

İBN HALDUN ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

PERAKENDE MAĞAZACILIK SEKTÖRÜNDE İÇ  
KONTROL SİSTEMİNİN FİNANSAL VE FİNANSAL  
OLMAYAN PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:  
D&R ÖRNEĞİ

ADNAN TEKNECİ

TEZ DANIŞMANI  
PROF. DR. TAMER AKSOY

İSTANBUL, 2023

**İBN HALDUN ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**PERAKENDE MAĞAZACILIK SEKTÖRÜNDE İÇ  
KONTROL SİSTEMİNİN FİNANSAL VE FİNANSAL  
OLMAYAN PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:  
D&R ÖRNEĞİ**

**ADNAN TEKNECİ**

**TEZ DANIŞMANI**  
**PROF. DR. TAMER AKSOY**

**İSTANBUL, 2023**

## TEZ ONAY SAYFASI

Bu tez tarafımızca okunmuş olup kapsam ve nitelik açısından, İşletme alanında Tezli Yüksek Lisans Derecesini alabilmek için yeterli olduğuna karar verilmiştir.

### Tez Jürisi Üyeleri

Unvan – Ad Soyad

Kanaati

İmza


Bu tezin İbn Haldun Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tarafından konulan tüm standartlara uygun şekilde yazıldığı teyit edilmiştir.

Teslim Tarihi:

İmza/Mühür

## AKADEMİK DÜRÜSTLÜK BEYANI

Bu çalışmada yer alan tüm bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, söz konusu kurallar ve ilkelerin zorunlu kıldığı çerçevede, çalışmada özgün olmayan tüm bilgi ve belgelere, alıntılama standartlarına uygun olarak referans verilmiş olduğunu beyan ederim.

Adı Soyadı: Adnan TEKNECİ

İmza

X X X X X

## ÖZ

# PERAKENDE MAĞAZACILIK SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN FİNANSAL VE FİNANSAL OLMAYAN PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: D&R ÖRNEĞİ

Tekneci, Adnan

İşletme Yüksek Lisans Programı

Öğrenci Numarası: 204036011

Open Researcher and Contributor ID (ORC-ID): 0000-0003-0988-604X

Ulusal Tez Merkezi Referans Numarası:10545040

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Tamer AKSOY

Temmuz 2023, 214 Sayfa

Bu çalışmanın amacı, perakende mağazacılık sektöründe iç kontrol sisteminin finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisini, COSO iç kontrol bileşenleri ve D&R mağazaları üzerinden açıklamaya çalışmaktır. Çalışmada ayrıca iç kontrol sisteminin finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algıların demografik özelliklere göre farklılık arz edip etmediğinin incelenmesi de amaçlanmıştır. Dolayısıyla “iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkisinin olduğu” çalışmamızın 1.Hipotezi olarak; “iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algıların demografik özelliklere göre farklılık göstermediği” ise çalışmamızın 2.Hipotezini oluşturmuştur. Ayrıca her bir hipotez için beş, toplamda 10 adet alt hipotez oluşturulmuştur. Araştırmanın verileri betimsel tarama modeline dayalı nicel anket yöntemi kullanılmak suretiyle toplanmıştır. Çalışmanın evrenini D&R bünyesindeki tüm çalışanlar (1540 kişi) oluşturmuştur. Örneklemi ise anketi cevaplayan 302 personel oluşturmuştur. Seçilen örneklem % 95 güven aralığına ve % 5 örnekleme hata payına tekabül etmektedir. Anket soruları 5’li likert ölçeklemesine uygun hazırlanmıştır. Elde edilen verilerin analizi, SPSS 22.0 bilgisayar programı ile gerçekleştirilmiştir. Verilerin analizinde tanımlayıcı istatistikler frekans, yüzde, ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır.

Ölçeklerin ve verilerin güvenilirlik analizi için Cronbach's Alpha testi, verilerin normal dağılıp dağılmadığının ölçülmesinde de Skewness ve Kurtosis testi uygulanmıştır. Ayrıca, çalışmanın 1.Ana Hipotezine yönelik olarak korelasyon testi; çoklu düzeylerdeki ilişkilerin incelenmesinde ise Regresyon testi uygulanmıştır. 2.Ana Hipoteze yönelik olarak ise T-testi, Varyans Analizi (Tek Yönlü ANOVA) ve Post-hoc (Scheffe) testi uygulanmıştır. Çalışma neticesinde; 1.Hipotezi kabul edecek tarzda, COSO bütünleşik iç kontrol sistemi ve bileşenlerinin mağaza performans algısı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisinin olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca 2.Hipotezi reddedecek şekilde, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algının demografik özelliklere göre farklılık gösterdiği gözlemlenmiştir. Bu doğrultuda, demografik özelliklerden cinsiyet, unvan ve mesleki tecrübe yılı açısından, çalışanların algılarında farklılıklar olduğu, yaş ve eğitim durumlarına göre ise bir farklılık olmadığı gözlemlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** COSO iç Kontrol Bileşenleri, İç Kontrol Sistemi, Mağaza Performansı.

## ABSTRACT

### THE IMPACT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM ON FINANCIAL AND NON-FINANCIAL PERFORMANCE IN RETAILING SECTOR: D&R EXAMPLE

Tekneci, Adnan

MA in Management

Student No: 204036011

Open Researcher and Contributor ID (ORC-ID): 0000-0003-0988-604X

National Thesis Center Reference Number: 10545040

Thesis Supervisor: Prof. Tamer AKSOY

July 2023, 214 Pages

The aim of this study is to explain the effect of internal control system on financial and non-financial performance in the retailing sector through COSO internal control components and D&R stores. The study also aimed to examine whether the perceptions of the effectiveness of the internal control system and its impact on financial and non-financial performance differ according to demographic characteristics. Therefore, the first hypothesis of our study was formed that the internal control system has a positive and significant effect on the financial and non-financial performance perception of the store. In addition, the fact that the perceptions of the effect of the internal control system on the financial and non-financial performance of the store did not differ according to demographic characteristics formed the second hypothesis of our study. The data of the study were collected by using the quantitative survey method based on the descriptive survey model. The population of the study consists of all employees of D&R (1540 people) and the sample consists of 302 employees who answered the questionnaire. The analysis of the obtained data was carried out with the SPSS 22.0 computer program. Correlation test and Regression test were used for Main Hypothesis 1 of the study. T-test, Analysis of Variance and Post-hoc (Scheffe) Test were used for Main Hypothesis 2. As a result, COSO integrated internal control system and its main

components have a positive and significant effect on store performance perception. In addition, it was found that the perception of the effect of the internal control system on the financial and non-financial performance of the store differs according to the demographic characteristics, rejecting the 2nd hypothesis. In this direction, it was revealed that there are differences in the perceptions of the employees in terms of gender, title and professional experience, and there is no difference according to age and educational status.

**Keywords:** COSO Internal Control Components, Internal Control System, Store Performance, Internal Audit.



## TEŞEKKÜR

Tez alıŐma sűrecinde, deęerli fikir, öneri ve yol gűstericilięi ile alıŐmamın geliŐtirilmesine ve sonulandırılmasına katkı saęlayan tez danıŐmanım Sayın Prof. Dr. Tamer AKSOY hocama teŐekkűrlerimi sunuyorum.

Ayrıca eęitim programında derslerimize girerek zihnimizi űekillendiren ve bizleri tez sűrecine hazırlayan İbn Haldun Ŭniversitesi hocalarıma da katkılarından dolayı ayrıca teŐekkűr ediyorum.

Yűksek lisans eęitimi almamıza imkân tanıyan Turkuvaz Medya űst yűnetimi ile tezin uygulama aŐamasında anketlere katılım saęlayan sevgili D&R ailesine, sonsuz desteklerinden dolayı Turkuvaz Akademinin deęerli ekibine ve katkılarından dolayı Gűkhan Gűney'e teŐekkűrlerimi sunuyorum.

Tezimi; sevgili eŐime ve çocuklarıma adıyorum.

Adnan TEKNECİ

## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iv
ABSTRACT .....	vi
TEŞEKKÜR .....	viii
İÇİNDEKİLER .....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xx
<b>BÖLÜM I GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
<b>BÖLÜM II İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ARTAN ÖNEMİ5</b>	
2.1. İç Kontrol Sistemi .....	5
2.1.1. İç Kontrol Sistemi Tanımı .....	5
2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi .....	6
2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi .....	9
2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları .....	10
2.1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları.....	11
2.1.4.1.1. Varlıkların ve Kayıtların Korunması .....	11
2.1.4.1.2. Faaliyetlerin İşletme Politikalarına ve Kanunlara Uygunluğunu Sağlamak.....	11
2.1.4.1.3. Muhasebe Kayıt Düzeninin ve Mali Tabloların Doğruluğu ve Güvenilirliğini Sağlamak .....	12
2.1.4.1.4. İşletme Kaynaklarının Etkin ve Verimli Kullanılmasını Sağlamak....	12
2.1.4.1.5. İşletmenin Belirlenmiş Olan Amaç ve Hedeflerine Ulaşmasını Sağlamak.....	13
2.1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları.....	13
2.1.4.2.1. Yetkilendirme .....	13
2.1.4.2.2. Gerçeklik.....	13
2.1.4.2.3. Bütünlük.....	14

2.1.4.2.4. Kayıtların Doğruluğu .....	14
2.1.4.2.5. Sınıflandırma.....	14
2.1.4.2.6. Zamanlılık .....	14
2.1.4.2.7. Varlıkların Korunması .....	15
2.1.4.2.8. Mutabakatların Sağlanması.....	15
2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması .....	15
2.1.5.1. Faaliyet Kontrol Sistemi .....	16
2.1.5.2. Muhasebe Kontrol Sistemi.....	16
2.1.6. İç Kontrol Faaliyetlerinin Türleri.....	17
2.1.7. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlar .....	20
2.1.7.1. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurların Sınıflandırılması .....	20
2.1.7.1.1. Kontrol Ortamı .....	21
2.1.7.1.2. İşletme Yönetimi Felsefesi .....	22
2.1.7.1.3. Organizasyon Yapısı .....	22
2.1.7.1.4. Yönetim Kontrol Yöntemleri .....	23
2.1.7.1.5. İç Denetim.....	24
2.1.7.1.6. Personel Yapısı .....	24
2.1.7.1.7. Dış Faktörler .....	25
2.1.7.2. Muhasebe Sistemi .....	25
2.1.7.3. Kontrol Yöntemleri .....	26
2.1.7.3.1. Yetkilendirme .....	27
2.1.7.3.2. Görevlerin Ayrımı.....	27
2.1.7.3.3. Uygun Bir Belgeleme ve Kayıt Düzeni .....	28
2.1.7.3.4. Fiziki Korunma .....	29
2.1.7.3.5. Bağımsız Mutabakat .....	30
2.1.8. İç Kontrol Sisteminin Nitelikleri .....	31
2.1.9. İç Kontrol Sisteminin Temel Kavramları .....	32
2.1.9.1. Yönetimin Sorumluluğu.....	32
2.1.9.2. İç Kontrol Sisteminin Yeterli Bir Güvence Vermesi .....	33

2.1.9.3. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Üzerinde Sınırlamalar.....	33
2.1.10. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler .....	34
2.2. İç Kontrol Sistemine İlişkin Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler .....	34
2.2.1. Uluslararası Düzenlemeler .....	34
2.2.1.1. Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) .....	35
2.2.1.2. Uluslararası Ödemeler Bankası (BIS).....	37
2.2.1.3. ABD Sayıştay’ında İç Kontrol Standartları .....	41
2.2.1.4. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları .....	43
2.2.1.5. Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) .....	45
2.2.1.6. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditors).....	46
2.2.1.7. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	47
2.2.1.8. Sarbanes - Oxley Yasası ve İç Kontrol .....	48
2.2.2. Ulusal Kuruluşların İç Kontrol Düzenlemeleri.....	50
2.2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulunca Yapılan İç Kontrol Düzenlemeleri .....	50
2.2.2.2. Türk Ticaret Kanununda Yapılan Düzenlemeler .....	52
2.2.2.3. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun İç Kontrole İlişkin Düzenlemeleri .....	55
2.2.2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) .....	59
<b>BÖLÜM III COSO BÜTÜNLEŞİK İÇ KONTROL ÇERÇEVESİ .....</b>	<b>63</b>
3.1. COSO İç Kontrol Modeli .....	63
3.2. COSO Kavramı ve Gelişimi .....	63
3.3. COSO 1992 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi .....	66
3.3.1. COSO İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri .....	67
3.3.1.1. Kontrol Ortamı .....	68
3.3.1.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerler .....	69
3.3.1.1.2. Mesleki Yeterlilik .....	70
3.3.1.1.3. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi .....	70
3.3.1.1.4. Yönetimin Felsefesi ve İşletme Tarzı .....	71
3.3.1.1.5. Organizasyon Yapısı .....	72

3.3.1.1.6. Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı .....	72
3.3.1.1.7. İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları.....	73
3.3.1.2. Risk Değerlendirme .....	74
3.3.1.2.1. Amaçların Belirlenmesi .....	75
3.3.1.2.1.1. Amaç Kategorileri.....	76
3.3.1.2.1.2. Hedeflerin Örtüşmesi, Bağlantısı ve Ulaşılması .....	77
3.3.1.2.2. Risklerin Tanımlanması .....	80
3.3.1.2.3. Risk Analizi .....	82
3.3.1.2.4. Değişimi Yönetmek .....	84
3.3.1.3. Kontrol Faaliyetleri .....	86
3.3.1.3.1. Kontrol Faaliyeti Türleri .....	86
3.3.1.3.2. Kontrol Faaliyetleri ile Risk Değerlendirmesinin Bütünleşmesi .....	88
3.3.1.3.3. Bilgi Sistemleri Üzerindeki Kontroller .....	89
3.3.1.4. Bilgi ve İletişim.....	92
3.3.1.4.1. Bilgi.....	92
3.3.1.4.2. İletişim .....	94
3.3.1.5. İzleme.....	97
3.4. COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi .....	98
3.4.1. İç Kontrolün Tanımı .....	100
3.4.2. Hedefler.....	101
3.4.3. İç Kontrolün Bileşenleri.....	101
3.4.3.1. Kontrol Ortamı.....	101
3.4.3.2. Risk Değerlendirme .....	102
3.4.3.3. Kontrol Faaliyetleri .....	102
3.4.3.4. Bilgi ve İletişim.....	102
3.4.3.5. İzleme.....	103
3.4.4. Hedefler ve Bileşenlerin İlişkisi.....	103
3.4.5. Bileşenlere İlişkin İlkeler ve Odak Noktaları .....	104
3.4.6. Etkili İç Kontrol Sistemi .....	109

3.4.7. Sınırlamalar.....	111
3.4.8. 2013 Çerçevesindeki İlkelerin 1992 Çerçevesindeki İlgili Bölümlerle Karşılaştırılması .....	111

**BÖLÜM IV PERAKENDE MAĞAZACILIK SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN FİNANSAL VE FİNANSAL OLMAYAN PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: D&R ÖRNEĞİ ..... 121**

4.1. Teorik Çerçeve (Vekalet Teorisi- Agency Theory) .....	121
4.2. Literatür Taraması.....	122
4.2.1. İç Kontrol Sisteminin Kurumların Finansal ve Finansal Olmayan Performansları Üzerindeki Etkisine Yönelik Yapılan Ulusal Çalışmalar.....	122
4.2.2. İç Kontrol Sisteminin Kurumların Finansal ve Finansal Olmayan Performansları Üzerindeki Etkisine Yönelik Yapılan Uluslararası Çalışmalar	124
4.3. Yapılan Araştırmanın Amacı .....	133
4.4. Araştırmanın Modeli .....	133
4.5. Araştırmanın Hipotezleri .....	134
4.6. Evren ve Örneklem .....	135
4.7. Araştırmanın Sınırlılıkları .....	135
4.8. Veri Toplama Araçları .....	136
4.9. Araştırma Verilerinin Analizi .....	137
4.9.1. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi .....	137
4.9.2. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	138
4.9.3. Normallik Testi .....	139
4.9.4. İç Kontrol Bileşenleri ile İlgili İfadelerin Frekans, Yüzdeler, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri .....	140
4.9.4.1. Kontrol Ortamına İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdeler Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	140
4.9.4.2. Risk Değerlendirme Unsuruna İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdeler Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri .....	147
4.9.4.3. Kontrol Faaliyetleri Unsuruna İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdeler Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri .....	151
4.9.4.4. Bilgi ve İletişim Unsuruna İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdeler	

Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri .....	156
4.9.4.5. İzleme Bileşenine İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdelerik Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	160
4.9.4.6. İç Kontrol Sisteminin, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algının Ölçülmesine İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdelerik Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri .....	163
4.9.5. Ölçeklerin Genel Analizi .....	167
4.9.6. Hipotezlere İlişkin Analizler .....	167
4.9.6.1. Birinci Ana Hipotez ve Alt Hipotezlere İlişkin Analizler.....	168
4.9.6.1.1. Araştırmaya İlişkin Korelasyon Analizi .....	168
4.9.6.1.2. Regresyon Analizine İlişkin Sonuçlar.....	171
4.9.6.2. İkinci Ana Hipotez ve Alt Hipotezlere İlişkin Analizler .....	178
4.9.6.2.1. (H2.1) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz.....	179
4.9.6.2.1.1. T-Testi Analizi .....	179
4.9.6.2.2. (H2.2) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz.....	180
4.9.6.2.2.1. Varyans (Anova) Analizi .....	180
4.9.6.2.3. (H2.3) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz.....	181
4.9.6.2.4. (H2.4) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz.....	183
4.9.6.2.5. (H2.5) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz.....	184
<b>BÖLÜM V SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>187</b>
<b>REFERANSLAR.....</b>	<b>198</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>210</b>
<b>EK A .....</b>	<b>210</b>
<b>EK B .....</b>	<b>211</b>
<b>EK C .....</b>	<b>212</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>214</b>

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 3.1. COSO Bütünleşik İç Kontrol Sistemi Bileşenleri, İlkeler ve Odak Noktaları.....	105
Tablo 3.2. 2013 Çerçevesindeki İlkelerin 1992 Çerçevesindeki İlgili Bölümlerle Karşılaştırılması .....	113
Tablo 4.1. Hipotezler.....	134
Tablo 4.2. Cronbach's Alpha ( $\alpha$ ) Değerleri .....	138
Tablo 4.3. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	138
Tablo 4.4. Çarpıklık ve Basıklık Değerleri .....	140
Tablo 4.5. İşletmede Etik Değerler ve Dürüstlük Desteklenmektedir .....	141
Tablo 4.6. İşletme Bünyesinde Mağaza Denetim Faaliyetlerini Yerine Getiren İç Kontrol Birimi Vardır .....	141
Tablo 4.7. Yönetim İç Kontrol Hakkında Tam Bir Bilgiye Sahiptir Gözetir ve Uygulanmasını Sağlar .....	142
Tablo 4.8. İç Kontrol Sistemi İşletme Hedeflerine Katkı Sağlamaktadır .....	142
Tablo 4.9. İşletmede İç Kontrol Faaliyetleri, Yönetmelik ve Prosedürlerle Desteklenmektedir.....	143
Tablo 4.10. Mağaza Personeli İç Kontrollerin Önemini Kavramaktadır .....	144
Tablo 4.11. Mağaza Personeli Etik Değerlerin İhlal Edildiği Durumlarda Hangi Yaptırımlarla Karşılaşacağını Bilir .....	144
Tablo 4.12. İnsan Kaynakları Departmanı Tarafından Uygulanan Terfi ve Prim Sistemi, Satış Performansını Artırıcı Bir Etki Yapar .....	145
Tablo 4.13. İnsan Kaynakları Departmanı Tarafından Uygulanan Eğitim ve Sosyal Aktiviteler Çalışanların İşletmeye Bağlılığını Artırıcı Etki Yapar .....	146
Tablo 4.14. Hesap Verilebilirliğe Yönelik Mağaza Personelinin Görevi Yetki ve Sorumluluk Alanları Ayrıntılı ve Yazılı Bir Şekilde Belirlenmiştir .....	146
Tablo 4.15. Yönetim Tarafından Ürün Tedarik Sürecine İlişkin Olası Risklere Karşı Alınan Tedbirler Mağaza Satış Hacmini Artırıcı Bir Etki Yapar .....	147

Tablo 4.16. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Artması Olası Mağaza Risklerini Azaltmaktadır.....	148
Tablo 4.17. Yönetim, İşletme Hedeflerini Olumsuz Etkileyebilecek Mağaza Faaliyetlerine İlişkin Suiistimal Dahil Riskleri Tanımlayan ve Değerlendiren Bir Yapıya Sahiptir.....	148
Tablo 4.18. Yönetim Tarafından İş Süreçleri ve Kontroller Değişen Risklere Uygun Olarak Güncellenmektedir .....	149
Tablo 4.19. Yönetim Tarafından Mağaza Personeli Önemli Riskler ve Değişiklikler Hakkında Düzenli Olarak Bilgilendirilmektedir.....	150
Tablo 4.20. Yönetim Tarafından Risklerin Önlenmesine İlişkin Gerçekleştirilen Eğitimler Personel Verimliliğini Artırıcı Bir Etki Yapar.....	150
Tablo 4.21. İşletmede Genel ve Teknolojik Mağaza İç Kontrol Faaliyetleri Günlük Faaliyetlerin Bir Parçası Olarak Yürütülmektedir .....	151
Tablo 4.22. İç Kontroller Mağaza Hizmet Kalitesini Artırıcı Bir Etki Yapar .....	152
Tablo 4.23. İç Kontroller, Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi ile Mağaza Giderlerinin Azaltılmasına Yönelik Bir Etki Yapar .....	152
Tablo 4.24. Müşteri Kaynaklı Kayıpları Önlemeye Yönelik Kamera, Kapı ve Ürün Alarm Sistemleri Mevcuttur.....	153
Tablo 4.25. Mağaza Denetimine İlişkin Yazılı Prosedürler Pratikte de Uygulanmaktadır.....	154
Tablo 4.26. Mağaza Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi Sürecinde Görevler Ayrılığı ve Çapraz Kontrol İlkelerine Dikkat Edilir.....	154
Tablo 4.27. Mağaza Personeline Bilgi Sistemlerine Veri Girişi Konusunda Yetkilendirme Yapılmaktadır.....	155
Tablo 4.28. Mağaza Personeli, İç Kontrol Prosedürlerinin Etkin Bir Şekilde Uygulanmasından ve İşleyişinden Sorumludur .....	156
Tablo 4.29. İşletme Bünyesinde Mağaza Personelinin İhtiyaç Duyduğu Bilgileri Doğru Kaynaktan ve Zamanında Ulaşmasını Sağlayan Prosedürler ve Yönetmelikler Mevcuttur .....	157

