetimde Artan Önemi, *International Congress of Management Economy And Policy*, 399-410.

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

Ayagre, P., Appiah-Gyamerah, I., & Nartey, J. (2014). The Effectiveness of Internal Control Systems of Banks: The Case of Ghanaian Banks, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4(2), 377-389.

Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştirma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi,* 11 (25), 163-180. Doi: 10.17130/Ijmeb.2015.11.25.508

Bayyoud, M., - Sayyad, N. A. (2015), The Impact of Internal Control and Risk Management on Banks in Palestine, *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, 3(3), 156-161.

Brennan, N. M. (2000). Turnbull puts Risk Management to the Top of Corporate Agendas, *Irish Business Law*, III (3), 1- 14.

Bulut, E. (2013). COSO 2013: Bataklığı Kurutmak Mı? Sinekleri Öldürmek Mi? https://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DECOSO%20Sunumu%202013%20. (Erişim Tarihi: 10.11.2022).

Can, E. N. & Çetin, C. (2019). İç Kontrol Sistemi ve Denetim Programı Etkinliği- Devlet Üniversitelerine Yönelik

Uygulama. *Maliye ve Finans Yazıları*, (112), 77-94. DOI: 10.33203/mfy.505802

Chalmers, K. , Hay, D. & Khlif, H. (2019). Muhasebe araştırmasında iç kontrol: Bir inceleme, *Journal of Accounting Literature*, 42(1), 80 103. https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002

Chambers, A. & Rand, G. (2010). *The Operational Auditing Handbook: Auditing Business and IT Processes*, (1nd Edition), Jhon Wiley & Sons Ltd.

Champlain, J. J. (2003). *Auditing Information Systems.* 2nd ed.. New Jersey: John Wiley &Sons, Ltd., 2003.

Cangemi, M. P., & Singleton, T. (2003). *Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*, Third Edition, John Wiley & Sons, Inc.

Chen, K. & R. M. Lee (1992). *Schematic Evaluation of Internal Accounting Control Systems.* Netherlands: Erasmus University, Rotterdam.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control - Integrated Framework*: Framework and Appendices. North Carolina: American Institute of Certified Public Accountants.

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

Cömert, C. (2012). Denetim Süreci ve İç Kontrol, Melih Erdoğan (Ed.), *Denetim* içinde (46-77), Eskişehir. Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları.

Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsaminda Meydana Gelen Değişimler, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* 4(7), 167-188.

Dinç, E. & Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İmkb–100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 12 (21), 157-184.

Doyle, J, Weili G. & McVay, S. (2006). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, (44), 193- 223**.**

Dursun, G. D., & Güçlü Dal, B. (2018). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Belirlenmesi ve Bir Tekstil İşletmesinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi. *Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 1 (1), 17-26.

Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system, *Managerial Auditing Journal*, 20 (8), 844 – 866.

Graham, L. (2007). *Internal controls: Guidance for private, goverment and nonprofit entities.* New Jersey: John Wiley & Sons.

Gökoğlan, K. (2018). COBİT ve COSO İç Kontrol Yaklaşımlarının Karşılaştırılması, *International Journal Of Management And Administration,* 2 (3), 66-80.

Güney, S. & Sarı, S. S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü, *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 5, 62-80.

Güredin, E., & Uyar, S. (2021). *Denetim ve Güvence Hizmetleri,* (15. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

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

Hackett, W., & Mobley, S. C. (1976). An Auditing Perspective of the Historical Development of Internal Control, *Auditing Symposium HI, Proceedings of the 1976 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems,* May 13- 14 (University of Kansas, KS)

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

Hay, D. (1993). Internal Control: How it evolved in four English-speaking countries. *The Accounting Historians Journal.* 20 (1), 79- 102.

Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing an Introduction to International Standards on Auditing*, London: Pearson Prentice Hall.

Hermanson, D. R., &. Rittenberg, Larry E (2003). Internal Audit and Organizational Governance, Research Opportunities in Internal Auditing (Ed: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), *The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America,* 25-71.

International Federation of Accountants (IFAC), (2006). Internal Controls—A Review of Current Developments, Information Paper, August.

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

Karaca, H., & Tetik, H. (2023). *İç Denetimin Hileli Finansal Raporlama Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Uygulama,* Özgür yayınları: Gaziantep.

Karahan, M. & İğde, M. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde İç Kontrolün Rolü. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, İktisat Özel Sayısı, 143-158. DOI: 10.29029/busbed.361831

Kayım, A. (2009). Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci: Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir Uygulama Örneği, *Denetişim,* 3(3), 41-58.

Kerr, D.S. & Murthy, U.S. (2013), The importance of the CobiT framework IT processes for effective internal control over financial reporting in organizations: an international survey, *Information & Management*, 50, 590-597.