Tablo 4.30. Yönetim Tarafından Müşteri Şikayetlerine İlişkin Mağaza Personeline Yapılan Bilgilendirmeler Müşteri Memnuniyetini Artırıcı Bir Etki Yapar .....	157
Tablo 4.31. Mağaza Faaliyetlerine İlişkin Veriler Bilgi Sistemine Aktarılırken Kontrol Edilmekte ve Doğrulanmaktadır .....	158
Tablo 4.32. Mağaza Faaliyetlerinin Yürütülmesine Yönelik Yazılımların Temin Edilmesi, Güncellenmesi ve Korunması Yetkili Personel Tarafından Gerçekleştirilmektedir.....	159
Tablo 4.33. Yönetim, Mağaza Personeli ve İç Kontrol Birimi Arasında İç ve Dış İletişim Doğrudan ve Devamlı Olarak Yapılmaktadır .....	159
Tablo 4.34. Mağaza Faaliyetlerini İlgilendiren Tüm Gelen/Giden Evrak Zamanında Kaydedilmekte ve Arşivlenmektedir.....	160
Tablo 4.35. Yönetim İç Kontrol Faaliyetlerini Gözden Geçirir ve Geliştirir.....	161
Tablo 4.36. Mağaza Faaliyetlerini İlgilendiren Prosedürler Gözden Geçirilmekte ve Geliştirilmektedir .....	161
Tablo 4.37. Yönetimin Belirli Aralıklarla Mağazanın Performansına Yönelik Gözden Geçirmeleri Çalışanların Motivasyonunu Artırıcı Etki Yapar .....	162
Tablo 4.38. İç Kontrolün Mağaza Denetimleri Sonrası Yapmış Olduğu Değerlendirmeler ve Alınması Gereken Tedbirler Belirlenmekte ve Bir Eylem Çerçevesinde Uygulanmaktadır .....	163
Tablo 4.39. İç Kontrol Ortamı, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar .....	164
Tablo 4.40. İç Kontrole İlişkin Risk Değerlendirmeleri, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar.....	164
Tablo 4.41. İç Kontrol Faaliyetleri Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar .....	165
Tablo 4.42. Bilgi ve İletişim Etkinliği, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar .....	165
Tablo 4.43. İzleme Faaliyetleri, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar .....	166
Tablo 4.44. Ölçeklerin Genel Analizi .....	167

Tablo 4.45. Korelasyon Matrisi .....	169
Tablo 4.46. İç Kontrol Sisteminin Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi .....	173
Tablo 4.47. Kontrol Ortamı Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi .....	174
Tablo 4.48. Risk Değerlendirme Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi .....	174
Tablo 4.49. Kontrol Faaliyetleri Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi .....	175
Tablo 4.50. Bilgi ve İletişim Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi .....	176
Tablo 4.51. İzleme Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi .....	177
Tablo 4.52. I. Ana Hipotezin ve Alt Hipotezlerin Kabul / Red Durumu .....	177
Tablo 4.53. Cinsiyete Göre T-testi Analizi .....	179
Tablo 4.54. Çalışanların Eğitim Durumuna Göre ANOVA Analizi .....	180
Tablo 4.55. Çalışanların Unvan Durumuna Göre ANOVA Analizi .....	181
Tablo 4.56. Unvan Türüne Göre Scheffe Testi Sonuçları.....	182
Tablo 4.57. Çalışanların Yaş Durumuna Göre ANOVA Analizi .....	183
Tablo 4.58. Çalışanların Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre ANOVA Analizi.....	184
Tablo 4.59. Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre Scheffe Testi Sonuçları.....	184
Tablo 4.60. II. Ana Hipoteze İlişkin Alt Hipotezlerin Kabul / Red Durumu.....	186

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3.1. COSO Piramidi .....	67
Şekil 3.2. COSO Küpü 1992 .....	68
Şekil 3.3. Risk Değerlendirme Aşamaları .....	75
Şekil 3.4. COSO Küpü 2013 .....	104



## KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	American Accounting Association - Amerikan Muhasebe Birliği
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AIA	American Institute of Accountants - Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
BBDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BIS	Bank for International Settlements – Uluslararası Ödemeler Bankası
BT	Bilgi Teknolojileri
COSO	Committee of Sponsoring Organisations of Treadway Commission - Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi
FEI	Financial Executives International – Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği
GAO	Government Accountability Office - Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı
IFAC	International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	Institute of Internal Auditors – Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	Institute of Management Accountants - Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institution - Uluslararası Sayıştaylar Birliği
ISA	International Standards of Auditing - Uluslararası Denetim Standartları
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board - Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
SAS	Statement of Auditing Standards – Denetim Standartları
SEC	Securities Exchange Commission - Sermaye Piyasası ve Borsa Komisyonu
SOX	Sarbanes Oxley Act - Sarbanes – Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu

SPSS	Statistical Package for the Social Sciences - Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı
TBB	Türkiye Bankalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu



# BÖLÜM I

## GİRİŞ

Yakın geçmişte Amerika Birleşik Devletleri'nde Enron ile başlayan ve yaygınlaşan ve küresel etki yaratan muhasebe ve denetim skandalları yaşanmıştır. Skandalların oluşmasında çeşitli etkenler baskın rol oynamıştır. Bu faktörlerin en önemlilerinden biri, bazı temel işletme fonksiyonlarıyla (hileli finansal raporlama, muhasebe, denetim, finans, gözetim, kurumsal yönetim eksiklikleri vb.) ilişkili iç kontrol ve iç kontrol sisteminin etkisizliğidir. İç kontrol zayıflığı küresel skandallar üzerinde rol oynayan önemli etkenlerden birisi oldu (Aksoy & Sağlam, 2020:274).

Enron ve diğer şirketlerde yaşanan söz konusu skandallarda, iç kontrol sistemi ve çapraz kontroller devre dışı bırakılmış, hariç tutulmuş ve iç kontrol etkinliğinin takibi kontrol dışında bırakılmıştır. Ayrıca, iç kontrol sisteminin kullanılabilirliği ve yeterliliği konusunda herhangi bir çalışma ve gerekli denetimler de yapılmamıştır. Kurumsal hatalar, küresel skandalların temelini oluşturmuştur. Bunların yanı sıra skandallarda doğruluk, dürüstlük, şeffaflık, bağımsızlık ve hesap verebilirlik gibi etik ilkelerin kasıtlı olarak zedelenmesi ve ihlal edilmesi de etkili olmuştur (Aksoy, 2005a).

Skandalları takiben 2002 yılında çıkarılan ve küresel bir etki kazanan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX, 2002) yasası ile skandallara sebep olan ve rol oynayan sebeplerin giderilmesine ve disipline edilmesine yönelik çok çeşitli uygulamalar önermiştir. Skandalların oluşumlarında çeşitli faktörler rol oynamıştır. Bunların en önemlileri şöyle özetlenebilir (Aksoy, 2005b); güvenilir olmayan bilgi ve hileli finansal raporlama; hileli finansal raporlama için yetersiz kurumsal sorumluluk; kurumsal yönetim eksikliği, denetçi bağımsızlığının zedelenmesi ve kaybolması; iç kontrol eksikliği, etkisiz iç kontrol sistemi, diğer hususlarla birlikte iç kontrol sisteminin gözetimini de içerecek şekilde şirket yönetimi, finansal raporlama, dış denetim ve kamu gözetim otoritesi gibi ilgili taraflarda gözlenen eksikliği, etkisizlik ve dejenerasyon.

Yaşanan skandallar sonrası etik ilkelerle birlikte iç kontrol ve iç kontrol sisteminin etkinliği de hayati önem kazanmıştır. Diğer bir deyişle, skandallardan çıkarılan dersler ve skandalların ardından Amerika Birleşik Devletleri'nde yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley yasası ile iç kontrol sisteminin önemi dünyada büyük oranda artmıştır.

Dolayısıyla, iç kontrol çok çeşitli açılardan (güvenilir raporlama, kurumsal hedeflere ulaşma, kurumsal yönetim, kalite güvencesi, şeffaflık, doğruluk, hesap verebilirlik, tüm paydaşların karşılıklı çıkarlarının korunması, rekabet gücünün korunması vb.) kurumsal yönetim ve sürdürülebilirliğin emniyet sübaplarından biri haline geldi.

Ayrıca skandalların yanı sıra son yıllarda tüm dünyada eş zamanlı bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaktadır. Bu dönemde bir dizi değişim, yeni eğilimler ve gelişmeler (Küreselleşme, hızlı değişim, teknolojik gelişmeler, deregülasyon, çevresel karmaşıklık ve türbülans, dijital teknolojiler, sürdürülebilirlik, finansal hareketlilik, ekonomik faaliyetlerin yoğunlaşması, rekabetin artması, piyasaların yakınsaması, karmaşıklık, uluslararası standartlar, kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi, kalite güvencesi vb.) işletme ekosistemi ve tüm stratejik iş fonksiyonları üzerinde derin ve çok boyutlu bir etki doğurmuştur. Dile getirilen tüm bu gelişmeler ve yeni trendler, işletme ekosisteminin de önemli bir unsuru olan iç kontrol sisteminin etkinliğini derinden etkilemiş ve önemini daha da artırmıştır.

İç kontrol sistemlerinin amaçlarına bakıldığında, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması, raporlamaların güvenilirliği, yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluk ve işletme faaliyetlerinin eksiksiz bir biçimde kayıt altına alınması gibi hususlar aslında yaşanmış tüm olumsuzlukların bir cevabı niteliğindedir. İşletmelerin karşı karşıya kaldığı riskler gerek dış ortamdan ve gerekse de iç dinamiklerden kaynaklanabilmektedir. İşletme amaçlarına ulaşılmasına engel teşkil edecek olan bu risklere karşı önlemlerin alınması noktasında bir iç kontrolün varlığı önem kazanmaktadır. İşletmeler varlıklarının korunması, kaynakların verimli ve etkili bir biçimde kullanılması, hile ve hataların önlenmesi, işletme politika ve prosedürlerine uyulması ve bunların kontrolü ile izlenmesi hususlarında etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç duyarlar.

İşletmeler kendi bünyelerinde oluşturdukları iç kontrol sisteminin ne kadar etkin olduğunu ölçümlemek isterler. Aksayan bir tarafın olup olmadığı, işletme amaçlarına hizmet edip etmediği hususlarında bilgi sahibi olmak isterler.

Ayrıca, perakende mağazacılık sektörü emek yoğun bir sektör olup, mağaza personelinin sayıca fazla ve devir hızının yüksek olması, gerek mağaza içi ve gerekse de mağaza dışı birçok riski içinde barındırması gibi unsurlar, bu sektörde etkin bir iç kontrol sistemi varlığını gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmada, temel olarak COSO iç kontrol bileşenleri ve D&R mağazaları bağlamında, iç kontrol sistemi etkinliğinin ölçülmesi ve iç kontrol sistemi etkinliğinin mağazaların finansal ve finansal olmayan performansı üzerinde etkisinin olup olmadığının incelenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca iç kontrol sistemi etkinliğinin mağaza performansına yönelik algıların demografik özelliklere göre farklılık arz edip etmediğinin incelenmesi de amaçlanmıştır.

Çalışma, bilinebildiği kadarıyla, COSO bazlı iç kontrol sisteminin etkinliği ile finansal ve finansal olmayan performansı ve D&R mağazalarını birlikte ele alan ulusal düzeydeki ilk çalışma olması hasebiyle literatüre katkıda bulunacağı düşünülmektedir. Araştırma kapsamında uygulama için Turkuvaz Grubu bünyesindeki D&R mağazaları seçilmiştir. Şirketin örgüt yapısında mevcut iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını değerlendirilmek üzere, dünya genelinde en çok benimsenen COSO bütünleşik çerçeve modeli uygulanmıştır.

Veri toplama aracı olarak anket tekniği tercih edilmiş olup, anket soruları çoğunluğu iç kontrol farkındalığına haiz müdür ve müdür yardımcıları olmak üzere mağaza çalışanlarına gönderilmiştir. Toplanan anketler SPSS 22.0 programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Analizler, ampirik bulgular altında ayrıntılı değerlendirilmiş ve bulgulara ve değerlendirmelere istinaden sonuçlar yazılmıştır.

Tezin organizasyonu açısından, çalışma beş bölüm altında toplanmıştır. İkinci bölümde, iç kontrol sistemi ile ilgili geniş bir değerlendirmeye yer verilmiştir. İç kontrolün tanımı, önemi, tarihsel gelişimi, amaçları, sınıfları, iç kontrol türleri, sorumluluk ve rolleri, etkinliği, en çok kullanılan iç kontrol modelleri ve iç kontrolle

ilgili uluslararası ve ulusal düzenlemeler incelenmiştir. Üçüncü bölümde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek üzere dünyada en yaygın kullanılan iç kontrol modeli olan COSO bütünleşik çerçevesi, tanımı, tarihsel gelişimi, COSO 1992-2013 bütünleşik çerçevelerinin karşılaştırması, COSO ana bileşenleri ve temel ilkeleriyle birlikte detaylı bir şekilde anlatılmaya çalışılmıştır. Dördüncü bölümde, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisinin D&R mağaza personeli tarafından nasıl algılandığına ilişkin araştırmaya yer verilmiştir. Bu bölümde özetle araştırmanın uygulama kısmı ile ilgili olarak; araştırmanın amacı, önemi, temel soruları, hipotezleri, yöntem ve metodolojisi, D&R şirketi hakkında genel bilgi, evren ve örnekleme, veri toplama, araştırmanın sınırlılıkları, verilerin analizi, bulgular, yorum ve değerlendirmelere yer verilmiştir. Çalışma, sonuç ve kaynakça ile sona ermektedir.

## BÖLÜM II

# İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ARTAN ÖNEMİ

### 2.1. İç Kontrol Sistemi

#### 2.1.1. İç Kontrol Sistemi Tanımı

İç kontrol sistemi,“ şirket varlıklarını korumak, muhasebe ve diğer işlemlere ait bilgilerin ve raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini temin etmek, kurumun faaliyetlerinde etkinliği artırmak, kurum yönetimi tarafından saptanmış politikalara, kurum faaliyetlerinin uygunluğunu belirlemek için kullanılan bütün ölçü ve yöntemleri, hesap planları ve raporlama sisteminin oluşturulmasını, yetki, görev ve yükümlülüklerin tespit edilmesini ve denetime tabi olan kurumun örgütsel planını içeren bir sistem” şeklinde tanımlanabilir (Aksoy, 2007:288-289).

Başka bir tanımda ise iç kontrol, “güvenilir mali bilgilerin doğru zaman diliminde hazırlanması, muhasebe işlemlerinin noksansız ve doğru bir biçimde yapılması, hata ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi, engellenmesi, varlıkların gözetlenmesi, yönetim politikalarına olan bağlılığın temin edilmesini de içerecek işletme eylemlerinin doğru ve verimli olarak uygulanmasını, yönetim tarafından belirlenmiş hedeflere ulaşılmasına destek olmak adına yönetim tarafından onaylanan bütün politika ve prosedürler ” olarak tanımlanmıştır (Alagöz, 2008:99-100).

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission) 1992 yılında yayımlanmış olduğu İç Kontrol – Bütünleşik Çerçevesinde iç kontrolü; “ bir işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak adına operasyonların etkinliği ve verimliliğinin yürütülmesi, finansal raporlamaların güvenilirliği ve işletme faaliyetlerinin yürürlükteki yönetmelik ve yasalara uygun olarak gerçekleştirilmesi konularında makul bir güvenceyi sağlamak amacıyla tasarlanmış, yönetim kurulu ve çalışanlar tarafından yürütülen bir süreç” şeklinde tanımlamıştır.

COSO, 2013 yılında yayınlamış olduğu iç kontrol bütünleşik çerçevesinde iç kontrol tanımını olduğu gibi benimsemiş olmasına karşın “mali raporlamanın güvenilirliği” yerine daha kapsamlı olacak bir biçimde “raporlamanın güvenilirliği” terimini kullanmayı tercih etmiştir (Cömert, 2016, s. 7).

Geçmiş dönemde yaşanan küresel skandalların sonuçları ışığında içinden geçmekte olduğumuz dijital çağda, birbirleriyle etkileşim içinde olan çok çeşitli ekosistemlerde (işletme, denetim, muhasebe, finans vb.) iç kontrol ve iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliğinin sağlanması, hedeflere ulaşmanın, şeffaflık, hesap verilebilirlik, kurumsal yönetim ve sürdürülebilirliğin sağlanmasının emniyet sübaplarından birisi durumuna gelmiştir (Aksoy & Hacıoğlu 2021; Hacıoğlu & Aksoy, 2021).

### **2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi**

1929 yılında meydana gelen büyük ekonomik kriz ile birlikte başta denetim alanında olmak üzere yeni düzenleyici reformların yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Ekonomik kriz ile birlikte güven verici düzenlemelerin gerçekleştirilmesi ilkesiyle 1933 ve 1934 yıllarında önemli yasaların çıkarıldığını görmekteyiz. 1933 tarihli “Menkul Kıymet Kanunu” adı altında halka açık şirketlerin hisse senetlerini kayıt altına almalarını ve firmaların halka açıklayacakları bilgileri düzenleyen yasa onaylanmıştır. Akabinde SEC (Securities Exchange Commission) 1934 yılında kurulmuştur (Özbek, 2012:391).

1936 yılında Amerika Muhasebeciler Enstitüsü (AIA), iç kontrol ve iç denetimi şu şekilde tanımlamıştır; “ şirketin nakit ve diğer varlıklarını korumak, defter tutma ile ilgili büro faaliyetlerini kontrol etmek için örgüt içinde benimsenen önlemler ve yöntemlerdir” (Hay, 1993:82).

SEC (Security Exchange Commission), Amerikan Birleşik Devletleri’nde menkul kıymetler ve borsaları denetlemekle mükellef bir kurumdur. 1939 yılına gelindiğinde 1 numaralı Denetim Prosedürü Bildiriminde, finansal tabloların incelenmesinde de kullanılmak üzere denetim standartları yayımlanmıştır.

1949 tarihinde AIA iç kontrole ait ilk çalışmasını yayımlamıştır. 1949 bildirisi, muhasebecilerin hem ekonomik gelişmelerden hem de denetim tekniklerindeki değişikliklerden kaynaklanan iç kontrole olan ilgilerinin artması ile aynı zamana denk geldi. Bu çalışmada iç kontrolün ilk resmi tanımı; “organizasyon planını ve varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, operasyonel verimliliği artırmak ve öngörülen yönetsel kurallara bağlılığı teşvik etmek için bir işletme içinde benimsenen tüm eşgüdümlü yöntem ve önlemler” şeklinde yapılmıştır. 1949 tarihinde yayımlanan iç kontrol tanımı sonraki yıllarda Byrne ve Levy tarafından eleştirilmiş ve bunun denetçi sorumluluğuna ilişkin kapsamı konusunda yanlış yorumlamalara sebep olduğu ve denetçilerin kanuni sorumluluğunu çoğaltabileceğini öne sürmüşlerdir. 1958'de AIA Denetim Prosedürü Komitesi tanımı daralttı; başka bir ifadeyle, iç kontrol, idari kontroller ile muhasebe kontrolleri şeklinde iki kısma ayrılmıştır (Hay, 1993:83-84).

Muhasebe kontrolü; “organizasyonun planı, işletmeye ait varlıkların muhafazası ve mali kaynakların güvenirliliği ile alakalı bütün yöntemler ” şeklinde tanımlanmıştır. İdari Kontroller ise “faaliyetlerin verimliliğini ve yönetim politikalarına bağlılıkta ilgili tüm yöntemler” olarak tanımlanmıştır (Güredin, 2007:316).

1970’li yıllarda çok sayıda Amerikan firmasının karıştığı rüşvet ve yolsuzlukların önlenmesi yönelik 1977 yılında “Foreign Corrupt Practices Act” yasası çıkarılmıştır. SEC’in isteği üzerine çıkarılan “Yabancı Yolsuzluklarla Mücadelesi Yasası”, halka açık firmaların “iç muhasebe kontrol sistemi” kurulmasını zorunlu hale getirmiştir. 1977 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), Minahan raporunu yayınlamıştır. Rapor, muhasebe ve yönetsel kontrolleri yine ayrı ayrı tutmuş bununla birlikte iç kontrolün tarihsel gelişimini ele almakta ve yöneticilere iç kontrol sistemlerini değerlendirmelerinde ve uygulamaya konulan iç kontrol prosedürlerine uyumun izlenmesi konusunda kılavuzluk sağlamaktadır (Özbek, 2012:392-393).

AICPA, AAA (American Muhasebeciler Birliği), Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği (Financial Executives International - FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve bugün bilinen ismiyle Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) tarafından 1985 tarihinde Treadway Komisyonu “Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu”

kurulmuştur. Komisyonun bünyesinde oluşturulan çalışma grubu, iç kontrol literatürünün gözden geçirilmesi, hileli mali raporlamaya yola açan sebeplerin tespit edilmesi ve önüne geçilmesi için görev üstlenmiştir (Kurt & Uysal, 2018:20).

Komisyonun 1987 yılında yayımladığı Hileli Finansal Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon Raporunda, hata ve hilelerin tespitinde sadece bağımsız denetçiler tarafından değil aynı zamanda mali müşavirlerin, hukuk müşavirlerinin, yöneticilerin, iç denetim biriminin, denetim komitelerinin de sorumlu olduğu bildirilmiştir (Erdoğan, 2009:11).

1988 yılına gelindiğinde AICPA önemli bir standart yayımlamıştır. “Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Önemi” adı altında yayınlanan SAS (Statement of Auditing Standards) 55 numaralı standart da iç kontrolün tanımına ilişkin yenilikler getirilmiştir. Buna göre iç kontrol yapısı “belirlenmiş işletme amaçlarına ulaşılabileceğine ilişkin makul bir güvenceyi sağlamak için düzenlenen politikalar ile prosedürler” şeklinde tanımlanmıştır (Tetik & Karaca, 2021:199).

SAS 55 No.lu standardın da iç kontrol bileşenleri, muhasebe sistemi, kontrol ortamı ile kontrol prosedürleri şeklinde tarif edilmiştir. SAS 55’in uygulanmasında çıkan bazı belirsizlikler konunun yeniden ele alınmasını gerektirmiştir. COSO komitesi 1992 yılı Ekim ayında, “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve” adı ile yeni bir rapor yayımlamıştır. Söz konusu rapor ile halen günümüzde geçerliliğini koruyan COSO beş bileşenin varlığını ortaya koymuştur. Yayınlanan raporda iç kontrol beş bileşenden oluşmaktadır. Bu beş bileşenin, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurundan oluştuğu belirtilmiştir (Erdoğan, 2009:12).

2001 yılı Ekim ayında yaşanan enerji şirketi Enron skandalı ve sonrasında Tyco, HealthSouth ile Worldcom skandalları, finansal raporların ve denetim süreçlerinin güvenilirliği konusunda ciddi şüphelerin oluşmasına sebep olmuştur.

Söz konusu skandalların meydana gelmesinde önemli bir rol oynayan kurumsal yönetim, finansal raporlama, kurum yönetimi, kamu gözetimi ve bağımsız dış denetim süreçlerine ilişkin çok sayıda kanuni düzenlemelere gidilmiştir (Eray, 2020:28).

Bu düzenlemelerin en önemlileri arasında Sarbanes-Oxley kısaca SOX olarak bilinen yasa gelmektedir. 2002 yılında kanunlaşan SOX yasası, yatırımcıların korunmasına yönelik güvenilirliğin artırılmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

SOX yasasının 404 numaralı bölümü; mali raporların, yönetim tarafından bir iç kontrol yapısının kurulması ve sürdürülmesi konusunda sorumlu olduğuna ve mali raporlama süreçleri ile ilgili iç kontrol yapısı ve yöntemlerinin etkinliğinin değerlendirmelerini de içermesi gerektiğini, bağımsız denetçilerin ise bu değerlendirmelerin etkinliğinin ölçülmesinde görev almaları gerektiğini düzenlemektedir. SOX kanununun 409 No.lu bölümü yatırımcıların ve kamuoyunun bilgisi için gerekli olabilecek, firmaların mali şartları ve operasyonlarında önemli değişiklikler olması halinde bunu kamuoyuna hemen anlaşılabilir ve açık bir dille, trend analizleri, sayısal ve grafiksel gösterimleri de içerecek bir şekilde açıklamaları gerektiği belirtilmiştir. 302 No.lu bölüm CEO'nun söz konusu raporları incelediklerine, yıllık ve dönemsel mali tabloların gerçek olmayan bir açıklama içermediğine, önemli bir bilginin ihmal edilmediğine, raporda yer alan bilgilerin doğru olduğuna ve firmanın mali durumunu doğru bir şekilde yansıttığına dair bir açıklamada bulunmalarını gerekli kılmaktadır. CEO ve CFO, iç kontrol sistemi oluşturma ve sürdürmekle sorumlu olup, raporlardan 90 gün öncesi itibariyle iç kontrol sistemini değerlendirdiklerini ve bu değerlendirmenin neticelerini raporlarda sunmaları gerektiği ifade edilmektedir. 301 No.lu bölümde ise; denetim komitesine seçilecek üyelerin, yönetim kurulu üyelerinin içerisinde seçilmesi gerektiğini, denetim komitelerinin bağımsız denetim, muhasebe, iç muhasebe kontrolleri ile ilgili şikayetleri almaları ve gereğini yerine getirmeleri ile kurum çalışanlarından gelebilecek şüpheli işlemleri aktarabilecekleri prosedürler oluşturmaları gerektiği ifade edilmiştir (Özbek, 2012:396-397).

### **2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi**

İşletmeler devamlı gelişen ve değişikliğe uğrayan ekonomik ilişkiler sonucu artan işlem sayısı nedeniyle yönetimin faaliyetlerini kontrol etme imkanını etkilemektedir. Karmaşıklaşan görevlerin ve faaliyetlerin hatalardan arındırılmış olup olmadığının kontrolü ancak bir iç kontrol sistemi ile gerçekleştirilebilir (Sabuncu, 2017:166).

İyi bir iç kontrol sisteminin varlığı, çalışanların bilgi eksikliklerinden meydana gelen zararlara karşı işletmeyi koruyacak olası hata ve karışıklıkların azalmasına yol açacaktır (Bozkurt, 1998:121).

Belirli büyüklükteki işletmeler için etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı çok önemlidir. İşletmeler büyüdükçe faaliyetlerin iyi bir şekilde kontrol edilmesi ihtiyacı da artmaktadır. Büyüme beraberinde bazı olumsuz durumlarında meydana gelmesini tetikleyebilir. Özellikle işletme faaliyetlerinin kanun ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda bunu gözlemleyebiliriz. Bu da çeşitli birimler arasında etkin bir koordinasyon ihtiyacını da gerekli kılabilir. Yetki ve sorumlulukların yeterli bir şekilde belirlenmediği ve birimler arası koordinasyonun sağlanamadığı durumlarda işletmelerin başarıları olumsuz yönde etkilenecektir (Aksoy, 2005a:139).

Günümüzde işletmeler için kamuoyunun aydınlatılması, ilgili kurum ve kişilere devamlı veri akışının sağlanması da önem kazanmıştır. Verilerin ve muhasebe bilgilerinin etkin bir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Muhasebe verilerinin güvenilirliği için iç kontrol yöntemlerine gereksinim vardır. Ancak iyi bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti ile işletme varlıklarının korunması mümkün olabilecektir. Bu durum yasal defter ve belgeler için de söz konusudur (Uzay, 1999:13-14).

#### **2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları**

İşletmelerin hedeflediği amaçlarına ulaşma başarısı uyguladığı doğru politika ve prosedürlerden geçmektedir. Uygulanan işletme politika ve prosedür serisine “kontroller” ve bu kontrollerin meydana getirdiği bütüne de “iç kontrol yapısı” denmektedir (Bozkurt, 1998:122).

İç kontrol açısından amaçlar önemli bir yere sahiptir. Amaç olmadan kontrolden bahsedilemez. İşletme amaçlarının belirlenmesi ile birlikte hedeflenen amaçlara ulaşmak ancak doğru faaliyetlerin ve politikaların belirlenmesi ile olabilecektir. Kontrol ile uygulanan işletme faaliyetleri ve politikaların amaca ulaşmada ne derece de uygun olup olmadığı ölçülmüş olur (Aksoy, 2006:475).

#### **2.1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları**

##### **2.1.4.1.1. Varlıkların ve Kayıtların Korunması**

İşletme varlıklarının korunması, varlıkların maruz kalabileceği olumsuz olaylara karşı işletme yönetimi tarafından önceden alınan tedbirler olarak tanımlanabilir. İşletme varlıklarının korunması, işletme bünyesinde kabul edilen usul ve yöntemlerin uyumlaştırılması ile gerçekleştirilebilir. Bunun içinde iyi bir iç kontrol sisteminin varlığı gerekir (Kepekçi, 1994:16-17).

İşletme bilançosunda kayıtlı varlıkların çalınma, kaybolma, hasara uğrama gibi olumsuz durumlar karşısında işletme tarafından çeşitli önlemler alınması gerekmektedir. İşletme yönetimi bu tür olumsuzluklara karşı kontrol unsurlarını devreye sokmak zorundadır (Bozkurt, 1998:122).

Etkili bir iç kontrol sisteminden söz edilebilmesi için, işletme varlıklarının muhafaza edilmesine ilişkin, işletme faaliyetlerine yönelik kontrol faaliyetleri ve karar alma sistemlerini de kapsam altına alması gerekmektedir (Erdoğan, 2009:27).

İşletme bünyesinde tutulan belge ve kayıtların da korunması varlıkların korunması kadar önemlidir. İşletme de etkili bir iç kontrol sistemi ile belge ve kayıtların korunması da mümkün olabilecektir (Güredin, 2000:168).

##### **2.1.4.1.2. Faaliyetlerin İşletme Politikalarına ve Kanunlara Uygunluğunu Sağlamak**

İşletmede var olan faaliyetlerin, yönetim politikalarına ve kanunlara uygunluğunu temin edecek kontrol usul ve yöntemlerin belirlenmesi ve bunların takibinin yapılması yönetimin sorumluluğundadır (Toroslu, 2014:46).

İşletme faaliyetlerinin uygulanmasında kullanılan prosedür, yönetmelik ve politikalarda meydana gelebilecek değişikliklerin personele bildirilmesi konusunda hassas davranılmalıdır. İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde önemli bir yere sahip olan politikaların, yönetmelik ve prosedürlerin personel tarafından bilinmesi ve uygulanıp uygulanmadığının takip edilmesi gerekmektedir. İşletme amaç ve

hedeflerine ulaşılması noktasında etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı bu aşamada çok önemli görevler üstlenmektedir.

Etkili bir kontrol sisteminin bir işletmede var olmaması; para, mal ve gelir kaybı, suiistimaller ile karşı karşıya kalması, hatalı kararlar alınması gibi sonuçlara yol açabilecektir (Pehlivanlı, 2014:31-32).

#### **2.1.4.1.3. Muhasebe Kayıt Düzeninin ve Mali Tabloların Doğruluğu ve Güvenilirliğini Sağlamak**

İşletme yönetimi ve paydaşları için güvenilir muhasebe kayıtları ve mali tabloların varlığı önem arz etmektedir. Alınacak her türlü kararda buna ihtiyaç duyulacaktır. İşletme yönetiminin bir görevi de sağlıklı, güvenilir bilgilerin temini aşamasında gerekli tedbirleri almaktır.

İç kontrol sistemi, güvenilir finansal raporların oluşturulması konusunda etkin bir rol oynamaktadır. İç kontrol sistemi bünyesinde var olan politika ve prosedürler ile muhasebeye ilişkin bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını temin etmelidir (Sabuncu, 2017:167).

#### **2.1.4.1.4. İşletme Kaynaklarının Etkin ve Verimli Kullanılmasını Sağlamak**

Kaynakların etkin bir biçimde kullanılması, işletme yönetimi tarafından belirlenen amaç ve hedeflere en uygun maliyet ile ulaşılması demektir. Kaynakların verimli kullanılmasından kastedilen ise uygun ve doğru bir zamanda en az kaynak kullanımı ile işletme hedeflerine ulaşılmasıdır (Erdoğan, 2009:28).

Etkin bir iç kontrol sistemi ile amaçlanan hedefler ile gerçekleşen hedefler arasında oluşabilecek sapmalar kabul edilebilir bir düzeyde tutulabilir (Toroslu, 2014:47).

Yönetim, gerçekleştirilen faaliyetlerin rasyonel olup olmadığı ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunun ölçülebilmesi için işlemlerin standartlarını tespit etmelidir. Belirlenen bu standartların anlaşılması, varsa sapmaların tespiti, düzeltici önlemlerin alınması için bunların sorumlu kişiye iletilmesi gerekmektedir (Kepekçi, 1994:21).

#### **2.1.4.1.5. İşletmenin Belirlenmiş Olan Amaç ve Hedeflerine Ulaşmasını Sağlamak**

İşletme tarafından belirlenen temel amaçlar ve bu amaçlara ulaşmak için uygulanması gereken politikalar, işletme yönetimi tarafından saptanır (Güredin, 2007:318).

Her işletme belirli bir amaca ulaşma konusunda bir dizi faaliyet yürütmektedir. Belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılması aşamasında bazı risklerde olabilecektir. İşletme tarafından belirlenmiş amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine etki edebilecek olumsuz durumlar karşısında iç kontrol sisteminin önleyici tedbirler ile müdahil olması bu risklerin ortadan kalkmasında önemli bir rol oynamasını sağlayacaktır.

#### **2.1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları**

İç kontrol sisteminin genel amaçları yanında bir de özel amaçları vardır. Özel amaçlar daha çok prosedüre ya da sürece ilişkin kontrol sisteminin yapmasını beklediği görevleri açıklar. Özel amaçlar şu şekildedir:

##### **2.1.4.2.1. Yetkilendirme**

İşletme yönetimi tarafından belirlenecek yetkilere göre işlemlerin uygulanmasını sağlamak, varlıkların, kayıtların ve belgelerin yalnızca yetkili personel tarafından elde edilmesini sağlamak. Yetkisi olmayan personel tarafından gerçekleştirilecek işlemler risk taşıyacağından işletme varlıklarına zarar verme ihtimali de yüksek olacaktır.

##### **2.1.4.2.2. Gerçeklik**

Gerçeklik, işletme bünyesinde gerçek işlemlerin belgelendirilmesi ve kayıt altına alınmasıdır.

Gerçekte var olmayan işlemlerin varmış gibi kayıtlara geçirilmesine iç kontrol sistemi tarafından izin verilmemelidir. Ayrıca faaliyetlerin gerçekleştirilmesi yetkilendirmeye uygun olmalıdır. Yetkilendirmeler özel ve genel olabilir.

Yetkilendirmeye ilişkin sınırlar yazılı olarak bir sözleşmeyle tespit edilmelidir (Uzay, 1999:20).

#### **2.1.4.2.3. Bütünlük**

İç kontrol sistemi, işletme bünyesinde gerçekleşen bütün işlemlerin belgelendirilmesini ve kayıt altına alınmasını sağlamalıdır. Kayıt dışı işlemlerin varlığına izin verilmemelidir.

#### **2.1.4.2.4. Kayıtların Doğruluğu**

İşlemlere ilişkin tutarlar doğru bir şekilde kayıt altına alınmalıdır. İç kontrol sisteminde işlemlere ilişkin tutarların doğru bir biçimde hesaplanıp kaydedilmesi hususlarında gerekli usul ve yöntemlerin belirlenmiş olması gerekmektedir (Kepekçi, 1994:24).

#### **2.1.4.2.5. Sınıflandırma**

İşletmede gerçekleşen işlemlerin ilgili hesaplara kaydedilmesi ve hesapların mali tablolarda doğru bir biçimde sınıflandırılması gerekmektedir. İşlemlerin doğru ve düzenli bir şekilde sınıflandırılması bir hesap planı ile sağlanır. Hesap planlarının iyi bir şekilde açıklanmış olması işlemlerin doğru hesaba doğru tutarda kaydedilmesini sağlar (Kepekçi, 1994:37).

İç kontrol usul ve yöntemleri uygulanmak suretiyle doğru finansal tabloların oluşması sağlanmalıdır.

#### **2.1.4.2.6. Zamanlılık**

İşlemlerin gerçekleştiği tarih itibari ile kaydedilmesidir. Böylece hesap kesimi işlemleri için kullanılan kontrol yöntemleri işlemin doğru muhasebe döneminde kaydedilmesini ve raporlanmasını sağlar (Kepekçi, 1994:38).

İşlemlerin meydana geldiği zamandan önce veya sonraki dönemlerde kayıt altına alınması finansal tablolarda tutarsızlıklara yol açacaktır.

#### **2.1.4.2.7. Varlıkların Korunması**

Varlıkların korunması görevli personel tarafından yerine getirilmelidir. İşletme varlıklarının korunmasında gerekli fiziki şartların sağlanması gerekmektedir. İşletme varlıklarının korunması ile görevlendirilmiş personelin belgelerin onaylanması, kaydedilmesi ve işlemlerin yürütülmesi fonksiyonlarından bağımsız olarak görev yapması gerekmektedir (Kepekçi, 1994:24).

#### **2.1.4.2.8. Mutabakatların Sağlanması**

Belirli dönemlerle muhasebe kayıtlarında yer alan ana hesaplar yardımcı hesaplar ile karşılaştırılmalıdır. Mutabakat sonrası tespit edilen farkların sebebi araştırılmalı ve düzeltici kayıtların yapılması gerekmektedir.

İşletme yönetimi tarafından saptanmış olan politikaların gerçekleşip gerçekleşmediği fiili durum ile karşılaştırılmalı ve işletme faaliyetlerinin belirlenmiş standartlar kapsamında yürütülmesi temin edilmelidir. Böylelikle mevcut kaynaklar verimli kullanıldığında, işletme politikalarına bağlılıkta artış olabilecektir (Uzay, 1999:21).

#### **2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması**

İç kontrol sistemi, mali tabloların denetimi açısından muhasebe kontrol ve faaliyet kontrol sistemi şeklinde ikiye ayrılabilir (Kepekçi, 1994:5).

Muhasebe kontrol sistemi ile faaliyet kontrol sistemi arasında farklılık her zaman çok açık değildir. Muhasebe kontrol sistemi içerisinde yer alan bazı usul ve yönetmelikler aynı zamanda faaliyet kontrolünde de yer alabilmektedir.

### **2.1.5.1. Faaliyet Kontrol Sistemi**

Faaliyet kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için belirlenmiş usul ve yöntemlerdir. Faaliyet kontrolleri, organizasyon planını ve esas olarak operasyonel verimlilik ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili olan ve genellikle yalnızca dolaylı olarak finansal kayıtlarla ilgili olan tüm yöntem ve prosedürleri içerir. Çoğunlukla, hareket ve zaman etütleri, istatistiki analizler, performansa ilişkin raporlar, personelin eğitimine ilişkin programlar, kalite kontrolü, faaliyet kontrolleri arasında yer alır (Chen & Lee, 1992: 24).

Faaliyet kontrol sisteminin kapsamına, işletme faaliyetlerinin yönetim tarafından tespit edilmiş politikalara, mevcut kanunlara ve diğer mevzuatlar uygunluğunun sağlanması girmektedir. Bunun yanı sıra, işletme kaynaklarının rasyonel ve verimli kullanılıp kullanılmadığı, yönetim tarafından belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlayacak usul ve yöntemler de faaliyet kontrol sistemi kapsamında yer alan unsurlar olarak sayılabilir (Kepekçi, 1994:7).

İşletme yöneticilerinin kontrol ortamı doğru ve güvenilir bilgi sağlaması konusunda faaliyet kontrolleri önemli bir yere sahiptir. Bununla birlikte işletme varlıklarının muhafazası, verimliliğin artırılması ve yönetim tarafından belirlenmiş politikalara bağlılığın özendirilmesine ilişkin gerekli yöntemlerin geliştirilmesi hususunda da faaliyet kontrol sistemi etkili olacaktır (Toroslu, 2014:62).

Faaliyet kontrol sistemi dört grupta toplanır:

- Güvenilir bilginin sağlanması
- İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması
- Verimliliğin artırılması
- Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme (Güredin, 2007:318).

### **2.1.5.2. Muhasebe Kontrol Sistemi**

Muhasebe kontrol sistemi; varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe bilgilerinin elde edilmesine ilişkin yöntem, usul ve örgüt planından meydana gelir. Muhasebe kontrol sistemi, mali nitelikteki işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilmesi ve özetlenmesi amacıyla planlanır. Bununla beraber varlıkların suiistimal ve başka sebeplerden dolayı doğabilecek zararlardan korunması amacıyla planlanmış muhasebe

prosedür ve usullerini, fiziki, istatistiki ve diğer kontrol metot ve prosedürlerini de kapsar (Kepekçi, 1994:7-8).

Muhasebe kontrolü aşağıdaki bölümde yer alan hususların yerine getirilmesini sağlar (Köroğlu & Uçma, 2006).

- Faaliyetler işletme yönetiminin yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir
- Faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olmalıdır ki; bunlar
  - i) Mali tabloların, muhasebe ilkeleri veya raporlara uygulanabilir ölçütler çerçevesinde hazırlanmasını ve,
  - ii) İşletme varlıkları üzerindeki yükümlülüğün sürdürülebilirliğini sağlayabilsin.
- İşletme varlıklarına ulaşma ve fiziki temas yalnızca yönetim tarafından belirlenmiş izinle gerçekleştirilmelidir.
- Belirli aralıklarla işletmede var olan varlıklar ile bu varlıkların kayıt altına alındığı defter kayıtları arasında karşılaştırmalar yapılmalı ve bir fark bulunması halinde gerekli önlemler alınmalıdır.

### **2.1.6. İç Kontrol Faaliyetlerinin Türleri**

Ölçülebilen ve düzeltilebilir her faaliyet ve üretim faktörü iç kontrolün konusuna girmektedir.

İç kontrol türlerini, önleyici kontroller, tespit edici kontroller ve düzeltici kontroller şeklinde üç başlıkta ele alabiliriz. Önleyici kontroller en önemli kontrol türleri arasında yer alır.

Önleyici kontroller vasıtasıyla olumsuz hususların daha oluşmadan önüne geçilmesi durumu, oluşuktan sonra tespit edilmesinden ve düzeltilmesinden çok daha etkili olacaktır (Ertürk, 2010:48).

Kontrol türleri şu şekilde tanımlanabilir:

- **Önleyici Kontroller:** Problemlerin daha oluşmadan alınacak tedbirlerle önüne geçilmesi önleyici kontroller ile sağlanmaktadır. Burada önemli olan olumsuz durumların önceden saptanması ve uygun önlemlerin alınmasıdır (Yıldırım & Gönen, 2020:2066).

Önleyici kontroller tespit edici kontrollere göre daha az maliyetli kontrollerdir. Önleyici kontroller içinde yer aldığı sistemde hataları engelleyerek söz konusu hataların düzeltilmesi ya da giderilmesine ilişkin maliyetleri azaltıcı bir rol oynar (Özbek, 2012:539).

Önleyici kontroller hataların veya diğer istenmeyen olayların oluşmasını engellemek için tasarlanmıştır. Önleyici kontrole bir örnek, görevlerin ayrılığıdır. Görevlerin ayrılığı, temel olarak, önemli mali görevleri iki veya daha fazla kişi arasında bölerek hileli faaliyetlerin meydana gelmesini ve tespit edilmeden kalmasını önlemek için tasarlanmıştır (DiNapoli, 2010:11).

Önleyici kontroller sistemlerin çalışmasını güvence altına alır. Uzman personelin istihdam edilmesi, etik kodlar, görevler ayrılığı ve etkin bir kontrol çevresinin oluşturulması önleyici kontrollere örnek olarak verilebilir. (<http://www.bertankaya.net>, Erişim Tarihi 03.10.2022).

Muhasebe veya ödeme işlemleriyle ilgili yazılım programlarına erişimin şifreler ve erişim kodları kullanılarak kontrol edilmesi de bir önleyici kontrol türüdür. Bilgi Teknolojileri (BT) programlarını değiştirebilecek kişilerin sınırlandırılması yetkisiz işlem riskini azaltır (CAQ, 2019:10).

- **Tespit Edici Kontroller:** İşletme tarafından istenmeyen işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini saptamaya yarayan kontroller olup aynı zamanda önleyici kontrollerin etkinlik derecesini de ölçerek katkıda bulunurlar (Özbek, 2012:540).

Tespit edici kontrollere örnek olarak, personelin zimmetinde bulunan işletme varlıklarını, personelin işletmeye hangi ölçüde borçlu veya alacaklı olduğunu tespit etmeye ve nihayetinde hata veya hilenin kimler tarafından ve nerede

yapıldığını saptamaya ilişkin kontroller verilebilir. Sorunların giderilmesini sağlamak, tespit edici kontroller tarafından gerçekleştirilmektedir. Öğrenme kavramı ve bunun gereği olarak uygulanan bazı yaptırımlarda bu kontrollerin içerisinde yer almaktadır (Büyükarıkan & Eryılmaz, 2020:117-118).

Yönetim tarafından gerçekleştirilen gözden geçirme kontrolleri de tespit edici kontroller arasındadır. Bu kontroller tipik olarak kayıtlı mali tablo tutarlarının beklenen tutarlarla karşılaştırılmasını ve beklentilerden önemli farklılıkların araştırılmasını içerir. Bu tür yönetim incelemeleri, gerçekleşen sonuçların tahmin edilen veya bütçelenen sonuçlarla aylık olarak karşılaştırılmasını; satış yüzdesi olarak brüt kar marjları ve giderler gibi diğer ölçümlerin karşılaştırmalarını veya üç aylık bilanço incelemelerini içerir. Beklenmeyen sapmaların incelenmesi, ticari faaliyetlerdeki yanlış beyanları veya beklenmeyen değişiklikleri ortaya çıkarabilir (CAQ, 2019:10).

- **Yönlendirici Kontroller:** Amaçların gerçekleştirilmesine yönelik kılavuzluk vazifesi gören kontrollerdir. İnsanların teşvik edilmesi, belirli bir hedefe yönlendirilmesine ilişkin olumlu kontrollerdir (<http://www.bertankaya.net>, Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri.Erişim Tarihi 03.10.2022).

Acil yangın prosedürleri açısından, yangın tehlikesine karşı personelin bilinçlendirilmesi için gerekli eğitimlerin verilmesi, resmi şirket politikaları doğrultusunda bu riskin azaltılması için yapılan bir yönlendirme örneğidir (Büyükarıkan & Eryılmaz, 2020:118).

- **Düzeltilici Kontroller:** Gerçekleşen işlemlerin neticesinde sorunların saptanması halinde devreye giren bir kontrol türüdür. Bu sorunlar meydana geldikten sonra bunların ortadan kaldırılmasıyla amaçlanan durumun oluşmasını sağlayan kontrollerdir. Tespit edilen eksikliklerin ortadan kaldırılmaması veya yeniden oluşmasına göz yumulması hallerinde tespit edici kontroller önemini yitirecektir. Bundan dolayı, yönetimin olumsuz durumların meydana gelmesine neden olan sistemi düzeltmesi ve bu istenmeyen

durumların tekrar oluşmasını önleyecek işlemlerin belirlenmesini temin edecek adımları atması gerekmektedir (Ertürk, 2010:49).

Düzeltilici kontrollere, faaliyetleri olumsuz bir şekilde etkileyebilecek kayıp ve zararları giderme yöntemlerinin saptanması, gerekli tedbirlerin alınması ile saptanan farkın düzeltilmesi ve ortadan kaldırılması, garanti süresinin öngörülmesi gibi örnekler verilebilir (İstanbul Üniversitesi İç Kontrol Rehberi, 2014:33).