Kızılboğa, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi,* 6 (2). 220-236.

Koçyiğit, S.Ç., Karacan, G., & Atalay, B. (2021).Sağlik Sektöründe Özel Bir Hastanenin Coso İç Kontrol Modeli Bileşenleri Çerçevesinde İncelenmesi.*Uluslararası İşletme, Ekonomi Ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, (Özel Sayı), 235-250.

Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4- 15.

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

Kurt, G., & Uçma, T. U. (2018). COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Güncelleme Projesinin Getirdiği Yenilikler, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (54), 19-34.

Lakis, V. and L. Giriunas (2012). The Concept of Internal Control System: Theoretical Aspect. *ISSN 1392- 1258 Ekonomika*, 91 (2), 142-152.

Liu C., Lin, B. & Shu, W. (2017). Employee Quality, Monitoring Environment and Internal Control, *China Journal of Accounting Research,* 10, 51-70.

Myers, J. H. (1985). Spiraling Upward: Auditing Methods as Described by Montgomery and His Successors, *Accounting Historians Journal,* 12(1), 53-72.

McNally, S. J. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach To An Effective Transition, *COSO: Strategic Finance Documents.* 1-8.

Meriç, A., & Durmuş, A.F. (2020). İç Kontrol Aracı Olarak Bilgi İfşası ve Dijital Çağda Dönüşümü, (Ed.Alagöz, A. & Koçyiğit, S.Ç.) *Denetimde Seçme Konular 6,*217-241.

Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*. (7TH Edition). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

Moeller, R. (2005). *Brink's Modern Internal Auditing*, New Jersey: John&Wiley Sons Ltd.

Moussalli, S. D., Gray, O. R., & and Karahan, G. (2012). Illuminating the Limits of Auditor Accountability For Fraud Detection through a Historical Study of Internal Control Evaluation, *Journal o f Business, Industry and Economics* 17, Spring, 82-101.

Oussii, A.A. & Boulila Taktak, N. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality, *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 450-469. https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579

Önder, M.F. (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım

Öndeş, T. (2000). Kobi'lerde Verimliliğin Artması İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Sorular, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2, 79-85.

Özçetin, N. (2017). *Süt Üretim İşletmelerinde Risk Yönetimi ve İç Kontrol: Bir Araştırma,* (Doktora Tezi). Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı.

Özeren, B. (2002). ABD Sayıştayı Tarafından Yayınlanan: Federal Devlette İç kontrol Standartları, *Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu*, 1-23.

Page, M.& Spira, L. F. (2004). *The Turnbull Report, Internal Control and Risk Management: The Developing Role of Internal Audit,* The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Pehlivanlı, D. (2010), Modern İç Denetim ve Güncel İç Denetim Uygulamaları, İstanbul: Beta Yayın.

Pickett, K. H. S. (2010). The Internal Auditing Handbook, (Third edition), England: John Wiley & Sons Inc.,

Pickett, K. H. S. (2005). *The Essential Handbook Of Internal Auditing*. England: John Wiley & Sons Inc

Rae, K., Sands, J., & Subramaniam, N. (2017). Associations among the Five Components within COSO Internal

Control-Integrated Framework as the Underpinning of Quality Corporate Governance, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 28-54.

Rezaee, Z., & Riley, R. (2010). *Fınancıal Statement Fraud: Prevention and Detection.* (Second Edition), John Wiley & Sons, Inc.

Ridley G., Young, J., & Carroll, P. (2004), Cobit And İts Utilization: A Framework From The Literature, *Proceedings of the 37th Hawaii International Conference on System Sciences*.

Rubino, M., & Vitolla, F. (2014). Internal Control Over Financial Reporting: Opportunities Using The COBIT Framework, *Managerial Auditing Journal*, 29 (8), 736 – 771.

Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.

Simmons, M. R. (1997), The Standards and the Framework, Internal Auditor, April, 50-55.

Simonsson, M., Johnson, P., & Wijkström, H. (2007). Model-Based IT Governance Maturity Assessments with Cobit, ECIS, Proceedings. 77.

Şengül, R. (2007). Henri Fayol'un Yönetim Düşüncesi Üzerine Notlar. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi,* 14(2), 257-263.

Tahtlı, F. (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (2), 177-205.

Tanki, F. J & Steinberg, R. M. (1993), Internal Control - Integrated Framework: A Landmark Study, *The CPA Journal,* 63 (6), 16-20.

Tetik, N. & Karaca, H. (2021). İç Kontrol Kavramı ve Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (Özel Sayı), 189-204.

Tuan, K. (2009). Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13 (2), 1-15.