- **Telafi Edici/Boşluk Doldurucu Kontroller:** Standart bir kontrolün doğru bir şekilde çalışıp çalışmadığını saptamak ve diğer düzenlemelerin eksikliklerini kapatmak amacıyla uygulanabilmektedir. Bu kontroller, resmi olarak belgelendirilmiş kontrollerde değişiklik olup olmadığının değerlendirilmesini dikkate almaktadırlar. Organizasyondaki bireylerle, şirket içi prosedürlerdeki boşluklara karşı ek tedbirlerin alınmasına yönelik görüş alışverişinde bulunarak hazırlanan kontroller bu kapsamda yer almaktadır (Büyükarıkan, 2020:118).

İşletme personeli bu kontroller ışığında neyin, nasıl yapacağını, sorumluluklarının ne olduğunu bilir. Şayet kötü niyetli bir davranış söz konusu ise bunun sonuçları ile kimler tarafından yapıldığı, ne ölçüde zarar verildiği kolayca anlaşılabilir veya bulunabilir hale gelir (Ömürbek & Altay, 2011:383).

## **2.1.7. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlar**

### **2.1.7.1. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurların Sınıflandırılması**

İç kontrol sistemi üç faktörden meydana gelir: kontrol ortamı, kontrol prosedürü ile muhasebe sistemidir. Kontrol ortamı, işletmelerin organizasyonel yapısını, yönetimin çalışma biçimini, personele ilişkin uygulamaları ile personele yetki ve yükümlülük verilmesi gibi yöntemleri içerir. Muhasebe sistemi, işletme faaliyetlerinin net bir biçimde tanımlanması, kaydedilmesi ve raporlanması amacıyla tasarlanmıştır. Kontrol prosedürleri, faaliyetlerin yetkilendirilmesi, vazifelerin ayrılması, dokümantasyon,

varlıkların fiziki kontrolleri ile bağımsız performans kontrolü şeklinde geniş bir biçimde belirlenmiş politikalar ve kurallardır (Hermanson & Hermanson, 1994:29).

#### **2.1.7.1.1. Kontrol Ortamı**

Kontrol ortamı, işletme çalışanlarında kontrol bilincinin oluşmasını sağlayan veya etkileyen tüm faktörler topluluğudur. Bu sebeple kontrol ortamı, işletme faaliyetlerinin yapılandırılması, hedeflerinin oluşturulması ve risklerin saptanması konusunda belirleyici bir rol oynar (Yılancı, 2015:73).

İç kontrol ortamının güçlü olması, yazılı kontrol usul ve yöntemlerini tamamlarken daha zayıf bir iç kontrol ortamı, bu kontrolleri olumsuz bir şekilde etkileyecektir (Kepekçi, 1994:26).

Denetçiler, yönetimin iç kontrollere ilişkin sorumluluğunu ne kadar ciddiye aldığı ve bu sorumluluğu ne kadar iyi yerine getirdiğinin üst düzey bir göstergesi olduğu için kontrol ortamını değerlendirme konusunda eğitilirler (DiNapoli, 2010:6).

Uygun bir kontrol ortamının sağlanması aynı zamanda etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulmasının da bir ön şartı olarak kabul edilebilir. Gerek işletme içi ve gerekse de işletme dışı unsurlar iç kontrol ortamının oluşmasında etkili bir rol oynar (Bozkurt, 1998:123).

Kontrol ortamı hem işletme içi ve hem de işletme dışı faktörler tarafından belirlenmektedir. Dış unsurlar işletme yönetiminin kontrolü dışında oluşan faktörlerdir. Ekonomik şartları buna örnek olarak verebiliriz. İç faktörler ise yönetimin doğrudan kontrol edebildiği faktörlerdir (Güredin, 2007:324).

Kontrol ortamını etkileyen faktörler arasında, yönetim ve çalışanlara ilişkin etik değerler, şahsi ve mesleki doğruluk, tecrübeye önem verilmesi, üst yönetimin iç kontrole ilişkin tutumu, örgütsel yapı ve insan kaynakları yer alır (Akyel, 2010:87).

İç kontrol ortamını belirleyen iç etkenler aşağıdaki faktörlerden oluşur:

### **2.1.7.1.2. İşletme Yönetimi Felsefesi**

Yönetimin işletme bünyesinde bir iç kontrol sistemi olması gerektiğine inanması ve bunu devam ettirmesi başarılı olmanın ön şartlarından biridir (Bozkurt, 2015,127).

İşletme içerisinde uygun bir kontrol ortamının oluşturulmasında işletme yönetiminin sorumluluğu önemlidir. İşletme içerisinde iç kontrol bilincinin oluşturulmasında tepe yönetimi ile yönetim kurulunun öncülük etmesi gerekmektedir. İç kontrol sistemi etkinliğini belirleyen stratejik özellikler vardır. Kontrol politikaları hakkında personelin bilgilendirilmesi; yönetim tarafından sistemin gözden geçirilmesinin ölçüleri ve buna ayrılan zaman; mali raporlamaya ilişkin yönetimin tutumu; yönetimin risk alma konusundaki davranışı ve kontrol etmedeki duruşu ile yönetimin belirlenmiş işletme hedeflerine ulaşmak için vermiş olduğu önem bu özellikler arasında sayılabilir (Kepekçi, 2004:78).

İşletme yönetiminin çalışma yöntemi ve felsefesi, işletme yapısında oluşturulacak etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı için büyük bir önem taşımaktadır. İşletme bünyesinde görev yapmakta olan personel, işletme felsefesi ve yöneticilerin çalışma yöntemleri hususunda ne kadar bilgi sahibi olursa kuruma olan bağlılıkları ve iç kontrol yapısına olan destekleri de o oranda artacaktır (Türedi & Karakaya, 2015:73).

### **2.1.7.1.3. Organizasyon Yapısı**

Organizasyon yapısı, işletme yönetimi tarafından saptanmış olan hedeflere ulaşmada, organizasyon yapısı içerisinde yer alan bölümler arası görevlerin ayrıştırılması ve çalışanların koordine edilmesiyle oluşur (Yıllancı, 2015:80).

Bir işletmenin var olabilmesi için gereken unsurların başında işletmenin bir organizasyon yapısının olması gelmektedir. İşletmelerin örgütsel yapısı, işletme faaliyetlerin yürütülmesinde ve kontrolünde genel bir çerçeve ve bir çatı oluşturur. İyi bir organizasyon yapısına sahip olmayan işletmelerde, etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasından söz edilemez (Aksoy, 2006:484).

Görevlerin ayrılığı kuralı gereğince işletme işlevleri de birbirlerinden ayrılmak zorundadır. Kurumlar, ana eylem meselelerinin gerekli kıldığı bütün işlevleri, kademeli örgüt şemasını oluşturmadan önce tarif etmeli, işlevsel örgüt şemalarını oluşturmalıdır (Dabbağoğlu, 2007:163).

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve çalıştırılması, örgüt yapısında var olan bölümlerin bağımsızlığı ile ilişkilidir. Her bir bölümün görev ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenmiştir. Bu nedenle bir bölümün diğer bir bölümün faaliyetine karışması mümkün değildir. Bölümler birbirinden bağımsız olsalar da, işletme amaçlarına ulaşılması noktasında aralarında çok yakın bir işbirliği vardır (Güredin, 2000:174).

İyi bir organizasyon yapısının varlığı; faaliyetlerin uygulanması, yönlendirilmesi ile kontrol edilmesi bir bütün olarak hangi derecede etkin çalıştığına bağlıdır (Kepekçi, 2004:78).

#### **2.1.7.1.4. Yönetim Kontrol Yöntemleri**

Kontrol yöntemleri, işletme faaliyetlerinin bir bütün olarak etkili bir biçimde izlenmesi yeteneği ile alakalıdır. Daha etkin bir iç kontrol yapısının oluşmasına ilişkin kontrol yöntemleri, anlaşılır mesaj gönderen yöntemler ve oluşan hataları bulmaya yönelik yöntemlerdir. Bütçeleme, iç denetim ve işletme içi raporlama yönetim kontrol modelleridir (Uzay, 1999:26).

Bütçeler, işletme amaçlarını öz bir biçimde belirtme ve iletme aracı olarak fonksiyon gördüğü gibi, planlanmış hedeflerle gerçekleşmiş sonuçları karşılaştırmaya ve ölçmeye temel oluşturur. İşletme içi raporlar, verilen sorumluluğun yerine getiriliş biçimini ve başarı düzeyini değerlemeye temel oluşturur ve yönetimin, kuvvetlendirilmesi gereken kontrol alanlarını belirlemesine yardımcı olur (Kepekçi, 2004:79-80).

### 2.1.7.1.5. İç Denetim

İç denetim, işletme bünyesinde var olan ve bağımsız şekilde hizmet eden bir birimdir. İç denetim bir kontrol unsuru olarak, diğer kontrol unsurlarının yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlemek görevlerini ifa eder.

İç denetim biriminin amacı, işletme yöneticilerinin görev ve yükümlülüklerin etkin bir biçimde yerine getirilmesine yardım etmektir. İç denetim biriminin görev alanına, iç kontrol sisteminin etkinliği, başarısı ile kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi konuları girmektedir. Böylelikle iç denetim, iç kontrolün asıl amacına ulaşıp ulaşamadığı konusunda işletme yönetimine bilgi sağlama görevini yerine getirmiş olur (Kepekçi, 1994:30).

İç denetçilerin görevlerini ifa ederken tarafsızlık ilkesi doğrultusunda hareket etmeleri ve işletmenin diğer birimlerinden bağımsız olmaları gerekmektedir. İç denetim biriminin tarafsızlığı ve bağımsızlığı doğrudan yönetim kuruluna raporlama yapması ile sağlanabilir (Güredin, 2007:326).

İç denetim biriminin başlıca görevleri şunlardır:

- İşletme yönetimi, doğru geri bildirim sağlayan etkin bir muhasebe sisteminin ve iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumludur. İç denetim birimi, raporlama yaptığı yönetim adına muhasebe ve iç kontrol sisteminin incelemesini, işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi ile ilgili olarak çalışmalar yapma ve danışmanlık hizmeti verme gibi görev ve yetkilere sahiptir.
- İç denetim birimi, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını ve finansal durumuna ilişkin bilgileri kontrol eder.
- İşletme faaliyetlerinin sonuçları etkinlik ve verimlilik bakımından iç denetim birimi tarafından değerlendirilir ve bununla ilgili yönetime tavsiyelerde bulunur (Aksoy, 2006:488-489).

### 2.1.7.1.6. Personel Yapısı

Etkin bir kontrol ortamının oluşmasında yeterli sayıda, yetenekli ve dürüst personelin varlığı önemlidir. İşletme faaliyetlerinin ve politikalarının hedeflenen şekilde başarıya ulaşması noktasında eğitilmiş ve uzman personelin istihdam edilmesi gerekmektedir (Uzay, 1999:27).

Personelin uzmanlığını ve dürüstlüğünü etkileyen çok sayıda faktör vardır. Bu faktörler; işletmenin saygınlığı ve fiziki şartları, personelin seçimi ve yetiştirme prosedürleri, işin zorluk ve gözetim derecesi ile kalitesidir. Uzmanlık ve dürüstlük ilkeleri, gözetimin düzeyini ve sistemin diğer taraflarını da etkiler (Kepekçi, 2004:81). İstihdam edilecek personelin işe alım prosedürleri, eğitilmesi, terfi ve ücret tespiti ile görevlerini yerine getirme konusunda gerekli ortamın oluşturulması, işletmenin personel politikaları ve uygulamaları ile gerçekleştirilir (Kepekçi, 1994:31).

#### **2.1.7.1.7. Dış Faktörler**

İşletme dışında var olan kurum ve kişilerin uygulamaları, bir işletmenin faaliyetlerini ve politikalarını etkiliyorsa bu bir dış faktördür. Dış faktörler işletmelerin kontrolü dışında gelişen faktörlerdir. Bununla beraber dış faktörler, işletme faaliyetlerinin uygulanmasına yönelik yönetimin davranış duyarlılığını artırabilir ve bununla beraber iç kontrol politika ve prosedürlerinin belirlenmesi yönünde yönetime baskı yapabilir (Kepekçi, 2004:82).

Farklı düzenleyici kurumlar ve yasama organlarınca yapılan düzenlemeler, bağımsız dış denetim yapan kurumların işletme faaliyetlerini düzenli bir biçimde kontrol etmesi, işletmelerin iç kontrol çevresini önemli ölçüde etkileyebilir (Uzay, 1999:27).

#### **2.1.7.2. Muhasebe Sistemi**

Muhasebe sistemi, işletme faaliyetlerinin belirlenmesi, belgelendirilmesi, kayıt altına alınması, analize tabi tutulması ve raporlanması için meydana getirilmiş kayıt ve yöntemlerin bütünü şeklinde tanımlanabilir. Bunların yapılmasındaki amaç hesap verme sorumluluğunu yerine getirmektir (Uzay, 1999:28).

Bununla birlikte muhasebe kontrol sistemi, muhasebe sistemi tarafından oluşturulan rapor ve kayıtların güvenilirliği ile varlıkların korunmasına ilişkin yöntem, usul ve organizasyon planından meydana gelir (Kepekçi, 2004:82).

Muhasebe işlemlerinin uygulanması aşamasında bir takım hata ve düzensizlikler oluşabilmektedir. Söz konusu hat ve düzensizliklerin önüne geçilebilmesi için iç

kontrol yapısı içerisinde etkin ve düzenli işleyen bir muhasebe sistemi oluşturulmalıdır. Etkin bir muhasebe sisteminin varlığı, daha güvenli muhasebe bilgilerini barındırdığından, hata ve düzensizliklerin önlenmesi ve tespit edilmesini sağlayacağından, bağımsız denetçilerin yapacakları denetim faaliyetlerinde de olumlu bir katkı sunacaktır. Muhasebe iç kontrollerinin başarısı, muhasebe sisteminin gerektirdiği bir şekilde düzenlenip ve işletilmesi ile sağlanabilmektedir. Bu başarının oluşması için muhasebe sisteminde aşağıdaki unsurların bulunması gerekir (Bozkurt, 2015:129-130).

- Kurum faaliyetlerine ilişkin doğru bir hesap planının oluşturulması,
- Muhasebe hesaplarının işleyişini yeterince açıklayabilen bir muhasebe yönetmeliğinin varlığı,
- Etkin bir bütçe sisteminin varlığı,
- Faaliyetlere yönelik doğru tanzim edilmiş bir maliyet muhasebe sisteminin oluşturulması,
- Hareketleri kontrol altına alan belgelerin akış düzeninin varlığı.

Etkin bir muhasebe sistemi aşağıda sıralanan konuları içermelidir:

- Geçerli bütün işlemlerin kayıt altına alınması ve belirlenmesi,
- İşlemlerin, mali raporlara uygun sınıflandırmaya yardım edecek bir biçimde ayrıntılı ve zaman temeline göre belirlenmesi,
- İşlemlerin mali raporlara uygun maddi değeriyle kaydedilmesini temin edecek bir biçimde değerinin tespit edilmesi,
- İşlemlerin doğru muhasebe dönemlerinde kaydedilmesi için meydana geldiği zaman aralığının tespit edilmesi,
- İşlem ve ilgili açıklamaların mali raporlara doğru bir biçimde yansıtılması (Uzay, 1999:28).

### **2.1.7.3. Kontrol Yöntemleri**

Kontrol yöntemleri, işletme tarafından saptanan özel amaçların başarılı olması için yönetim tarafından oluşturulan kontrol çevresi ve muhasebe sistemine ilave edilen kontrol politika ve yöntemlerdir (Uzay, 1999:29).

Kontrol yöntemlerini başlıca beş alt başlıkta toplayabiliriz:

### **2.1.7.3.1. Yetkilendirme**

Ortaklar genel kurulu, işletme faaliyetlerin yürütülmesi için en yetkili organdır. Yönetim kurulunca bu yetkiler üst düzey yöneticilere ve diğer yönetim kademesinde görevli kişilere devredilir. İşletme içindeki farklı düzeylere ve kişilere yetki devri yönetimin bir fonksiyonudur. Yetki devri belirli koşullar altında belirli amaçlar için varlıkların alım satımına, başka bir varlığa dönüştürülmesine veya kullanılmasına ilişkin çeşitli yönetim kararlarında yer alır (Kepekçi, 2004:83).

Yetkiler özel ve genel yetkiler biçiminde olabilir. Genel yetkiler belirli bir politika kapsamında genel nitelikteki yetkilere. Spesifik bir satın alma veya ödeme yapmak için verilmiş olan yetkiler özel nitelikte bir yetkiye örnek olabilir. Gerekli hallerde özel yetkiler tanınmalı ve belgelerle ispatlanmalıdır. Yetkili olduğuna ilişkin ispatlayıcı belge, işlevleri kayıt altına alan görevli personele gösterilmelidir (Toroslu, 2014:83).

Yetki ile onaylama işlemi birbirinden farklı unsurlardır. Yetki bir yönetim karar politikasıdır. Onay ise bu politikanın uygulanması ile ilgilidir. İşletmedeki tüm faaliyetler uygulanmadan önce yönetimin genel ya da özel yetki devrine göre uygun olup olmadığı onaylanır (Uzay, 1999:29).

### **2.1.7.3.2. Görevlerin Ayrımı**

Görevlerin ayrımı, belirli bir iş sürecindeki işlemlerin farklı kişilerin sorumluluğuna verilmesidir. Görevlerin farklı kişilere verilmesi ile öncelikle bu kişilerin birbirinden bağımsız kayıtlar ve bilgiler üretmesini sağlar. Böylelikle bu kişiler birbirlerinin işlemlerinin ve kayıtlarının doğruluğunu ve uygunluğunu kontrol ederek oluşan yanlışlıkları tespit edebilir ve düzeltebilir (Sakin, 2017:52).

Hiçbir bölüm ve bireysel kimselerin, herhangi bir karşılıklı çapraz kontrol olmaksızın, bir işin baştan sona bütün aşamalarında tek başına yürütme görevini üstlenmemesi gereklidir. Yerine getirdikleri fonksiyon ve mahiyet itibarıyla farklılık arz eden tüm

birimlerin birbirinden ayrı ve birbirinden bağımsız olmaları son derece önemli bir husustur. Her birimin görev, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmiş olmalıdır (Aksoy, 2006:485).

İşletme faaliyetlerin uygulanması sırasında işin bütün safhaları tek bir kişi üzerinden yürütülüyorsa hata ve usulsüzlüklerin tespiti olasılığı azalmaktadır. Bu nedenle görevler birden fazla kişi arasında tanzim edilmelidir. Ancak bu şekilde hata ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi daha kolay olacaktır (Bozkurt, 1998:127).

Görevlerin ayrılığı ilkesinin amacı bilerek veya bilmeyerek yapılan hataların önlenmesi ve bu hataların olabildiğince önceden tespit edilmesidir.

Görevlerin ve sorumlulukların ayırımında dört kaide vardır (Uzay, 1999:30).

- a) Varlıkların korunması göreviyle varlıklara ilişkin muhasebe kayıtlarının tutulması görevi farklı kişilerce yerine getirilmelidir.
- b) Varlıkların korunması görevi ile işlemlere onay verme görevlerinin ayrılmış olması gerekir.
- c) Faaliyetlerin yürütülmesi ile deftere kaydedilme sorumluluğunun ayrılması.
- d) Bilgi işleme sistemi içinde yer alan görevlerin ayrılması

Görevlerin ayrılması, faaliyetleri hızlandıracak ve sonuç odaklı çalışmayı temin ederek, görevlerin tam ve vaktinde yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesinde önemli olacaktır (Kuşçu, 2016:43).

Bir işin gerçekleştirilme aşamasında tek bir kişinin bütün süreçte yer alması başka bir anlatımla yürütmenin, kayıt ve koruma işlemlerinin farklı çalışanlarca yerine getirilmemesi iç kontrol sistemi etkinliğini azaltan bir unsurdur (Erdoğan, 2016:17).

### **2.1.7.3.3. Uygun Bir Belgeleme ve Kayıt Düzeni**

Etkili bir iç kontrolün uygulanabilmesi için doğru bir belgeleme ve kayıt düzeninin olması gerekmektedir. Varlık hareketine sebep olması ve muhasebeleştirilmesi sadece yasal belgelerle gerçekleştirilir ve yükümlülükler yine belgeler üzerinden izlenir (Güredin, 2007:331).

Belgeler, işlem ve olayların gerçekleştiğine, fiyatına, niteliğine ve şartlarına ilişkin bilgi sağlar ve bir kanıt oluşturur (Kepekçi, 1994:34).

Buna göre belgelerde olması gerekenler:

- Sıra numaralı olarak düzenlenmeli,
- İşlemin meydana geldiği dönemde hazırlanmalı,
- Anlaşılabilir basitlikte olmalı,

Sipariş fişi, fatura, sevk irsaliyesi, emtia teslim tutanağı vb. yasal belgeler ve bu belgelerin muhasebeleştirilmesi, işlemlerin gerçekten yapıldığının birer kanıtı olup; bunlar bilgisayarlarda ve fiziki olarak dosyalarda saklanır ve bu işlemlere ilişkin sorumlulukta bu belgeler üzerinden incelenir. Sadece içinde bulunulan yıl değil, aynı zaman da geçmiş yıllara ait belge ve kayıtların da düzenli bir şekilde arşivlenerek korunması gerekmektedir. İşletme bünyesinde var olacak bir muhasebe hesap planı ve muhasebe yönergesi ile muhasebe kayıtları güvenilir bir şekilde tutulabilir ve zamanında muhasebe bilgileri raporlanabilir. Böylelikle düzgün işleyen bir belgeleme ile ve yine düzgün işleyen muhasebe kayıt sisteminin varlığı, işlemler üzerinde etkili bir kontrolün gerçekleştiğini ve bunların düzgün bir biçimde kaydedildiğinin göstergesidir (Şaşmaz & Çiftçi, 2017:116).

#### **2.1.7.3.4. Fiziki Korunma**

İşletme varlıklarının ve muhasebe işlemlerinin fiziksel olarak korunmasında her türlü önlemin alınması gerekmektedir (Güredin, 2007:331).

Fiziki anlamda korunması gereken varlıkların yeterli bir şekilde korunmaması halinde çalınma, kaybolma ya da zarar görme gibi olumsuz sonuçlarla karşı karşıya kalması kaçınılmazdır. Bundan dolayı varlıklar belirli aralıklarla sayım işlemine tabi tutulmalıdır. Yapılan sayım sonucundan elde edilen veriler ile kayıtlarda var olan veriler karşılaştırılır ve varsa noksanlıklar tespit edilerek sebepleri araştırılır. Muhasebe kayıtları günümüzde ağırlıklı olarak bilgisayarlarda tutulduğu için muhasebe kayıtlarının gerçekleştirildiği programlara ulaşımın kısıtlanması, bilgi işlem merkezinin yangın ve benzeri olumsuz durumlara karşı fiziki güvenliğinin sağlanması gerekmektedir (Şaşmaz & Çiftçi, 2017:116).

Varlıkların ve kayıtların fiziksel olarak korunması kadar bunlara doğrudan veya dolaylı ulaşımın sorumlu çalışan ile sınırlandırılmış olması da önemlidir. Bundan dolayı varlıkların kullanımını olabildiğince az sayıda personel ile gerçekleştirilmesi, iç kontrol amaçlarına ulaşılması açısından daha uygun olacaktır (Kepekçi, 1994:42).

#### **2.1.7.3.5. Bağımsız Mutabakat**

İç kontrol sistemine ilişkin unsurların gerektiği biçimde çalışıp çalışmadığını belirlemek için bağımsız mutabakatlar yapılmalıdır. Bunlar, muhasebe kaydını tutan kişiler dışında farklı kişilerce, belirli aralıklarla, haber verilmeden yapılmalıdır. Mutabakat neticesinde bir farklılık saptanmış ise bunlar yönetime rapor edilmelidir (Güredin, 2000:181).

Çalışanlar zaman içinde iç kontrol prosedürlerini uygulamayı unutabilmekte veya daha dikkatsiz davranabilmektedir. Ancak çalışan, işlemlerin işletme içinde birileri tarafından kontrol edileceğini biliyorsa işini daha düzgün ve doğru bir şekilde yapmaya özen gösterecektir (Sakin & Çiftçi, 2017:57).

Bağımsız mutabakat ilkesi işletmelerde raporların ve kayıtların tam ve doğru olduğunun bağımsız olarak araştırılmasıdır. Gerekli mutabakatlar şu şekilde yapılabilir (Uzay, 1999:32).

- Satışlara ilişkin faturalar, ücret bordroları, makbuzlar gibi yasal belgelerde yer alan tutarların karşılaştırılması,
- Stok ve kasa hesaplarında yer alan kayıtlar ile fiili sayım sonucu tespit edilenlerin karşılaştırılması,
- Ana defterler ile yardımcı defterlerin karşılaştırılmasıdır.

## 2.1.8. İç Kontrol Sisteminin Nitelikleri

İç kontrol sisteminin nitelikleri:

- **İç kontrol sistemi bir zorunluluktur:** İç kontrolün amacı, riskin yönetilmesi hususunda çalışanlara yardım etmek ve böylelikle işletme amaçlarına ulaşmasını temin etmektir.
- **İç kontrol sistemi kurumun bütün işlemlerini kapsar:** İç kontrolün yapılış biçimi işletmenin yapısına ve risklerine göre farklılıklar gösterebilir. İç kontrol çerçevesi, işletmenin mali, idari, ticari, teknik ve operasyonel tüm faaliyetleri kapsar. İç kontrollerin yalnızca muhasebe veya mali raporlamaya yönelik kontroller ile sınırlandırılmadığının bilinmesi önem arz eder.
- **İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreçtir:** İç kontrol bir işletmenin tüm işlemlerini içine etki eden bir faaliyettir. Bu faaliyetler işletmenin işlemleri boyunca devamlılık esasında oluşur. İç kontrol sistemi işletme işlemlerine bağlanmıştır ve işletme içerisinde etkinliği çok fazladır ve işletmenin önemli bir unsurudur.
- **İç kontrol sistemi amaçlara ulaşılmasını kolaylaştırır:** Etkili bir iç kontrolün ilk koşulu işletme hedeflerinin net bir şekilde belirlenmiş olmasıdır. İç kontrol, genel amaçlı hedeflerin birbirlerine bağlı bir seri şeklinde başarılmasına uygun olarak tanzim edilir. Bu genel hedefler çok sayıda özellikli alt hedefler, işlevler, proses ve faaliyetler aracılığı ile gerçekleştirilir.
- **İç kontrol sisteminde işletme hedefleri ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur:** Bir işletmenin başarmaya çalıştığı ana hedefler ile bu hedeflerin gerçekleşmesi için neye gerek duyulduğunu gösteren iç kontrol sistemi bileşenleri arasında doğrudan bir ilişki vardır.
- **İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için makul güvence sunar:** İşletme hedeflerinin başarılması noktasında çok fazla sayıda riskle karşı karşıya kalınması kaçınılmazdır. Yönetimin görevi, işletmenin bu riskleri tespit etmek ve bu risklere karşı çözüm bulmaktır. İç kontrol bu risklerin çözümünde yardımcı olsa da işletme hedeflerine ulaşılması noktasında sadece makul bir güvence sunar.
- **İç kontrolün etkinliğine ilişkin sınırlar vardır:** Etkili bir iç kontrol sistemi, ne ölçüde iyi bir biçimde tasarlanmış olsa da ve ne kadar iyi işlese de, işletme amaçlarını gerçekleştirme noktasında veya işletmenin varlığını devam ettirmesi hususunda, yönetime yalnızca makul bir güvence sağlayabilir, mutlak

anlamda bir güvence sağlayamaz. Hükümet politikaları ve programlarında yer alan demografik ya da ekonomik şartlardaki değişimler açık bir şekilde yönetimin kontrolü dışında gelişmekte olup, yöneticilerin kontrolleri yeni baştan tasarlaması ya da kabul edilebilir bir risk seviyesini yeni duruma göre uyarlamasını gerekli kılabilir.

- **İç kontrol sistemi yönetim ve diğer çalışanlar tarafından uygulanır:** İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik makul düzeyde bir güvenceyi sağlamak için yönetim tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminde, yönetim ve diğer çalışanların görev alması beklenir. Yönetim ve her seviyedeki çalışanların işletmenin hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul bir güvence sağlayan iç kontrol sürecine katılmak durumundadır. İşletme yöneticilerinin sorumlu olduğu faaliyetlerin uygulanmasına ilişkin düzenlemeler ve kurallar serisi olarak tanımlanan iç kontrolde ve bu kural ve düzenlemelerin gerçek anlamda uygulanmasında yönetimin ve personelin yer alması bir zorunluluktur (Akyel, 2010:85-86).

### **2.1.9. İç Kontrol Sisteminin Temel Kavramları**

İç kontrol sistemine ilişkin temel kavramlar üç ana başlıkta toplanmıştır:

#### **2.1.9.1. Yönetimin Sorumluluğu**

Yönetim işletme bünyesinde bir iç kontrol çevresinin oluşturulmasında ve sürdürülmesinden sorumludur. İç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının devamlı bir şekilde denetlenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması da bu sorumluluğun bir parçası olarak görülebilir (Uzay, 1999:16).

Büyük işletmelerdeki görev yapan üst düzey yöneticiler işletme faaliyetleri ile doğrudan bağlantılı değildir. Bundan dolayı yöneticiler; israfı ve usulsüzlüklerin en aza indirilmesi, verimliliğin artırılması, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasının sağlanması, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması konularında sorumluluk sahibidir (Kepekçi, 2004:69-70).

İşletmelerin büyümesi ile birlikte süreçler daha karmaşık hale gelmekte ve iç kontrol sisteminin önemi daha da artmaktadır. Yönetim sistemi devamlı olarak gözetim altında tutmalıdır. Zamanla faaliyet koşullarında meydana gelen değişiklikler sisteme etki

eder. Personelin dikkatsizliği ve ilgisizliği sistemde bozulmalara ve aksaklıklara yol açabilir. Bu tür istenmeyen durumlarla karşılaşmamak için iç kontrol sistemi belirli aralıklarla gözden geçirilmeli, gözetim altında bulundurulmalıdır (Güredin, 2007:322).

### **2.1.9.2. İç Kontrol Sisteminin Yeterli Bir Güvence Vermesi**

İç kontrol sisteminin kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirmesinde makul bir güvence vermesi yönetimin beklentisidir. İşletme hedeflerine ulaşılması noktasında İç kontrol sistemi riskleri azaltıcı bir rol oynar (Uzay, 1999:16).

İç kontrol sistemi, işletmelerin tespit ettikleri hedeflere etkili bir biçimde ulaşmalarını ve bu hedeflere ulaşılmasına dair makul bir güvencenin verilmesini sağlayan unsurların dikkate alınması ile meydana getirilen usul ve yöntemlerin tamamıdır. İç kontrol sisteminin etkin olması, iç denetçilerce üst yönetime sistem ile alakalı yeterli bir güvence vermesini sağlayacaktır. Bu aşamada üst yönetim iç denetçilerin raporlarını kaynak kabul edip, işletme ile ilgili kararlarını bunları dikkate alarak almaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği iç denetim birimi tarafından düzenlenen raporlarda bağımsız ve tarafsız bir biçimde yer alacak ve yönetsel hesap verilebilirliği destekleyici bir özellik taşıyacaktır (Kızılboga & Özşahin, 2013:231).

Her ne kadar iç kontrol iyi tasarlanmış ve uygulanmış olsa da, işletme yönetimine hedeflere ulaşılması konusunda mutlak bir güvence değil, makul bir güvence verir. Bu sigorta seviyesi, yönetim tarafından içsel risk değerlendirmelerine dayalı olarak belirlenen ve faaliyetlerle niceliksel ve niteliksel olarak ilişkilendirilen bir güven düzeyidir (Vasile ve Croitoru, 2011: 17).

### **2.1.9.3. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Üzerinde Sınırlamalar**

İç kontrol sisteminin yapısında bazı sınırlamalar mevcuttur. İç kontrol sisteminin etkinliği, bu sistemi uygulayacak kişilerin güvenilir olmasına ve yeterli olmasına bağlıdır (Uzay, 1999:18).

Kısıtlayıcı faktörlerin en önemlisi insan kaynaklı olanıdır. Kontrollerin etkinliği çoğunlukla yanlış anlamalar, dikkatsizlik, yargılama hataları ve yorgunluk gibi sebeplerle ciddi bir biçimde etkisizleştirilmiş olabilir. Bundan başka çalışanlar tarafından hata ve yolsuzlukların oluşmasına yönelik geliştirdikleri tuzaklar da sistemin etkinliğinin azalmasına sebebiyet verebilir (Güredin, 2007:323).

İç kontrole ilişkin usul ve yöntemlerin işletmenin bütün işlemlerini kapsamaması da kısıtlayıcı bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol usul ve yöntemleri, bazı durumlarda çok sık karşılaşılmayan faaliyetlerde ve muhasebeye ilişkin raporların hazırlanmasında yöneticilerin kişisel yargılarına yönelik varsayımların yapılması durumunda uygulanmayabilir. Diğer bir kısıtlama ise, işletmenin içinde bulunduğu ortamın sabit olmamasıdır. Değişen şartlar sebebiyle iç kontrole ilişkin usuller ve yöntemler yeterli olmayabilir. Bu durum mevcut iç kontrol sisteminde bazı değişikliklerin yapılmasını zorunlu kılar (Kepekçi, 2004:70).

#### **2.1.10. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler**

AICPA 55 numaralı standardın da, bir işletmenin özel kontrol ortamı faktörleri, muhasebe sistemi ve kontrol tekniklerinin uygulanabilirliğinin aşağıdaki şartlar çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (Uzay, 1999:33).

- İşletmenin büyüklüğü,
- İşletmenin ve ortaklarının nitelikleri,
- İşletmenin yapısı,
- İşletme faaliyetlerinin karmaşıklığı ve çeşitliliği,
- Veri işleme yöntemleri,
- Yasal ve düzenleyici şartların uygulanabilirliği.

### **2.2. İç Kontrol Sistemine İlişkin Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler**

#### **2.2.1. Uluslararası Düzenlemeler**

İç kontrol sistemine ilişkin uluslararası seviyede çok sayıda düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemelerden başlıcalarına aşağıda yer verilmiştir.

### 2.2.1.1. Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI)

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (International Organization of Supreme Audit Institutions), 1953 tarihinde 34 ülkenin iştirak etmesi ile kurulmuştur. INTOSAI'nin amacı yüksek denetleme kuruluşları arasında var olan ilişkileri geliştirmek, güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi sahasında karşılıklı olarak bilgi aliş verişi ve deneyimlerin paylaşılmasını temin etmektir (Uyar, 2009:21).

INTOSAI, üye ülkelerin kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminin dizayn edilmesi, uygulamaya konulması ve değerlendirilmesi için 1992 tarihinde “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları” nı yayınlamıştır. 2001 senesinde Seul'de düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında, 1992 tarihinde INTOSAI tarafından yayınlanan iç kontrol standartları rehberinin son gelişmeler çerçevesinde ve COSO tarafından yayınlanan “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu” na uyumlu olacak bir şekilde güncellenmesine karar verilmiştir. Burada ki amaç ise sadece iç kontrol kavramının güncellenmesi olmayıp, Sayıştaylar arasında iç kontrol konusunda bir kavram birliği oluşturulmasıdır (Özbek, 2012:459).

INTOSAI iç kontrol standartları komitesince 2004 yılında “Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi” hazırlanmıştır. Söz konusu rehberde, kamu kesiminin politik ve sosyal amaçlara yönelmesi, kamuya ilişkin bütçenin ve fonların önemi ve kamu sektöründe başarının ölçülmesinin karmaşık olması ve büyük bir kitleye hesap verme mesuliyeti gibi özelliklere değinilmiştir (İbiş & Çatıkkaş, 2012:109).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği'nin referans aldığı COSO modelinde iç kontrol; risklerin saptanması ve faaliyetlerin düzenli, verimli ve etkin bir biçimde yerine getirilmesi, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi, mevcut yasa ve yönetmelikler çerçevesinde uyumun sağlanması, kaynakların zarar görme, kaybolma ve kötü kullanımlara karşı tedbir alınması gibi kurum hedeflerine ulaşılması noktasında yönetime uygun bir güvencenin sağlanması için meydana getirilmiş ve başta yönetim kurulu olmak üzere yöneticilerin ve bütün personelin uygulanmasına dahil olduğu bir süreç olarak tanımlanmıştır (Uzunay, 2007:9; Aksoy & Aksoy, 2020:24-25).

INTOSAI Rehberi'nde yapılan iç kontrol tanımına bakıldığında bazı değişiklikler dışında COSO modelinde yapılmış tanıma çok benzemektedir: “makul güvence”, “kurumun yönetimi ve personeli”, “etkin olma”, “mevzuata uyum”, “süreç” gibi önemli noktalar, COSO modelinin iç kontrol tanımı ile benzerlik taşımaktadır. INTOSAI Rehberinde COSO modelinden farklı olarak; “etik kurallar”, “risk”, “kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı koruma” ile “hesap verme sorumluluğu” gibi çeşitli kavramların olduğu görülmektedir (Şahin, 2011:74).

INTOSAI rehberinde COSO modelinde olduğu gibi iç kontrolün bileşenleri, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak kabul edilmiştir (INTOSAI, 2007:12).

- **Kontrol Ortamı:** İç kontrol sisteminin temelini kontrol ortamı oluşturur. Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin disiplinini sağlar. Kontrol faaliyetlerinin yapılandırılmasında önemli bir yere sahip olan kontrol ortamı, kurum için hangi amaç ve stratejilerin belirlenmesi konusunda da etkilidir.
- **Risk Değerlendirme:** Etkili bir kontrol ortamının oluşturulması ile kurum hedeflerine ulaşılmasında karşı karşıya kalınabilecek risklerin değerlendirilmesi ve bunlara karşı tedbirlerin alınması gerçekleştirilebilir.
- **Kontrol Faaliyetleri:** İç kontrol faaliyetleri ile kurum risklerinin ortadan kaldırılmasına ilişkin stratejiler geliştirilir. İç kontrol faaliyetleri riskleri önleyici olabileceği gibi ortaya çıkarıcı da olabilir. Kurum hedeflerine ulaşılmasında iç kontrol faaliyetlerinin düzeltici önlemleri de diğer bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol faaliyetleri ve düzeltici tedbirlerin maliyetleri, sağlanacak faydalar ile orantılı olmalıdır.
- **Bilgi ve İletişim:** Kurum faaliyetlerinin yürütülmesi ve kontrol edilmesinde bilgi ve iletişim önemli bir yere sahiptir. Kurum yönetimi faaliyetlerin yürütülmesi ve hedeflerine ulaşılmasında doğru, güvenilir, zamanında iletişim kurmaya, bilgi sahibi olmaya ihtiyaç duyar.

- **İzleme:** İç kontrolün değişen kurum hedeflerine, kaynaklara ve risklere karşı uyum göstermesini sağlamak açısından iç kontrol sisteminin takibi gerekir.

İç kontrole sistemi bileşenleri, kamu sektöründe iç kontrolün değerlendirilmesinde bir esas oluşturur. Bu beş unsur, kurum faaliyetlerinin bütün birimlerinde kullanılır. Bu beş unsur uygulamaya konulduğunda, kurumun işlemlerine uygun kapsamlı uygulamalar ve politikaları geliştirmekten, bu unsurların kurum faaliyetlerine yerleştirilmesi ve faaliyetlerin önemli bir parçası olmasını temin edilmesinden yönetim sorumludur (Akyel, 2010:88-89).

### **2.2.1.2. Uluslararası Ödemeler Bankası (BIS)**

BIS, 17 Mayıs 1930 tarihinde kurulmuştur. Merkezi İsviçre'nin Basel kenti olan banka dünyanın en eski uluslararası finans kuruluşudur. Bankanın karar yapıcı organları, üye ülkelerin merkez bankalarının genel kurulu, yönetim kurulu, genel müdür ve yürütme kuruludur (İbiş & Çatıkkaş, 2012:110).

1974 yılında ise Basel komitesi kurulmuş, 1975 yılında faaliyetlerine başlamış ve 1988 yılında ilk uzlaşısını yayımlamıştır. Kredi riskini ön planda tutan bu uzlaşısı, uygulama aşamasında ortaya çıkan bazı eksiklikler nedeniyle 1996 yılında yeniden düzenlenmiş ve piyasa riskini de kapsayacak bir şekilde genişletilmiştir. Fakat 1990'lı yıllarda küresel krizlerin de yoğunlaşması sonrası gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki bankaların sermaye yeterliliği problemi yeniden ön plana çıkmıştır. Bunun neticesinde, 2004 yılında Basel-I'in noksanlıklarını giderecek Basel-II yayımlanmıştır. Basel-II uzlaşısı, asgari sermaye yeterliliği, denetim otoritesinin incelemesi ve piyasa disiplini olmak üzere üç temel unsurdan oluşmuştur. Bununla birlikte sermaye yeterliğinin hesaplanmasına ilk kez operasyonel risk kavramı da katılmıştır (Filiz, 2007:201).

1988 Basel-I uzlaşısı bankaların sermaye miktarları üzerine odaklanmışken, Basel-II ise bankacılık risklerinin ölçümü ve yönetimine önem vermektedir. Basel-II, bankalar tarafından tutulan sermayeyi arttırmayı veya düşürmeyi amaçlamamaktadır. Ayrıca yasal sermayeyi ekonomik sermaye ile daha ilişkili hale getirmeyi tasarlamaktadır (Filiz, 2007:207).

Basel-II uzlaşısı asgari sermaye yeterliliği, denetim otoritesinin incelemesi ve piyasa disiplini olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır.

- **Asgari Sermaye Yeterliliği:** Basel-II Çerçevesi, asgari sermaye sorumluluklarının bankalarda yeterli miktarda sermaye ve risk yönetimine sahip olunması ya da bankacılık sistemine olan güvenin ve sağlamlığın oluşturulması açısından tek başına yeterli olamayacağını öngörmektedir (BASEL, 2004:9).
- **Denetim Otoriteleri:** Denetimde amaç, bankaların doğru bir biçimde değerlendirilmiş risklerine karşılık olarak tutmaları gerekli olan sermayeyi saptayacak birer dahili prosedüre sahip olduklarından emin olmaktır. Denetmciler bankaların riskleri oranında sermaye tutmaları konusunda sorumlu durumdadırlar. Dahili yöntemlerin kullanılması gerektiğinde denetime ve müdahaleye konu olabileceklerdir. BASEL II’de gözetim ve denetim süreci için tespit edilen ölçütler aşağıdaki gibidir (TBB, 2002: 9).
  - i. Bankalar sermaye seviyelerini koruyacak stratejiler geliştirmek ve risk profilleri ile sermaye yeterliliklerini ilişkilendiren bir süreç geliştirmekle sorumludurlar.
  - ii. Denetim birimi bu süreç ve stratejileri incelemeli, değerlendirmeli, izlemeli ve gerekli hallerde müdahale etmelidir.
  - iii. Denetim birimi bankaların asgari sermaye yeterliliğine sahip olmalarını temin etmelidir.
  - iv. Denetim birimi sermaye yeterliliği asgari oranın altına düşmeden önce erken müdahale etmelidir.
- **Piyasa Disiplini:** Yeni yapıda piyasa disiplini bankaların daha şeffaf bir yapı göstermeleri ile oluşacaktır. Piyasa katılımcılarının bankaların risk yapıları ve sermaye yeterliliği pozisyonları konusunda daha fazla bilgi sahibi olabilmeleri için saydam bir yapı gerekmektedir. Yeni yapı, bankaların kamuoyuna yapılacak açıklamalarda kullanılmak üzere sermaye yeterliliğinin hesaplanması ve risklerin değerlendirilmesi de dahil olmak üzere birkaç alanda gerekli olan koşulları ve tavsiyeleri ortaya koymaktadır. Kredi riski, kredi riskinin azaltılması teknikleri ve aktif menkul kıymetleştirmelerinin denetimsel kabulü için gereken daha detaylı

şartlarla beraber, ana grup şeffaflık/açıklama standartları tüm bankalar için geçerli olmaktadır (TBB, 2002: 9).

Basel Bankacılık Denetleme Komitesi Eylül 1988 yılında yayınladığı “Bankalarda İç Kontrol Sistemleri İçin Çerçeve” de etkili bir iç kontrol sistemi varlığının banka yönetiminin bir parçası olduğu ve iyi bir iç kontrol sistemi ile bankaların kar hedeflerinin gerçekleştirilmesi ile güvenilir finansal ve yönetsel raporlamanın sürdürülmesine yönelik bir katkı sağlayabileceği belirtilmiştir. Komitenin bu çalışmasında, denetim birimlerinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik kullanacakları ilkeler belirlenmiştir.

Komite tarafından, bankacılık faaliyetinde bulunan kurumlarda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde kullanacakları prensipler şu şekilde açıklanmıştır (Özbek, 2012:468-470).

#### – **Yönetimin Gözetimi ve Kontrol Kültürü**

- i. Prensip:** Yönetim kurulu, bankanın stratejisinin ve politikalarının onaylanması, gözden geçirilmesi, bankanın maruz kalabileceği risklerin tespiti ve riskler için kabul edilebilir seviyelerin belirlenmesi, risklerin tarif edilmesi, ölçülmesi, izlenmesi ve kontrol edilmesi için önlemlerin alınmasının sağlanması konusunda sorumluluk almalıdır.
- ii. Prensip:** Yönetim kurulunca onaylanan strateji ve politikaların hayata geçirilmesi aşamasında, risklerin tanımlanması ve ölçülmesi ile kontrolü için gerekli süreçlerin geliştirilmesi, doğru bir iç kontrol politikasının uygulanması ve iç kontrol sisteminin etkinliği ve uygunluğunun izlenmesi konularında üst düzey yönetim sorumluluk sahibi olmalıdır.
- iii. Prensip:** Yönetim kurulu ve üst yönetim, etik kurallar ve standartların yaygınlaştırılması ve iç kontrolün önemini vurgulayan kültürün oluşturulmasından sorumludur.

#### – **Riskin Tanımlanması ve Değerlendirilmesi**

- iv. Prensip:** Etkili bir iç kontrol sistemi, kurumun hedeflerine ulaşma noktasında

engel olabilecek risklerin tanımlanması ve devamlı olarak değerlendirilmesini sağlar.

– **Kontrol Faaliyeti ve Görevlerin Ayrılığı**

- v. Prensip:** Etkili bir iç kontrol sistemi, her seviyede uygun bir iç kontrolün kurulmasını gerektirir. Bu kontroller, üst düzey gözden geçirmeleri, fiziksel kontrolleri, uygun faaliyet kontrolleri, ödeme veya bakiye limitlerine uyumların kontrol edilmesi, yetkilendirme ve onaylama sistemi ile teyit etme ve mutabakat sistemlerini içermelidir.
- vi. Prensip:** Etkin bir iç kontrol sistemi, görevlerin aykırılığı ilkesi olmasını ve personelin çıkar çatışması olabilecek görevleri üstlenmemelerini sağlamalıdır.