Tuttle, B. & Vandervelde, S.D. (2007). An Empirical Examination Of CobiT As An İnternal Control Framework For İnformation Technology, *International Journal of Accounting Information Systems*, 8(4), 240-263.

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

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

Uyar, S. (2010). UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi, *Alanya İsletme Fakültesi Dergisi*, 2(2), 1-23.

Yılancı, M. (2015); *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, (3. Baskı.) Ankara: Detay Yayıncılık.

Yomchinda, N. (2012). *Essays on Internal Control Deficiency and Firm's Diversification. University of Cincinnati.* USA.

Zaman, M. (2001), Turnbull – Generating Undue Expectations Of The Corporate Governance Role Of Audit Committees, Managerial Auditing Journal, 16(1), 5-9.

EKLER

Sayın:

Bu anket, "İç Kontrol Modelleri ve COSO İç Kontrol Modelinin Tekstil Sektöründe Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması İle İncelenmesi" konusunda münferit bilimsel araştırma olarak hazırlanmıştır. Ankette sorulan sorular tamamen bilimsel amaçlıdır. Bu anketin güvenilirliğinin, tarafsızlığının ve amacına ulaşmasının sağlanması için lütfen soruların dikkatlice cevaplandırılmasını rica ediyoruz. *Ad ve Soyadı bilgilerinizi yazmayınız.* Göstermiş olduğunuz ilgiye, ayırdığınız zamana saygı duyar, katılımınız için teşekkür ederiz.

Dr. Öğr. Üyesi Arzu MERİÇ
İnönü Üniversitesi- Malatya MYO
Bankacılık, Finans ve Sigortacılık Bölümü

Öğr. Gör. Dr. Halime Karaca
İnönü Üniversitesi- Malatya MYO
Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Bölümü

1.Cinsiyetiniz
( ) Kadın
( ) Erkek

2.Yaşınız
( ) 30'dan küçük
( ) 30-50
( ) 50'den büyük

3.Eğitim durumunuz
( ) Orta- Öğretim
( ) Lise
( ) Lisans
( ) Lisansüstü

4. Göreviniz
( )

5.Mesleki kıdeminiz
( ) 5'den az
( ) 5-10 arası
( ) 10-20 arası
( ) 20 yıl ve üstü

Aşağıda* tekstil sektöründeki bir sanayi işletmesi çalışanlarının, çalıştıkları işyeri iç kontrol sistemine ilişkin bilgilerin elde edilmesine yönelik düşüncelerinin değerlendirilmesi *için bazı bilgiler verilmiştir. Verilen bilgilere göre* katılma düzeyinize uygun olan seçeneği *işaretleyiniz.		1	2	3	4	5
KO1	Kurumda, İç Kontrol Standartları bilinmektedir.					
KO2	Kurumda, iç kontrol sistemine ilişkin yönetici ve personelin farkındalık ve sahiplenilmesini arttırmaya yönelik faaliyetler yapılmaktadır.					
KO3	Kurumda, her düzeydeki personele etik davranış ilkeleri ve bu ilkelere ilişkin sorumlulukları hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.					
KO4	Kurumda, her düzeydeki personele etik dışı davranışı durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.					
KO5	Kurumda, vatandaşa sunulan ürünlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir standart					

	geliştirilmiştir.					
KO6	Kurumda, tüm iş süreçleri ile ilgili çıktılara personelin ve yetkili mercilerin erişimleri sağlanmaktadır.					
KO7	Kurumda, personelin ve kurumdan hizmet alanların öneri ve şikayetlerini bildirebilecekleri uygun mekanizmalar bulunmaktadır.					
KO8	Kurumda, görev tanımlarına yönelik bir düzenleme (yönerge, genelge, v.b.) yapılmaktadır.					
KO9	Kurumda, her düzeydeki çalışanlara görev tanımları yazılı olarak bildirilmektedir.					
KO10	Kurumda, organizasyon şeması görev dağılımı, hesap vermeye uygun raporlama kanallarını göstermektedir.					
KO11	Kurumda, alt birimlerin görevleri, idarenin ve birimlerin misyonu ile uyumludur.					
KO12	Kurumda, hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlenmiştir.					
KO13	Kurumda, her düzeydeki yöneticinin, verilen görevlerin sonucunu izlemesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmuştur.					
KO14	Kurumda, her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenerek, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri düzenli olarak yapılmaktadır.					
KO16	Kurumda, yöneticiler personelin yeterliliği/ performansı ile ilgili yaptıkları değerlendirmeleri ilgili personelle paylaşmaktadır.					
KO17	Kurumda, performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmaktadır.					
KO18	Kurumda yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları bulunmaktadır.					
KO19	Kurumda, insan kaynakları ile ilgili prosedürler (personel alımı, yer değiştirme v.b.) bulunmaktadır.					