– **Bilgi ve İletişim**

- vii. Prensip:** Etkili bir iç kontrol sisteminin, kapsamlı, uygun, iç finansal, operasyonel ve mevzuata uyum verisi ile karar verme süreçleri ile ilgili olay veya şartlara ilişkin piyasa bilgilerine ihtiyacı vardır.
- viii. Prensip:** Etkin bir iç kontrol sistemi kurumun önemli faaliyetlerini kapsayacak bilişim sistemlerinin mevcudiyetini gerektirir. Verileri saklayan ve kullanan sistemlerin güvenilir olması, bağımsız bir şekilde izlenmesi ve umulmadık durumlar karşısında uygun yöntemlerle desteklenmesi gerekmektedir.
- ix. Prensip:** Etkili bir iç kontrol sistemi, etkin iletişim kanalları ile bütün personelin görevlerine ve sorumluluklarına tesir eden politika ve prosedürleri anlamalarını, bunlara bağlı kalmalarını ve bu politika ve prosedürlerin personele ulaştırılmasını sağlamalıdır.

– **Faaliyetlerin Devamlı İzlenmesi ve Uygunsuzlukların Düzeltilmesi**

- x. Prensip:** İç kontrol sistemi etkinliği devamlı takip edilmelidir. Ana faaliyet birimleri ve iç denetim tarafından da bankanın önemli riskleri periyodik olarak takip edilmelidir.

- xi. Prensip:** İç kontrolün iyi yetişmiş ve bilgili iç denetçiler tarafından yapılması gereklidir. Raporlamalar, yönetim kurulu veya denetim komitesi ile üst seviye yönetime yapılmalıdır.
- xii. Prensip:** Saptanan iç kontrol uyumsuzlukları zamanında üst yönetim ve yönetim kuruluna raporlanmalıdır.

– **Gözetim Yetkilileri Tarafından İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

- xiii. Prensip:** Bankacılık gözetim kurumları, tüm bankaların etkili bir iç kontrol sistemini oluşturmasını sağlayacak düzenlemeleri yapmalıdır.

### 2.2.1.3. ABD Sayıştay’ında İç Kontrol Standartları

1982 tarihli Federal Yöneticilerin Mali Güvenilirliği Kanunu, kamuda iç kontrol standartları yayımlama sorumluluğunu ABD Sayıştayı GAO (Government Accountability Office)’ya vermiştir.

Yayınlanan bu standartlar ile kurum bünyesinde bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi ile kurumun karşı karşıya kalabileceği suiistimal, yolsuzluk, savurganlık, yönetim sorunları gibi risklerin belirlenmesine yönelik bir çerçeve sunulur. “Yönetimin Hesap verme Sorumluluğu ve Kontrol” hakkındaki A-123 No.lu genelge, kontrollere ilişkin değerlendirme yapma ve rapor hazırlamak gibi hükümler içermektedir. Burada iç kontrol, yönetim kontrolü ile benzer anlamda kullanılmakta ve kurum faaliyetlerinin bütün ölçülerini içermektedir (GAO, 2002:I-II).

A-123 Numaralı Genelge, 2002’de yayınlanan SOX yasası ışığında 2004 yılında revize edilmiştir. Revize edilmiş haliyle finansal raporlamayla ilgili iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesi ile yönetimin buradaki yükümlülüğü yeniden ele alınmıştır. Genelgenin maksadı, kamuda görevli yöneticilere iç kontrol sisteminin tesis edilmesi, değerlendirilmesi, düzeltilmesi ve raporlanması yolu ile programların ve operasyonların etkinliğinin artırılması ve hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesinde kılavuzluk sağlamak olarak belirlenmiştir (Erdoğan, 2009:106).

GAO söz konusu standartlarda iç kontrolü; “operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlamanın güvenilirliği ve yasalara uyum konularında makul bir güvence

sağlamak amacı ile kurum yönetiminin entegre bir bileşeni” olarak tanımlamaktadır (Özbek, 2012:474).

GAO tarafından belirlenen iç kontrol standartları aşağıdaki gibi özetlenmiştir (GAO, 2002:7-24).

- **Kontrol Ortamı:** Örgüt içerisinde iç kontrol ortamının oluşturulması ve sürdürülmesi yönetim ve çalışanlar tarafından gerçekleştirilmeli ve desteklenmelidir. Etkili bir iç kontrol ortamı diğer standartlara bir temel oluşturur, disiplin sağlar ve iç kontrol kalitesini arttıran bir ortam oluşturur.
- **Risk Değerlendirme:** Kurumun iç ve dış nedenlerden dolayı yüz yüze kaldığı risklerin değerlendirilmesi iç kontrol tarafından yerine getirilmelidir. Bu değerlendirme yapılırken kuruluş amaçlarının açık bir şekilde belirlenmesi şarttır.
- **Kontrol Faaliyetleri:** Yönetim talimatlarının yerine getirildiğine ilişkin güvence sağlanması işlevi iç kontrol faaliyetleri ile olur. İç kontrol faaliyetleri, kurum hedeflerinin gerçekleşmesi aşamasında etkili ve verimli olmalıdır. İç kontrol faaliyetleri, kurum politikaları, prosedürleri ve bütçenin hazırlanıp uygulanmasına yönelik ihtiyaçları destekleyen, yönetim talimatlarını güçlendiren bir mekanizmadır. İç kontrol faaliyetleri, kurumun uygulamaya yönelik gözden geçirmesinin, kamu kaynaklarının idaresine ilişkin hesap verme mesuliyetinin ve etkili bir sonuca ulaşılmasının bir parçasıdır.
- **Bilgi ve İletişim:** Kurum bünyesinde bilgiler, kaydedilmeli ve bu bilgiye ihtiyaç duyan başta yönetim olmak üzere diğer çalışanlara sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir biçimde ve zaman diliminde iletilmelidir. Kurum içerisinde bilginin iletişimi, aşağıdan yukarıya olabileceği gibi yukarıdan aşağıya veya yatay da olabilir. Kurum yönetimi, kurum içi iletişim kadar kurum hedeflerinin gerçekleşmesinde önemli bir yere sahip olan paydaşlar ile de iletişim kurma ve onlardan bilgi alınması konusunda uygun araçların temin edilmesini güven altına almalıdır.
- **İzleme:** İç kontrol, izleme ile belirli zaman diliminde performans kalitesinin değerlendirilmesi, denetim veya diğer inceleme sonuçlarının derhal çözüme kavuşturulması konusunu güvence altına almalıdır. İzleme de devamlılık esastır.

#### 2.2.1.4. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları

1990'lı yılların ortasında, Avrupa Birliği üye ülkelerinde iki iç kontrol modeli uygulanmaktadır. Birinci model daha gelenekçi olup, yetki devri olmakla birlikte daha merkezde olan ve harcama öncesinde kontrolleri ön plana koyan bir modeldir. İkinci model, idarenin yönetim sorumluluğu esasına dayalı bir modeldir. Her idarenin yöneticisi, kendi kararları, harcamaları ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesinden sorumludur (Doğmuş, 2010:43).

AB'nin genişlemesi ile birlikte, kamu yönetimi reformunun ön plana çıktığını görmekteyiz. Aday ülkelerin mali kontrol alanlarına ilişkin var olan yapılarını yeniden değerlendirmeleri ve olumsuz yönlerini ortaya çıkarmaları önem kazanmıştır (Saltık, 2007:33).

Avrupa Komisyonu tarafından 2000 yılında White Paper yayımlanmıştır. Beyaz Kitap iç kontrolün, "Kurum yönetiminin, hedeflerine ekonomik, verimli ve etkin bir biçimde ulaşmak; yasalara, yönetim politikaları ve düzenlemelerine bağlılığı sağlamak; varlıklar ve önemli bilgileri korumak; usulsüzlük ve hataları tespit etmek ve önlemek; muhasebe kayıtlarının doğru olmasını ve güvenilir finansal bilgiler ve yönetim bilgilerinin zamanında üretilmesini temin etmek amacıyla planladığı ve hayata geçirdiği genel politika ve usulleri" kapsadığını belirtir.

Komisyon için geliştirilen iç kontrol çerçevesi yirmi dört iç kontrol standardından oluşmaktadır. İç kontrol sisteminin uygulanması ve gelişimlerinin ölçülmesini sağlamak için bütün standartlar için 2001 yılı itibariyle her birimin iç kontrol sisteminde dikkate alması gereken özel uygulamalı faaliyetleri tanımlayan bir dizi "temel gereklilik" uygulanmaktadır.

2002 yılından itibaren, birimlerden temel gereklilikle uyum düzeyleri resmi olarak her sene değerlendirmeleri talep edilmektedir. Yapılan bu yıllık değerlendirmelerin sonuçlarına bakıldığında iç kontrol yapılarının uygulanmasında başarılı olduğu ve birimlerin temel gerekliliklerle uyum seviyelerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. 2005 yılında komisyon bir "ortak risk yönetimi yöntemi" benimsemiştir. Bu belgenin içeriğine bakıldığında, iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesine yönelik tüm ilkelere yer verildiği görülmektedir (Avrupa Toplulukları Komisyonu, 2007:4).

AB bünyesinde denetime ilişkin ana düzenleme haline gelecek 8.Direktifin temel kilometre taşlarından birisi olmak üzere, AB bünyesinde COM/2003/0286 sayılı “Avrupa Birliğinde Yasal Denetimin Güçlendirilmesi” başlıklı AB Tebliği çıkarılmıştır. Bu tebliğin önemi, AB bünyesinde denetime yönelik 8.Direktiften önceki süreçte kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç kontrol sistemine özel önem veren en önemli düzenleme olmasıdır. Bu tebliğde, AB bünyesinde iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi, buna yönelik alt yapıların kurulması ve gerekli düzenlemelerin ve standartların çıkarılmasının altı çizilmiştir. Ayrıca, 2006 yılında Avrupa Birliği bünyesindeki üye ülkelerde, denetime ilişkin hususları düzenleyen özel bir direktif olan 8.Direktif kabul edilmiştir. Denetime ilişkin Topluluk bünyesindeki en önemli düzenleme olan 8.Direktif, üye ülkelerdeki şirketlerin bünyelerinde COSO bileşenlerini içerecek şekilde etkin bir iç kontrol sistemi kurulmasını, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sürdürülmesinin sağlanmasını ve sistemin etkinliğinin sürekli gözetim ve takip altında tutulmasını öngören temel düzenlemeleri getirmiştir. Bu düzenlemelerle getirilen şirketlerdeki etkin denetim, iç kontrol ve risk yönetimi sistemleriyle şeffaflık, hesap verilebilirlik, kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik güvence altına alınmaya çalışılmıştır (Aksoy, 2005d;Aksoy 2005e).

Komisyon 2005 yılında ortak bir risk yönetim metodolojisi ile birlikte iç kontrol standartlarının bu yönetim esasları doğrultusunda yenilenmesini gündeme taşımıştır. 16 Kasım 2007 yılında yayınlanan “İç Kontrol Standartlarının Revizyonu ve Temel Çerçeve” adlı tebliğ ile değişikliklerin amacına, yenilenmiş olan iç kontrol çerçevesine ve etkin bir yönetim için iç kontrol standartları temel zorunluluklarına, iç kontrolün etkinliğini ölçülemeye ilişkin bir kılavuza ve sahiplik hususlarına yer verilmiştir (Erdoğan, 2009:112).

Daha önce 24 ilke olarak belirlenen iç kontrol standartları revize edilerek 16 ilkeye indirilmiştir. Bu durumun iç kontrolde bir azalmaya sebep olduğu düşünülmemelidir. Önceki İç Kontrol Standartlarının kapsamına giren tüm alanlar yeni Standartlar temelinde yeniden gruplandırılmıştır. Bu gruplar: “misyon ve değerler, planlama ve risk yönetim süreci, insan kaynakları, bilgi ve mali raporlama, operasyonlar ve kontrol faaliyetleri, değerlendirme ve denetim” şeklinde gruplandırılarak yeniden sunulmuştur (Avrupa Toplulukları Komisyonu, 2007:6-13).

### 2.2.1.5. Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

AICPA, “Amerikan Muhasebeci Birliği” ismiyle 1887 tarihinde kurulmuştur. 1917 tarihinde “Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü” olarak adlandırılmış ve 1957 tarihinde ise yapılanmasını tamamlamıştır (Güner, 2019:50).

AICPA 1988’de, “Bir Mali Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Dikkate Alınması” adlı SAS-55 No.lu denetim standardını yayınlamıştır. Adı geçen 55 numaralı standartta iç kontrol yapısının, işletme tarafından saptanan amaçların başarılacağına ilişkin makul bir güvenceyi sağlayacak prosedürler ve politikalar içerdiği belirtilmektedir. İç kontrol yapısı, kontrol çevresi, özellikle kontrol prosedürleri ve muhasebe sistemi olarak belirtilmiş ve denetçilerin risk değerlendirmeleri amacıyla kontrol testlerini uygulamaları benimsenmiştir. Söz konusu testlerin neticeleri doğrultusunda denetimin kapsamı, zamanlaması ve uygulanması gereken denetim türleri tespit edilmelidir. 1995 tarihinde 55 numaralı standart revize edilerek 78 numaralı “Bir Mali Tabloda İç Kontrolün Dikkate Alınması” standardı yayınlanmıştır. 78 numaralı standardın amacı, işletmelerin iç kontrol yapılarının anlaşılmasına ilişkin esasların belirlenmesidir. COSO iç kontrol sistemine ait tanımı kabul eden 78 numaralı standart, “iç kontrol yapısı” terimini değil onun yerine “iç kontrol” kavramını benimsemiştir. Bu standart da iç kontrol, işletme hedeflerine ulaşılması noktasında makul bir güvenceyi temin etmek için tesis edilen ve işletmelerin yönetim kurulları, yöneticileri ve diğer çalışanları tarafından etkilenen bir süreç şeklinde tanımlanmıştır (İbiş & Çatıkkaş, 2012:107).

AICPA tarafından 15 Aralık 2006 yılında yayımlanan SAS 112 numaralı “Bir Denetimde Belirlenen İç Kontrolle İlgili Konuların İletilmesi” isimli standart da, iç kontrol sisteminde yer alan noksanlıkları bildirme konusunda denetçiye yardımcı olabilecek yeni tanımlamalar geliştirilmiştir. 112 numaralı standart, kontrole ilişkin yetersizliklerin ve maddi zayıflıkların tespiti üzerinde durmuş ve bunların açıklamalarını yapmıştır (Kurnaz, 2013:21).

### 2.2.1.6. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditors)

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), 1941'de Florida'da kurulmuştur. Kuruluş amacı, iş dünyasının yapısında meydana gelen genişlemeler ve bunun sonucunda ortaya çıkan problemlere karşı çözüm üretmektir. Enstitü üyeleri için, iç denetim, riskin yönetilmesi, yönetim, bilgi teknolojilerinin denetimi, iç kontrol, eğitim ve güvenlik gibi konularda hizmet verir. İç denetim standartlarının saptanması, bunların geliştirilmesi ile ilgili olarak iç denetime katkı sağlayıcı çalışmalarda yapmaktadır. Enstitü bünyesinde sertifika, standartlar ve rehberlik, belgelendirme, yönetici geliştirme programları gibi etkinlikler de yapılmaktadır (Güner, 2019:47).

Enstitünün 1978 tarihinde yayınladığı “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”, iç kontrolü geniş bir biçimde açıklamıştır. Söz konusu standart da iç denetimin faaliyet alanı, işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliği, yeterliliği, değerlendirilmesi ve denetlenmesinden meydana geldiği belirtilmiştir (İbiş & Çatıkkaş, 2012:104).

Enstitü 1983 tarihinde, iç kontrol sisteminin oluşturulması, geliştirilmesi ve sistemin değerlendirilmesi konusunda iç denetçilere rehberlik etmesine yönelik “iç denetçi” isimli bir çalışma yayımlamıştır. Bu çalışma neticesinde iç kontrole ilişkin tespit edilen hususlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Uzay, 1999:7).

- Kontrol, işletme amaçlarına ulaşmak gayesiyle yönetim tarafından gerçekleştirilen bir faaliyettir,
- Kontrol, yönetim tarafından planlaması, örgütlemesi ve yönlendirmesi ile oluşur,
- Kontrolün, yönetim kontrolü, idari kontrol ve iç kontrol gibi türleri vardır,
- Kontrol sistemi bir organizasyonda kavramsal olarak mevcuttur,
- Yönetim planları, faaliyetler ve organizasyonlar tespit edilmiş amaçlara ulaşılmasını temin edecek bir biçimde olmalıdır. Kontroller, önleyici kontroller, tespit edici kontroller veya düzeltici kontroller şeklinde olabilir,
- İç denetim, hedeflere ulaşılması konusunda yeterli bir güvenin var olup olmadığını saptamak için organizasyon, planlama ve yönetim süreçlerinin ele alınması ve incelenmesidir.

2004/Ocak ayından itibaren standartlar ciddi anlamda değişikliğe uğramıştır. Günümüzün risk yönetimi ve kurumsal yönetim ihtiyaçlarını karşılayacak bir biçimde güncellenmiştir (Karcıoğlu & Yanık, 2010:231).

Revize edilen standartlar da, iç denetçilerin sorumlulukları da açıklanmıştır. Söz konusu standartların gayesi; uygulamanın temini için esas ilkeleri saptamak, iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin bir çerçeve ortaya koymak ve iç denetçilere ilişkin performansların değerlendirilmesini temin etmektir. Söz konusu standartlarda ayrıca iç kontrol sisteminin kurulmasına, izlenmesine ve değerlendirilmesine yönelik düzenlemelerde getirilmiştir. Standartlar üç bölümden oluşur; nitelik standardı, uygulama standardı ve performans standardı (Uyar, 2010:40).

#### **2.2.1.7. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)**

1977 tarihinde Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, muhasebe mesleğinin milletlerarası alanda sözcülüğünün yapılması, üye kuruluşlar ile öteki uluslararası kuruluşlar arasında koordinasyon ve iş birliğinin kolaylaştırılması, profesyonel muhasebecilere yönelik denetim ve güvence alanlarında, kamu kesimi muhasebesi alanında, eğitim ve etik kaideler ilgili yüksek kalite de uluslararası standartların benimsenmesini, geliştirilmesini, bu standartların kullanılmasını desteklemek amacıyla kurulmuştur (Kurnaz, 2013:22).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 400 numaralı “ Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol” standardı, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısını anlamak ve denetim riskini saptamak amacıyla tanzim edilmiştir (İbiş & Çatıkkaş, 2012:105).

IFAC, iç kontrolü, işletme faaliyetlerinde etkinliği temin etmeye, işletme ait varlıkları koruma altına almaya, muhasebe kayıtlarına ilişkin hataların ve eksikliklerin önlenmesi ve güvenilir mali bilgilerin oluşturulmasına ilişkin işletmelerin yönetimleri tarafından belirlenen prosedür ve politikaların tamamı biçiminde tanımlamıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü gibi iç kontrol sistemini kapsamlı bir şekilde tanımlamış olmasına rağmen, bağımsız denetime ilişkin hizmetlerde denetçinin, yalnızca iç kontrol sisteminin

muhasebe işlemlerine ait kayıtların doğruluğunu temin etmeye ilişkin politikalar ve prosedürler üzerinden odaklanması gerektiğine vurgu yapmıştır (Akışık, 2005:93-96).

IFAC yayımlanmış olduğu bağımsız denetime ilişkin standartlarında, iç kontrol sisteminin, hesap bakiyeleri ya da hesapların sınıflandırılmasında meydana gelen ve mali tabloların üzerinde negatif etki yaratacak yanlışlıkların zamanında tespit edilmesine ilişkin olduğu, kontrollerin yetersiz kaldığı durumlarda hataların ve eksikliklerin tespit edilmesinin zorlaşacağı, başka bir söyleyişle kontrol riskinin artabileceği belirtilerek; etkin bir iç kontrol sisteminin dahi kontrol riskini bütünüyle ortadan kaldıramayabileceği belirtilmiştir (Akışık, 2005:96).

#### **2.2.1.8. Sarbanes - Oxley Yasası ve İç Kontrol**

Global Crossing, Enron, Dynegy, Xerox, WorldCom, Qwest Communications , Tyco International ile Adelphia Communications gibi muhasebe skandallarının ardından, başta ABD olmak üzere çeşitli ülkelerde bir dizi düzenleme yapılması için çalışmalara başlandı. Bu çalışmalarda, denetim standartları çeşitli açılardan yeniden ele alınmak suretiyle bazı düzenlemeler yapılması amaçlanmıştır. Bu çalışmaların en önemlisi Sarbanes-Oxley düzenlemeleridir. Bu düzenlemeler halka açık şirketler için getirilmiş önemli düzenlemeleri kapsamaktadır. ABD’de 30.07.2002 tarihinde yürürlüğe giren ve kurumsal yönetim ile muhasebe standartlarını içeren Sarbanes-Oxley Yasası ile yapılan düzenlemede, bağımsız denetimle ilgili yeni bir sistem tasarlanmış ve "Public Company Accounting Oversight Board" (PCAOB) adlı gözetim ve denetim kurulu oluşturulmuştur. ABD'de bağımsız denetim hizmeti verecek kuruluşların bu kurula kaydı zorunlu tutulmuştur. Kurulun görevleri arasında, denetim firmalarının kaydedilmesi; işletmeler için kanunlar gereğince denetim raporu hazırlanmasına yönelik standartları belirlemek, bunları kabul etmek; kurula kayıtlı denetim kurullarını denetlemek; kayıtlı denetim kurumları ve bu kurumlarla ilişkili kişilerle alakalı inceleme, soruşturma ve disiplin işlemlerini yapmak ve gereken durumlarda uygun cezaları vermek; yatırımcıları korumak ya da kamu yararını korumak için, kayıtlı denetim firmaları tarafından sunulan denetim hizmetlerinin kalitesini geliştirmek; yüksek mesleki standartları ilerletmek ya da aksi durumlarda yasayı uygulamak ve kurulun ya da SEC’in uygun bulacağı diğer görevleri yapmak şeklinde özetlenebilir (Kırlioğlu & Akyel, 2004:30-31).

Sarbanes - Oxley yasasının amaçlarına aşağıda yer verilmiştir : (İnam, 2007:71).

- İşletmelerde kurumsal yönetimin güçlendirilmesi,
- Kurumsal yönetime tesir eden unsurlar ile işletme ilişkilerinin yeniden tanımlanması,
- Söz konusu ilişkilerde saydamlığın temin edilmesi,
- Kamuoyunun daha iyi ve güvenilir bir şekilde bilgilendirilmesi,
- Denetçi bağımsızlığının temin edilmesi ve denetimin etkinleştirilmesi,
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması.

Sarbanes-Oxley Yasasının 103, 301, 302 ve 404. bölümlerinde İç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Yasa'nın 103. bölümde yer alan standartlar, bağımsız denetim kuruluşlarınca kullanılacak denetim, doğrulama ve kalite kontrolünden oluşmaktadır. 301 numaralı bölüm, borsada kayıtlı işletmelerin iç denetim komitesi kurmaları gerektiğine ilişkin hükümlere yer vermiştir. “Finansal Raporlamada şirketin Sorumluluğu” başlıklı 302. bölümde, şirket bünyesinde görev yapan ve aralarında genel müdürün de bulunduğu üst düzey yöneticilerin, işletme çalışanlarının karıştıkları usulsüzlükleri ve hatalı davranışları mutlak surette iç denetim komitesi ve bağımsız dış denetçilere rapor etmeleri gerektiği belirtilmiştir. Sarbanes-Oxley Yasasında her ne kadar üst düzey yöneticilerin bu konularda sorumlu oldukları belirtilmiş olsa da iç kontrol sisteminin etkinliğinin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi daha uygundur. İ denetçilerin hazırlamış oldukları iç kontrol değerleme raporları üst düzey yöneticiler tarafından onaylanacaktır. Yasa'nın “İ kontrollere ilişkin yönetim değerlendirmesi” başlıklı 404. bölümünde, iç kontrol raporlarının bağımsız denetim hizmeti sunan kuruluşlar tarafından tasdik edileceği belirtilmiştir (Akışık, 2005:95-96).