KO20	Kurumda, iş akış süreçlerinde imza ve onay mercileri belirlenmiştir.					
KO21	Kurumda, yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlenmiştir					
KO 21	Kurumda, yetki devredilecek personel için asgari gereklilikler (bilgi, deneyim v.b.) belirlenmiştir.					
KO 22	Kurumda, yetki devredilen personelin, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene rapor vermesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.					
RD1	Kurumda, yürütülen faaliyetlerin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedür vardır					
RD2	Kurumda, görev alanının çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun spesifik hedefler belirlenmiştir.					
RD3	Kurumda, üst yönetici tarafından onaylanmış risk strateji belgesi tüm çalışanlara duyurulmaktadır.					
RD4	Kurumda, risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar için açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlenmektedir.					
RD5	Kurumda, risklerin tespiti operasyonel düzeyde yapılmaktadır.					
RD6	Kurumda, tespit edilen risklerin, muhtemel etkileri ve gerçekleşme olasılıkları ölçülmektedir.					
RD7	Kurumda, tespit edilen riskler önem derecelerine göre önceliklendirilmektedir.					
RD8	Kurumda, tespit edilen riskler kayıt altına alınmaktadır.					
RD9	Kurumda, tespit edilen risklere verilecek cevaplar belirlenirken fayda- maliyet analizi yapılır.					
RD10	Kurumda, tespit edilen risklerin gerçekleşme olasılıklarında veya etkilerinde bir değişiklik olup olmadığı ya da yeni risklerin ortaya					

	çıkıp çıkmadığı belirli periyotlarla gözden geçirilmektedir.					
RD11	Kurumda, risk yönetimi sürecinde personelin katkısı dikkate alınmaktadır.					
RD12	Kurumda, çalışanlar risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincindedir.					
RD13	Kurumda, diğer birimlerle ortak yürütülmesi gereken risklerin bulunması durumunda söz konusu risklerin yönetilmesine ilişkin olarak ilgili birim ile gerekli işbirliği yapılmaktadır.					
KF1	Kurumda, her bir faaliyet ve riskler için etkin kontrol yöntemleri belirlenerek uygulanmaktadır					
KF2	Kurumda, kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda- maliyet analizi yapılmaktadır.					
KF3	Kurumda, uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçirilmektedir					
KF4	Kurumda, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır.					
KF5	Kurumda, görev ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.					
KF6	Kurumda, olağanüstü durumlarda faaliyetlerin sürekliliğini etkileyebilecek durumlara karşı önlemler alınmaktadır.					
KF7	Kurumda, vekalet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.					
KF8	Kurumda, görevinden ayrılan personel yaptığı işle ilgili yeni görevlendirilen personele rapor vermektedir.					
KF9	Kurumda, kullanılan bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar bulunmaktadır					
KF10	Kurumda, bilgi sistemlerine veri girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır.					
KF11	Kurumda, bilgi sistemleri için yeterli bir yedekleme mekanizması ve teste					

	tabi tutulmuş olağanüstü durum onarım planları mevcuttur.					
Bİ1	Kurumda, yatay ve dikey iletişimi kapsayan etkin bir iç iletişim sistemi bulunmaktadır.					
Bİ2	Kurumda, dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi bulunmaktadır.					
Bİ3	Mevcut iletişim sistemleri personelin veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikayetlerini iletmelerine imkan vermektedir.					
Bİ4	Kurumda, personele görev ve sorumlulukları kapsamında kendisinden neler beklendiği bildirilmektedir.					
Bİ5	Mevcut bilgi sistemleri belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir değerlendirme yapılmasına imkan vermektedir.					
Bİ6	Kurumda, hangi raporların kim tarafından, ne sıklıkla, ne zaman hazırlanacağı; kime sunulacağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip personele bildirilmiştir.					
Bİ7	Kurumda, iş süreçlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi bulunmaktadır.					
Bİ 8	Kurumda, personel kendisiyle ilgili yapılacak ihbar / şikayetlere yönelik prosedürler hakkında bilgilendirilmektedir.					
Bİ 9	Kurumda, ihbar / şikayette bulunan kişinin güvenliğini sağlayıcı prosedürler bulunmaktadır.					
İ 1	Kurumda, iç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenlenmektedir.					

İ 2	Kurumda, denetim faaliyetleri etkin olarak uygulanmaktadır.					
İ 3	Kurumda, iç kontrol sisteminin işleyişi belli periyotlarda değerlendirilmektedir.					
İ 4	İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi / kurumların talep ve şikayetleri dikkate alınmaktadır.					
İ 5	Kurumda, iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanmaktadır.					