Sarbanes-Oxley yasası ile birlikte, denetime ilişkin kavramlar öne çıkarılmış ve denetleyici kurumlar üzerindeki kontroller arttırılmıştır. Yapılan araştırmalarda, 2003'den sonra saptanan hilelerde büyük artış olduğu ortaya konmuştur. Tespit edilen rüşvet vakaları %71 oranında ve kara para aklama planlarının ise %130 oranında arttığı görülmüştür. Finansal verilerde tespit edilen hatalar ise %140 oranında artmıştır. Tespit edilen hata ve usulsüzlüklerin oranındaki bu artışlar Sarbanes-Oxley Yasası'nın etkinliğini göstermektedir (Ertikin, 2017:109).

Sarbanes-Oxley yasasıyla birlikte getirilen kuralların uygulanmasıyla işletmelerin yargıya ilişkin masraflarının da azaldığı saptanmıştır (Cengiz, 2013:411).

Sarbanes-Oxley yasası kabul edilmeden önce ABD sermaye piyasalarında faaliyette bulunan yabancı firmaların kurumsal yönetim ilkelerini açık bir şekilde ortaya koymaları yeterli görünmüşken, Sarbanes-Oxley yasasından sonra yabancı firmaların, Amerikan firmalarının uymak zorunda oldukları kurallara uymaları zorunlu hale getirilmiştir (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010:54).

### **2.2.2. Ulusal Kuruluşların İç Kontrol Düzenlemeleri**

İç kontrol sistemine yönelik ulusal kuruluşlar tarafından geliştirilen düzenlemelerin başlıcaları aşağıdaki gibidir.

#### **2.2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulunca Yapılan İç Kontrol Düzenlemeleri**

SPK'nın 1996 tarihli Seri X, 16 No.lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", ülkemizde İç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin ilk düzenlemeler getirmiştir.

4 Mart 1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan 16 numaralı tebliğin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi başlıklı 28.maddesinde İç Kontrol Sistemi, "yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemler" olarak tanımlanmıştır. Aynı madde de "Denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır" denilmektedir (Sermaye Piyasası Kurulu, Seri:X, No:16 Tebliğ).

02 Kasım 2002 tarihli Seri:X, No:19 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ile 16 numaralı tebliğe üç fıkra eklenmiştir. 28.maddeye eklenen 28/A maddesinde

“Denetimden Sorumlu Komiteler” başlıklı madde de, “borsada hisse senetleri işlem gören kuruluşlara, yönetim kurulunca kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan iç denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar” denilmektedir (Sermaye Piyasası Kurulu, Seri:X, No:19 Tebliğ).

Enron vb. küresel muhasebe ve denetime ilişkin skandallar sonucunda çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) sonrasında, SPK tebliğlerinde de SOX yasasına benzer değişikliklerin yapıldığı görülmüştür. Bu bağlamda Seri:X, 19 numaralı Sermaye Piyasası Kurulu tebliği ile Sarbanes-Oxley kanunu karşılaştırıldığında; birçok konuda benzerliklerin olduğu gözlemlenmiştir. Seri:X, 19 numaralı tebliğin ilgili maddelerinde borsaya kayıtlı şirketlerdeki iç kontrol sisteminin etkin çalışması amacıyla Sarbanes-Oxley yasasına benzer düzenlemelerin getirildiğini ve gerek iç gerekse de dış denetçilerin sorumluluklarının önemli derecede arttırıldığı görmekteyiz (Aksoy, 2005a:159-160).

12 Haziran 2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete’ de Seri:X, 22 no.lu tebliğ yayımlanmıştır. Yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” in Onuncu Kısım, İkinci Bölüm, 11.maddesinin 1 numaralı bendi bağımsız denetçinin görev sorumluluklarına, aynı maddenin 2 numaralı bendi kontrol sisteminin tanımına ve üç numaralı bent ise iç kontrolün beş unsuruna yer vermiştir (Sermaye Piyasası Kurulu, Seri:X, No:22 Tebliğ).

Aynı bölümün 16. maddesinde Kontrol ortamı, “işletmenin yönetim fonksiyonu ile iç kontrol sistemi ve bunun önemine ilişkin işletme yönetiminin ve yönetimden sorumlu kişilerin tutum, davranış ve anlayışlarını kapsar. Kontrol ortamı, işletme çalışanlarının iç kontrol sistemiyle ilgili düşüncelerini etkileyerek, iç kontrol sisteminin etkin, disiplinli bir yapıda oluşmasını sağlar. Bağımsız denetçi, işletmedeki kontrol ortamını kavramak zorundadır” şeklinde izah edilmiştir.

19. madde de Kontrol faaliyetleri, “ işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek risklerin ortaya çıkarılması ve gerekli önlemlerin alınması gibi, işletme yönetiminin talimatlarının uygulanmasını sağlayan usul ve esaslardır. Bilişim teknolojileri

vasıtasıyla ya da manuel olarak gerçekleştirilebilen kontrol faaliyetleri, çeşitli amaçlara yönelik olabilir ve işletmenin değişik kurumsal ve fonksiyonel düzeylerinde uygulanır.” Bu kapsamda; “Yetkilendirme, Performansın gözden geçirilmesi, Bilgi işleme süreçleri, Fiziksel kontroller ve Görevlerin ayrılması” kontrol faaliyetlerine örnek gösterilebilir.

20. madde de ise Kontrol faaliyetlerinin gözetimi, “kontrollerin tasarım ve işleyişinin zamanında değerlendirilmesi ve şartlara bağlı olarak değişiklikler için önemli düzeltici önlemlerin alınmasını da içeren, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren bir süreçtir. İşletme yönetimi, kontrollerin gözetimini faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında veya sonrasında ayrı bir değerlendirme şeklinde ya da bu iki yöntemi birlikte kullanarak gerçekleştirir” şeklinde belirtilmiştir.

#### **2.2.2.2. Türk Ticaret Kanununda Yapılan Düzenlemeler**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak 01.01.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yeni TTK ile birlikte kurumsal varlığın devam ettirilebilmesi için işletmelerin karşısına çıkan fırsatların etkin bir biçimde değerlendirilmesinde, etkili bir risk kontrol yönetiminin ve kurumsal yönetim yaklaşımının önemli bir rolü vardır. Yeni TTK’ da işletmelerin kurumsal varlıklarını devam ettirebilmeleri için gerekli olan yaklaşımların sorumluluğu yönetim kuruluna ait olduğu belirtilmiştir. Yönetim kurulu bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için şirketlerde yeterli donanımına sahip bir iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyacaktır. 366/2, 375 ve 378. Maddelerle bahsedilen iç denetim fonksiyonlarının ve faaliyetlerinin oluşturulması için gerekli uygulamalar belirtilmiştir (Gürer, 2012:14).

Kanun iç kontrol sistemine ilişkin açık bir düzenleme getirmemiştir. Şirket bünyesinde etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması zorunlu tutulmamış, iç kontrol sisteminin varlığına ilişkin olarak yönetim kurullarına herhangi bir görev de yüklenmemiştir (Özbek, 2012:478).

Bununla birlikte yeni TTK’da iç kontrol sistemine ilişkin kısıtlı da olsa bir düzenlemenin getirildiği görülmektedir.

6102 Sayılı kanunun 366/2 Madde hükmü “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.” şeklinde ifade edilmiştir (6102 Sayılı TTK).

Madde hükmüne bakıldığında yönetim kurullarına denetim komiteleri gibi komitelerin kurulmasına yönelik bir yetki verilmiş olmasına karşın herhangi bir zorunluluk getirilmemiş, tamamen yönetim kurullarının takdirine bırakılmıştır (Cömert, 2008:25).

Yönetim kurulu, işletme faaliyetlerinin gidişatı hakkında bilgi sahibi olmak, işlemlerin sürecini izlemek, alınan kararları uygulamak gözetim ve yönlendirme görevini etkin bir biçimde yerine getirmek ya da iç denetim için oluşturacağı komiteler ve komisyonlar için tarafsız bir güvenceye gereksinim duyacaktır. Yönetim kurulunun ihtiyacı olan bu tarafsız güvence talebi ancak iç denetim eliyle karşılanabilir (Uzun, 2012:32).

Konuyla ilgili olarak SPK'nın 22/1-z madde hükmüne dayanılarak borsaya kayıtlı şirketler için çıkarılan ve 30.12.2011 tarihinde yürürlüğe giren “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğin” ekinde yer alan 4.5.1 no.lu ilkede yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarının etkin bir şekilde yerine getirilmesi için yönetim kurulu bünyesinde “Denetimden Sorumlu Komite'nin, Kurumsal Yönetim Komitesi'nin, Aday Gösterme Komitesi'nin, Riskin Erken Saptanması Komitesi'nin ve Ücret Komitesi” nin oluşturulması gerektiği belirtilmiştir. Yeni TTK'da komiteler, “İç Denetim Komitesi ve Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesi” dışında isim belirtilerek ve sınırlayıcı olarak belirtilmemiş iken, Tebliğ'de komiteler isim verilerek ve sınırlı olarak belirtilmiştir. Tebliğde yer alan çeşitli hükümlerle yönetim kurulu üyelerinin komitelerde görev almaları zorunlu iken, TTK'da böyle bir zorunluluk getirilmemiştir (Baş, 2012:36-37).

Yönetim kurulu, 375. Madde hükmünde sayılan bu yetkilerini şirket esas sözleşmesi dayanarak veya genel kurulda alınacak bir karar ile devredemez ve bu yetkilerinden de feragat edemez. Yönetim kurulu, sayılan bu görevler haricinde diğer yetkilerini tamamen veya kısmi olarak yönetim kurulu üyesine ya da diğer kişilere devredebilir. Yönetim yetki devredilmediği zaman bu yetkiler yönetim kurulunun bütün üyelerine aittir (Dal & Çalış, 2012:73-74).

375. madde hükmünün gerekçesine bakıldığında; finans denetimi ile aslında iç denetimin kastedildiğini görüyoruz. Kanunun gerekçesinde; finans denetim düzeninin kurulması, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sisteminin ve bunu yapacak bir birimin bulunması öngörülmektedir. Kanunun söz konusu gerekçesinde bahsedilen iç denetim sistemiyle “iç kontrol” sistemi, bunu yapacak birim olarak da “iç denetim” birimi anlaşılmalıdır (Uzun, 2012:33).

Ayrıca söz konusu gerekçe de, şirket büyüklüğüne bakılmaksızın, şirkette, muhasebe den tamamen bağımsız, profesyonellerden meydana gelen, etkin bir iç denetim birimine ihtiyaç duyulduğu, anonim şirketler denetiminin yalnızca tek bir bağımsız dış denetimin eline bırakılamayacağı ifade edilmiştir (Kara & Anadolu, 2016:426).

6102 sayılı kanunun “Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi” başlıklı 378. madde hükmü “Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor, denetçiye de yollanır” şeklindedir (6102 Sayılı TTK).

378. madde ile, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamlılığını tehlikeye düşürebilecek sebeplerin erken teşhis edilmesi, ve bu teşhis neticesinde gerekli tedbirlerin alınması ve risk yönetiminin etkili bir biçimde yapılabilmesi için konusunda uzman bir kurul oluşturmak, sistemi kurmak ve geliştirmek sorumlulukları hüküm altına alınmıştır. Madde açıklamasına bakıldığında pay senetleri borsada işlem gören şirketler için konusunda uzman bir komitenin kurulması zorunludur. Denetçinin talep etmesi durumunda diğer şirketlerde de bu komitenin kurulacağı tabiidir (Kara & Anadolu, 2016:426-427).

6102 sayılı kanunun “Denetleme” başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 398. maddenin 4.fıkrasında; “Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek

nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir” denilmektedir (6102 Sayılı TTK).

398. maddenin son fıkrası ile ilgili gerekçeli kararda, 378. Maddeye atıfta bulunarak risklerin tespiti yönünde kurulması öngörülen komitelerin kurulup kurulmadığına ve bunun işletilip işletilmediğinin tespitine ilişkin zorunluluğa işaret edilmektedir (TTK, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde Gerekçeleri).

Sonuç olarak, 6102 sayılı kanunda iç kontrol ve iç denetime ait doğrudan bir göndermenin olmadığı görülmekle birlikte etkili bir risk yönetimi ancak iç kontrol sisteminin varlığı ile gerçekleştirilebilir. Söz konusu iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin var olması, işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi, işletme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, mali raporlama süreçlerinin etkinliği ile ilgili makul bir güvence sağlayacak ve işletmenin bütün faaliyetlerinin mevcut mevzuatlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayabilecektir (Özbek, 2012:488).

### **2.2.2.3. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun İç Kontrole İlişkin Düzenlemeleri**

5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanununun üçüncü kısım, ikinci bölümünde iç denetim ile iç kontrol sistemleri kapsamlı bir biçimde düzenlenmiştir (5411 Sayılı BK).

Bankacılık Kanunu ve ilişkili ikincil düzenlemelerle, bankacılık sektörünün düzenlenmesine ve denetlenmesine ilişkin uluslararası standartlara uyum sağlama konusunda önemli adımlar atılmıştır. Bankaların kuruluşundan faaliyetlerine ve mali şartlarından denetimlerine kadar birçok konuda BDDK tarafından yönetmelik, tebliğ, karar ve ilke başlıkları adı altında birçok düzenlemenin yapıldığı ve kısıtlamaların getirildiğini görmekteyiz. Bu kanun aynı zamanda 4389 sayılı kanunun bazı

hükümlerini de içerecek bir biçimde kamu denetimi, bağımsız denetim ve iç denetime yönelik geniş hükümler barındırmaktadır (Kartal, 2013:28).

23. Maddenin son fıkrasında; “ İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır” denilerek iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin tesisi görevi yönetim kuruluna verilmiştir (5411 Sayılı BK).

29.Madde de “İç sistemlere ilişkin yükümlülükler” başlığında bankaların kurmak ve yönetmekle yükümlü olduğu iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi iç sistemleri tanımlamaktadır (5411 Sayılı BK).

30. Madde de “İç Kontrol Sistemi” başlığı altında; bankaların kurmakla mükellef oldukları iç kontrol sisteminin kapsamı, faaliyetleri, görev ve yetkileri belirtilmiştir (5411 Sayılı BK).

Kanununun 30.maddesinin son fıkrasında, iç kontrol faaliyetlerinin yönetim kuruluna bağlı olarak görev yapacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütülmesi ifadesi ilk defa bir kanun maddesi olarak yer almıştır (Yurtsever, 2008:87).

32.Madde de “İç denetim sistemi” başlığında; bankaların kurmak zorunda oldukları iç denetim sisteminin kimler tarafından yürütüleceği, raporlamaların hangi dönemlerde ve kimlere yapılacağına ilişkin hükümlere yer verilmiştir (5411 Sayılı BK).

Ülkemizde 2000 yılına kadar Hazine Müsteşarlığı başta olmak üzere farklı kamu kurumlarınca bankalar üzerinde denetim yapılırken, 2000 yılından sonra ki süreçte, idari ve mali açıdan bağımsız bir statüye kavuşturulan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, yetkili kamu otoritesi olmuştur. BDDK; bankaların kuruluş, faaliyet ve tasfiyeleri, mali raporların düzeni, öz kaynak, likidite ve diğer teknik konulardaki koruyucu düzenlemeler de olmak üzere genel ve ayrıntılı noktalar üzerinde birçok yönetmelik ve tebliğ yayınlamak suretiyle bankacılık sektörünün faaliyet gösterdiği alanı ilgilendiren kısıtlayıcı ve rehber niteliğinde düzenlemeleri uygulamaya geçirmiştir (Kartal, 2013:25-26).

Bankacılık Kanunu'nun 23/3, 24, 29, 30, 31, 32 ve 93. maddeleri göz önünde bulundurularak hazırlanan 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" ile bankalarda iç denetim, iç kontrol ile risk yönetim sistemleri ve süreçlerine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. İlgili Yönetmelikte yönetimin yükümlülükleri, iç kontrol sistemine ilişkin amaç ve kapsama, iç kontrol faaliyetleri, iç kontrol birimi ve personeli ile ilgili ifadeler yer verilmiştir. 28.06.2012 tarih ve 28337 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" ile 11.07.2014 tarih ve 29057 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan "Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik" ile bir takım değişiklikler yapılmıştır (Çiğdem, 2018:28).

11.07.2014 tarih ve 29057 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmeliğin" 1.maddesinde, bankaların kurmak zorunda oldukları iç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemleri ile içsel sermaye yeterliliği değerlendirme sürecine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir (Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete. Sayı:29057. 11.07.2014).

Yönetmeliğin 5. maddesinde Yönetim Kurulu'nun Sorumlulukları; "İç sistemlerin bu Yönetmelikte belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde oluşturulması, etkin, yeterli ve uygun bir şekilde işletilmesi, muhasebe ve finansal raporlama sisteminden sağlanan bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve muhafazası hususlarında her türlü tedbirin alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi nihai olarak yönetim kurulunun sorumluluğundadır" şeklinde izah edilmiştir.

Yönetmeliğin 9. maddesi İç Kontrol Sistemini ele almıştır. İlgili maddenin birinci fıkrasında; "İç kontrol sisteminin amacı, bankanın varlıklarının korunmasını, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde Kanuna ve ilgili diğer mevzuata, banka içi politika ve kurallara ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve finansal raporlama sisteminin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini sağlamaktır" denilmektedir. İkinci fıkrada "iç kontrol sisteminden beklenen amacın sağlanabilmesi için gereken zorunlu özellikler aşağıda belirtilmiştir;

- a) Banka yapısında görev ayrımının oluşturulması ve mesuliyetlerin paylaşılması,
- b) Muhasebe ve mali raporlama sisteminin, banka içi iletişim kanallarının ve bilgi sisteminin etkili çalışabilecek bir biçimde tesis edilmesi,
- c) İş sürekliliği planı ve ilgili diğer planların hazırlanması,
- ç) İç kontrol faaliyetlerinin oluşturulması,
- d) Bankanın iş süreçleri üzerinde kontrollerin ve iş adımlarının gösterildiği iş akım görsellerinin oluşturulması zorunludur.”

Yönetmeliğin 14.madde hükmünde, iç kontrol faaliyetlerinin kapsamı ele alınmıştır. 21. Madde birinci fıkrasında ise iç denetimin amacı; “üst yönetime, banka faaliyetlerinin yasa ve ilgili diğer mevzuatlar ile banka içi strateji, politika, ilke ve hedefler doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususunda güvence sağlamaktır.” şeklinde belirtilmiştir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında Dönemsel ve Riske Dayalı Denetimlerde neler yapılacağına ilişkin hükümlere yer verilmiştir;

- “a) İç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin yeterliği ve etkinliği değerlendirilir.
- b) Elektronik bilgi sistemi ile elektronik bankacılık hizmetleri de dahil olmak üzere ve 13/1/2010 tarihli ve 27461 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmeliğin, Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçleri Denetimine İlişkin Esaslar başlıklı beşinci bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bilgi sistemleri gözden geçirilir.
- c) Muhasebe kayıtları ile finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği incelenir.
- ç) Operasyonel faaliyetlerin, belirlenmiş olan usullere uygunluğu ile bunlara ilişkin iç kontrol uygulama usullerinin işleyişi test edilir.
- d) İşlemlerin, Kanuna ve ilgili diğer mevzuata, banka içi strateji, politika ve uygulama usulleri ile diğer iç düzenlemelere uygunluğu denetlenir.
- e) Banka içi düzenlemeler çerçevesinde yönetim kurulu ve denetim komitesine yapılan raporlamalar ile yasal raporlamaların doğruluğu, güvenilirliği ve zaman kısıtlamalarına uygunluğu denetlenir.

Yönetmeliğin 25. Maddesi ise, İç Denetim Faaliyetlerinin kapsamına açıklık getirilmiştir.

#### **2.2.2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)**

Türkiye’de iç kontrolü güçlendiren düzenlemelerden biri de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur (KMYK, 2003). Bu kanun, Türkiye’deki tüm kamu kurumlarının mali yönetim ve iç kontrolünün bel kemiğini ve temelini oluşturmaktadır. Bu kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetimini ve iç kontrolünü düzenler. Türkiye’de kamu kurumlarının denetim ve teftiş sisteminde çok önemli değişiklik ve yenilikler getirmiştir. Ayrıca kanun, kamuda mali yönetim ve iç kontrol sisteminin önemli ölçüde yenilenmesinde ve Avrupa Birliği (AB) normlarına getirilmesinde önemli rol oynamıştır. Bu kanun ile AB müzakere sürecinde Fası 32 (Mali Kontrol) kapsamında kamu kurum ve kuruluşlarında uluslararası standartlara uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmuştur. Bu kanun ile kamu mali yönetimi ve iç kontrol sistemleri yeniden düzenlenmiş, iç kontrol sistemlerinin kurulması ve idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde modern iç kontrol faaliyet ve süreçleri tasarlanmış ve uygulamaya konulmuştur. Kamu mali yönetimi ve iç kontrol sistemini yeniden düzenleyen anılan kanun ve ikincil mevzuatı, COSO modeline dayalı bir iç kontrol sisteminin kurulmasını öngörmektedir. Kanunun amacı, Küresel Gelişmeler, Standartlar ve Mevzuat programları ışığında, kalkınma planlarında ve iç kontrolde yer alan politika ve hedefler doğrultusunda hesap verebilirliği, şeffaflığı ve kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını sağlamaktır. Kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını ve uygulanmasını, işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir (Aksoy & Aksoy, 2020:29-32).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiştir. Daha önce yürürlükte olan 1050 sayılı kanunun yerini alan 5018 sayılı kanun, yeni bir kamu mali yönetim anlayışını getirmiştir (Kesik, 2005:94-95).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamuda mali yönetim ve kontrol sistemi tamamıyla değiştirilerek, uluslararası standartlara ve AB normlarına

uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır. Kamu mali yönetim ve kontrol sistemini yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması ve bunun bir unsuru olarak da idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin tasarlanıp uygulanmasını öngörmektedir (Korkmaz, 2011:1).

Kanun, temelde finansal disiplinin sağlanması, kamuya ait kaynaklarının verimli kullanımı, güvence altına alınması, finansal şeffaflık ve hesap verme mesuliyetinin sağlanmasını amaçlamakta ve bunları sağlamaya ilişkin bazı temel araçlara odaklanmaktadır. Harcama öncesi kontrol görevinin kurum yönetimine devri, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş, idarelerin bütün gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi de, yeni uygulamalar arasında yerini almıştır. Ayrıca iç denetim sisteminin tesis edilmesi, iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi, Sayıştay denetiminin boyutunun genişletilmesi gibi hükümlerde yer almıştır (Köse, 2010:9).

5018 sayılı kanun ile finansal saydamlık, performans yönetimi ve denetimi, stratejik planlama, kamu mali sisteminin işleyişi, kamuoyunun bilgilendirilmesi ve hesap verebilirlik gibi çok sayıda yeni gelişme, kamu yönetimi sistemi içine girmiştir (Önder & Türkoğlu, 2012:202).

Kanununun 55-63 maddeleri arasında iç kontrolün: tanımına, amacına, yapısına, işleyişine, ön mali kontrole, mali kontrol yetkilisinin niteliklerine ve atanmasına, mali hizmetler birimine, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin görev ve sorumlulukları ile muhasebe yetkilisinin niteliklerine ve atanmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir (Çalışkan & Çiftçi, 2017:111).

Kanununun 55. ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4/f maddesinde İç Kontrolün tanımı yapılmıştır. İç kontrol, idarenin hedeflerine, kanunlara ve politikalara uygun bir şekilde faaliyetlerin etkin, verimli ve ekonomik bir biçimde yürütülmesini, kamu kaynak ve varlıkların muhafaza edilmesini, muhasebe işlemlerine ilişkin kayıtlarının hatasız ve tam olacak şekilde tutulmasını, finansal bilgilerin ve yönetim bilgisinin zamanında ve doğru olarak üretilmesini temin etmek üzere idare tarafından kurulan organizasyon, yöntem ve süreç ile iç denetimi de kapsayan finansal ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır (5018 Sayılı KMYKK, Resmi Gazete. Sayı:25326. 24.12.2003).

Kanununun 56. Maddesi ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nin 4. Maddesinde, İç Kontrolün amaçları aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

- “a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,  
b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,  
c) Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,  
d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,  
e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır.”

Kanun metninde iç kontrolün amaçları uluslararası standartlar ve uygulamalar ışığında açıklanmıştır. Saptanmış olan bu amaçlar, kamu idarelerine ait kaynakların, varlıkların ve sorumlulukların yönetilmesi, faaliyet ve hizmetlerinin yürütülmesi, bilgi yönetim sistemleri ile kötü yönetim uygulamalarının önlenmesi şeklinde anlaşılmaktadır (Özbek, 2012:525).

Kanununun 57. Maddesinde Kontrolün Yapısı ve İşleyişi ele alınmıştır. Buna göre; “Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur.

Yeterli ve etkin bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurmak suretiyle gerekli önlemler alınır” denilmektedir.

Kanununun 58. Madde hükmünde Ön Mali Kontrol; “harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.

Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur

Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir” şeklinde açıklanmıştır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63. Maddesi İç Denetim kavramını tanımlamıştır; “ İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir”.

Türk kamu mali yönetiminin iç kontrole ilişkin uluslararası düzeyde kabul edilen standartları kabullendiği ve iç kontrol sistemini doğru bir şekilde anlama eğiliminde olduğu gözlenmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu mali yönetimi bünyesinde bir iç kontrol sisteminin kurulmasını yönelik kanun maddelerini içermektedir. Türk kamu mali yönetiminde yer alan iç kontrol sürecini düzenleyen kanun ve düzenleyici hükümler incelendiğinde, tamamen günümüzün uluslararası anlayışına uygun bir iç kontrol sürecinin oluşturulduğu gözlemlenmektedir. “**İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları**” ile “**Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği**” gibi düzenlemeler INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ile uluslararası genel kabul görmüş metinlerden alınmıştır (Akyel, 2010:95).

## BÖLÜM III

### COSO BÜTÜNLEŞİK İÇ KONTROL ÇERÇEVESİ

#### 3.1. COSO İç Kontrol Modeli

COSO, Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) ve Finans Yöneticileri Enstitüsü (FEI) tarafından meydana getirilen bir organizasyondur. COSO tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi işletmenin tamamını kapsam altına alır. İç kontrol sisteminin kurulması görevi, işletme yönetim kurullarına, etkin bir şekilde çalıştırılması ise yöneticilere verilmiştir. Güvenilir mali raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yasalara uygunluğu sağlamayı hedefleyen iç kontrol sistemi, kontrol çerçevesi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşur.

#### 3.2. COSO Kavramı ve Gelişimi

ABD’de 1970 ve 1980’li yıllarda hileli mali raporlamalarda meydana gelen artışlar ile birlikte yaşanan büyük şirket iflasları sonucunda mali raporlardaki hata ve hilelerin nedenlerini araştırmak ve engellemek için beş önemli meslek kuruluşu sponsorluğunda Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission of Fraudulent Financial Reporting) kurulmuştur (Yılancı, 2015:52).

Treadway Komisyonu olarak da bilinen “Sahte Mali Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu”nun en önemli amacı, hileli mali raporlamanın sebeplerini tespit etmek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyon bünyesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Kurulan Komite kısaca COSO (Committee of Sponsoring Organization) olarak bilinmektedir. COSO, işletmelerin iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görmüş standartları belirlemeyi amaçlamıştır (İbiş & Çatıkkaş, 2012:101).

COSO, bütün dünya da örgütsel yönetim, iş etiği, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi, hile ve finansal raporlama gibi önemli konularda rehberlik hizmeti sağlayan bağımsız bir kuruluştur.

Treadway Komisyonu, finansal tablolarda yapılan hilelerin aza indirilmesi, güvenilir ve doğru bir raporlama sisteminin kurulması hedefiyle şu tavsiyelerde bulunmuştur:

- Halka açık bütün işletmeler, genel kurullarından bağımsız olarak bir denetim komitesi kurmalıdır. Denetim komitesi üyeleri bağımsız olup, yükümlülüklerini yerine getirebilecek ölçüde yetkilere ve kaynaklara sahip olmalıdır.
- İşletme yönetimi ile denetim komitesi mali raporlama sürecinin denetimi ve bu sürecin etkinliğini artırmak hususunda, iç denetim birimi ile, bağımsız dış denetimin ortaklaşa çalışmasını temin etmelidir.
- Bir sonraki yıl işletmeye denetim hizmeti sunacak olan bağımsız denetçinin anlaşmasına yönelik olarak yönetim planı ile işletmenin ara mali raporlama süreci denetim komitesince takip edilmelidir.
- Denetim komitesi, işletme bünyesindeki iç kontrol sistemi ile mali raporlama süreci ile ilgili bilgi sahibi olmalı, gözetim yükümlülüğünü etkili bir biçimde yerine getirebilme konusunda tedbirli olmalıdır.
- Bütün halka açık şirketler, düzenli bir biçimde gözden geçirilen, gerektiğinde değişiklikler yapılabilen, denetim komitesine ilişkin görev ve yükümlülüklerini açık bir şekilde belirten ve genel kurul tarafından onaylanmış yazılı bir yönetmelik geliştirmelidir.
- Denetim komitesi ve şirket yönetimi, denetçilerin bağımsızlıklarının devam ettirilmesi ve korunması konusunda denetçilere yardım etmelidir. Komite, şirket yönetimi tarafından düzenlenen ve denetçilerin bağımsızlığını etkileyebilecek uygulamaya yönelik değişiklikleri incelemelidir.
- Bütün halka açık şirketler, içinde yıllık mali raporların yer aldığı bir mektupla, denetim komitesi başkanının imzalamış ve denetim komitesinin cari yıl içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetler ile denetim komitesinin yükümlülüklerini açıklayan bir mektubu da paydaşlara sunmalıdır.
- Denetim komitesi, şirketin önemli muhasebe işlemlerinde yeni bir hükme varmak istediğinde ihtiyacı olan bildirimleri elde edebilmelidir.

- Şirkette ahlaki bir ortamın tesis edilmesi ve hileli mali raporlamanın önüne geçmek için yönetim, şirket içi kurumsal uygulama kodlarını yazılı olarak geliştirmelidir. Denetim komitesi bu uygulama kodlarını ve senelik denetim programını takip etmelidir (Çatıkkaş, Okur, vd, 2012 : 27-28).

COSO'nun 1992 yılında yayınlanmış "Internal Control-Integrated Framework" adlı raporunda iç kontrol; " İşletmelerin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporlamanın güvenilirliği ve ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı hususunda uygun güvence temin etmek üzere tasarlanmış bir süreç" şeklinde tanımlanmıştır (Cömert, 2016:7).

COSO'nun bu raporunda iç kontrolün özellikleri şöyle sıralanmıştır:

- İç kontrolün bir süreç olduğu ve işletme amaçlarına ulaşılmasında kullanılan bir araç olduğu,
- İç kontrolün yalnızca bir takım talimatnamelere ve formlara dayanmadığı, insanların etkisine açık olduğu,
- İç kontrolün önemli bir derecede teminat sağlayabileceği fakat hiç bir zaman kesin güvence veremeyeceği hususları belirtilmiştir (Saltık, 2007:13).

1996 yılında Türev Ürünler Kullanımında İç Kontrol Konuları (Internal Control Issues in Derivatives Usage) düzenlemesi yapılmıştır. Sonraki dönemlerde risk yönetimi konusu önemini artırmıştır. Riskin etkili bir biçimde tespit edilmesi, yönetilmesi ve değerlendirilmesi amacıyla etkin bir çerçeveye gerek duyulmuştur. Bundan dolayı COSO, PWC ile birlikte 2001 yılında bir proje başlatmıştır. Bu süreç sürdürülürken bütün dünyayı sarsan büyük işletmelerin finansal skandalları patlak vermiştir. 2002 tarihinde ABD'de Sarbanes-Oxley Kanunu kabul edilmiş ve farklı devletlerde buna benzer düzenlemeler kanunlaşmıştır. Yaşanan bu gelişmelerin ardından komisyon 2004 yılı Eylül'ün de "Enterprise Risk Management-Integrated Framework (Kurumsal Risk Yönetimi)" yayımlamıştır (Karakoç & Özdemir, 2016:143).

Daha sonra 2006'da, "Finansal Raporlama-Halka Açık Küçük Şirketler İçin Rehberlik", 2009'da "İç Kontrol Sistemlerinin İzlenmesi Kılavuzu" yayınlanmıştır.

Yolsuzlukların önlenmesi konusunda; 1999 tarihinde “Hileli Finansal Raporlama: 1987-1997”, 2010 tarihinde ise “Hileli Finansal Raporlama: 1998-2007” isimli iki adet araştırma raporu yayınlanmıştır. “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve” 2013 Mayıs ayında yayınlanan yeni çerçeve ile revize edilmiştir. 2004 yılında yayınlanan “Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçeve” si, 2017 yılında “Kurumsal Risk Yönetimi-Strateji ve Performansla Entegrasyon” yayınlanan adıyla güncellenmiştir. Bu çerçeve ile strateji belirleme ve performans yönetimi sürecinde riskin dikkate alınmasının önemine dikkat çekilmiştir (Eray, 2020:76).

2020 yılı Temmuz ayında yayınlanan “Blok Zinciri ve İç Kontrol: COSO Perspektifi”, finansal raporlama bağlamında blok zincir kullanımına ilişkin riskleri değerlendirmek ve bu tür riskleri ele almak için kontroller tasarlamak ve uygulamak konularında rehberlik sunmaktadır (<https://www.coso.org/SitePages/Guidance.aspx>, Erişim Tarihi 21.11.2022).

### **3.3. COSO 1992 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi**

1992 yılında yayınlanan “ İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” raporu ile iç kontrolün tanımına, kurumların iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

1992 yılında yayımlanan raporda iç kontrol: bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer çalışanları tarafından etkilenen ve aşağıda belirtilen kategorilerdeki amaçlara ulaşılması noktasında makul bir güvenceyi temin etmek üzere planlanmış bir süreç olarak tanımlanmıştır.

- Operasyonların etkinliği ve verimliliği.
- Mali raporlamanın güvenilirliği.
- Yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uygunluk.

Bu tanımda öne çıkan ana unsurlar şunlardır:

- Hedeflenen işletme amaçlarına ulaşılması için bir iç kontrol sisteminin varlığı gerekmektedir. Bu amaçlar, operasyonel amaçlar, finansal raporlama amacı ve uygunluk amacı şeklindedir.

- İşletme hedeflerine ulaşılması noktasında iç kontrol makul bir güvence verebilir. Burada vurgulanmak istenen hiçbir iç kontrol sisteminin mutlak bir güvenceyi garanti edemeyeceğidir.
- Ayrıca iç kontrol bir süreçtir ve işletme faaliyetlerinin önemli bir unsurudur (Yılancı, 2018:88-89).

İç kontrol süreci, kurumsal yönetimin (corporate governance) ve iyi yönetimin (good-governance) ana unsurlarından birisidir. İşletme bünyesinde iç kontrol sisteminin kurulması, etkinliğinin sağlanması, etkin şekilde çalıştırılması, iç kontrol faaliyetlerinin, bileşenlerinin ve sonuçlarının yakından takibi, izlenmesi ve gerektiğinde daha da iyileştirilip geliştirilmesi kurumsal yönetim ve iyi yönetimin sürdürülebilirliği açısından hayatiyet arz eder (Aksoy, 2010:20-24).

### 3.3.1. COSO İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

COSO iç kontrol sistemi, beş bileşen üzerine inşa edilmiştir. Aşağıdaki COSO piramidi şeklinde bu beş unsura yer verilmiştir.



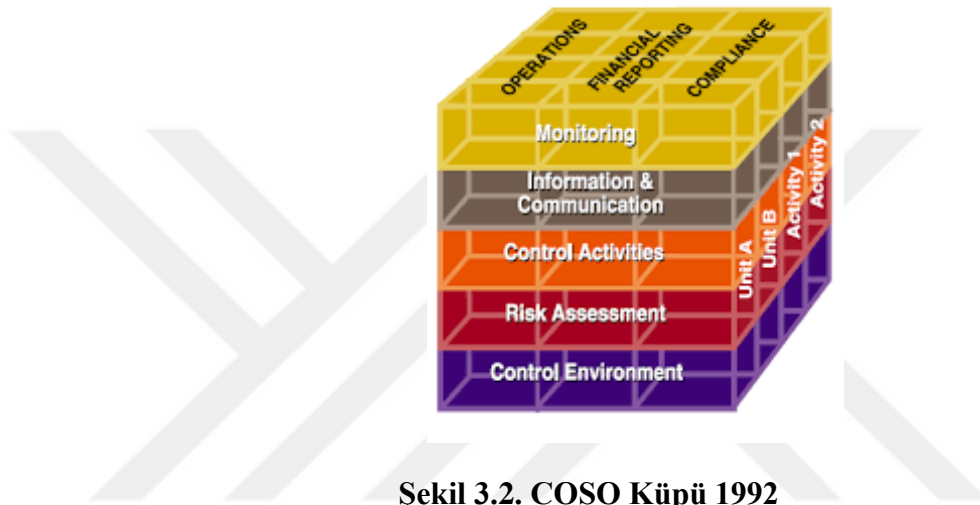
Şekil 3.1. COSO Piramidi

Kaynak: <https://bertankaya.net/2014/02/ic-kontrolun-ozu-nedir/>

COSO iç kontrol sistemi beş bileşenin bir araya gelmesi ile oluşur. Bunlar, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemedir.

COSO Piramidi iç kontrol bileşenlerinin birbirleriyle olan ilişkisini göstermektedir. Piramidin temel noktasında kontrol ortamı yer almışken, kontrol faaliyetlerinin yapılması ile risk değerlendirme sürecinde bilgi ve iletişim kanallarının kullanılması ile izlemenin ihtiyaç duyduğu bilgiler temin edilmiş olur (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:103).

COSO Küpü ise COSO piramidin de olduğu gibi iç kontrol bileşenlerinin birbirleri ile olan ilişkilerini göstermekle birlikte, iç kontrolün amaç ve faaliyetleri ile olan ilişkilerini de göstermektedir.



Kaynak : PWC- Internal Control Environment 2014

COSO küpünün bir yüzünde iç kontrol sisteminin beş bileşeni yer alırken, bir yüzünde faaliyet ve birimler yer alır. Bu faaliyetler ve birimler, operasyonların etkinliği, finansal raporlama ve mevzuata uygunluk gibi işletme amaçlarına ulaşma noktasında iç kontrolün sayılan bu beş bileşeninden faydalanır (İbiş & Çatıkkaş, 2012:104).

### 3.3.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, kurum çalışanlarının kontrol farkındalıklarını etkilemek suretiyle bir işletmenin genel çalışma ortamını belirler. Kontrol ortamı, diğer iç kontrol bileşenleri için bir çerçeve oluşturur. Bunu da disiplin, süreç ve bir yapılanma ile oluşturur. Kontrol ortamını, dürüstlük ve etik değerler, işletme çalışanlarının yeterliliği, yönetim felsefesi ve çalışma yöntemi, yönetimin yetki ve görev dağıtımı, organize etme ve geliştirme yöntemleri ile yönetim kurulunca sağlanan yönlendirme ve ilgi oluşturur (Özbek, 2012:408).

Kontrol ortamı, diğer tüm faaliyetlerin dayandığı bir organizasyonun tonunu ve kültürünü belirlediği için diğer bileşenler için kritik öneme sahip bir unsurdur. Etkili bir kontrol ortamı, bir firmanın gerçekçi hedefler belirlemesine ve organizasyonun bu hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklara sahip olmasını sağlamasına izin verir (Länsiluoto, vd., 2016:7).

COSO kontrol ortamı bileşeni, kuruluşun geçmişi, değerleri, pazarı ve rekabet ve düzenleme ortamı dahil olmak üzere çeşitli iç ve dış faktörlerden etkilenir. İç kontrol sorumluluklarını yerine getirmede ve kurumun amaçlarını gerçekleştirmek için kararlar almada çeşitli seviyelerdeki insanlara rehberlik eden standartlar, süreçler ve yapılar tarafından tanımlanır. Etkin bir kontrol ortamı, işletmenin amaçlarına ulaşması, kontrol işlemlerinin yürütülmesi, bilgi ve iletişim sistemlerinin kullanılması ve izleme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli risklerin değerlendirilmesini destekleyen disiplini yaratır. Güçlü bir kontrol ortamı oluşturan ve sürdüren bir işletme, kendisini sürekli değişen iç ve dış baskılara karşı daha dirençli olacak şekilde konumlandırır. Etkili bir kontrol ortamı, diğer kontrol unsurlarını destekler ve güçlendirirken, zayıf bir kontrol ortamı bu unsurları zayıflatarak işe yaramaz hale getirir. Zayıf bir ortamda, kontrol prosedürleri sıklıkla geçersiz kılınabilir veya göz ardı edilebilir, bu da dolandırıcılık için bir fırsat sağlar (Moeller, 2016:40).

Kontrol ortamına yön veren etkenler aşağıdaki gibidir;

### **3.3.1.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerler**

Bir işletmenin hedefleri ve bunlara ulaşılma biçimi tercihlere, değer yargılarına ve yönetim tarzlarına bağlıdır. Davranış normlarına dönüştürülen söz konusu bu değer yargıları ve tercihler, yönetimin dürüstlüğünü ve etik değerlere bağlılığını yansıtır (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:23).

Dürüstlük ve etik değerler, etkin bir kontrol ortamına katkıda bulunan temel unsurlardır. Örgütsel bir bağlamda etik değerler, çalışanların davranışlarının çerçevesini oluşturan ve çalışanlara karar verirken rehberlik eden davranış standartlarıdır (DiNapoli, 2016:9).

Bir işletmede dürüstlük, etik değerler ve davranış kurallarının benimsenmesinde iç denetim birimine önemli bir görev düşmektedir. İç denetçiler, hileleri önceden fark etme ve tespit etme konularında önemli sorumluluklara sahiptir. İç denetim biriminin bu hususlarda göstereceği özen, davranış kurallarının işletme içerisinde benimsenmesine ve etkin bir etik ikliminin oluşmasına da faydası olacaktır (Yıllancı, 2015:77).

İşletme bünyesinde dürüstlük ve etik değerler önemseniş ve bu konulara ilişkin suiistimallere karşı gereken yaptırımların uygulandığına dair bir örgüt kültürü oluşmuşsa, etkin bir iç kontrol ortamının da sağlanmış olduğu söylenebilir (Yıllancı, 2018:90).

#### **3.3.1.1.2. Mesleki Yeterlilik**

Kontrol ortamının bir unsuru da mesleki yeterliliktir. İşletme bünyesinde ne tür görevlerin yapılacağı ve bu görevlerin kimler tarafından yapılacağına ilişkin kararlar işletme yönetimi tarafından gerçekleştirilir.

Bir görevin en iyi bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacak personelin işe alınması kontrol ortamını doğrudan etkileyecektir. Personelin kendi görev tanımlarında yer alan işleri yapabilecek yetkinlikte olmaları önemlidir. Yetkinlik ise personelin bilgi ve yetenek seviyesini ifade eder. Bir görevin yerine getirilmesinde kişilerin zekaları, eğitim durumları ve yetenekleri belirleyici olmaktadır (Cömert, 2015:133).

İç kontrol sisteminin etkinliği için belirli görevlere atanan personelin yetki ve sorumlulukları iş tanımlarında açık bir biçimde belirtilmelidir. Söz konusu iş tanımları yazılı olarak personele iletilmeli ve tüm personel hem kendi hem de diğer personelin yetki ve sorumluluklarını biliyor olmalıdır (Akçakanat, 2011:67).

#### **3.3.1.1.3. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi**

Yönetim kurulu ile denetim komitesinin tarzı kontrol ortamını önemli bir şekilde etkilemektedir. Yönetim kurulunu oluşturan üyelerin bağımsızlığı, tecrübeleri, işletme faaliyetlerine katılımları gibi unsurlar kontrol ortamını etkileyen faktörler arasındadır (Özbek, 2012:414).

Denetim komitesi, yönetim kurulunun bir alt birimini oluşturmaktadır. Bu nedenle yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarının yerine getirilip getirilmediği ve denetimle ilgili hususlarda denetim komitesi ilgilidir. Denetim komitesi bu sorumluluğunu yerine getirirken yönetimden bağımsız olmalı ve iç denetim birimi ile ilişkisini düzenli bir şekilde yürütmesi kontrol ortamı için önemli bir husustur (Yılcı, 2018:91).

İç denetim, işletmenin faaliyetlerinin ve finansal bilgilerinin güvenli olup olmadığının tespiti, işletme varlıklarının korunmasını sağlayacak kontrol mekanizmalarının gözden geçirilmesi, çalışanların işletme politika ve prosedürlerine uyumunun sağlanması, kanuni düzenlemelerin uygulanması, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi ve yönetimin görevlerinin etkinliğini kapsar (Türedi, 2005:3).

#### **3.3.1.1.4. Yönetimin Felsefesi ve İşletme Tarzı**

Yönetimin çalışma tarzı ve felsefesi, bir organizasyonun insanların ve faaliyetlerinin nasıl yönetilmesi gerektiğine ilişkin yönetimin temel inançlarını yansıtır. Birçok çalışma tarzı ve felsefesi vardır. Bununla birlikte, bazıları belirli bir organizasyonun misyonunu gerçekleştirmesine yardım etmede diğerlerinden daha etkili olabilir. Yönetim, yaklaşımının kuruluşun etik değerlerini yansıttığından ve personelin moralini olumlu yönde etkilediğinden emin olarak, kuruluş için en etkili stil ve felsefeyi uygulamalıdır. Yönetim, çalışma tarzı ve felsefenin etkinliğini ve tutarlı bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını periyodik olarak değerlendirmelidir (DiNapoli, 2016:11).

Yönetimin felsefesi ve çalışma biçimi, kurumun idare ediliş şeklini etkiler ve bu da öngörülen iş risklerini içerir. Risk alma konusunda başarılı olmuş bir kurumun, riskli sahalarda girişimde bulunmuş olmasının bir sonucu olarak, olumsuz ekonomik ve düzenleyici sonuçlara maruz kalmış bir kuruma göre iç kontrole bakış açısı daha farklı olabilecektir. Çok fazla resmi bir ortamı olmayan bir kurumda işlemler büyük oranda gerçekleştirilecek yüz yüze görüşmeler ile kontrol edebilir. Çok daha resmi bir şekilde yönetilen bir kurumda ise işlemler, daha fazla yazılı performans göstergeleri, politikalar ve tahmin raporları ile yürütebilir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:27).

### **3.3.1.1.5. Organizasyon Yapısı**

Bir işletmenin organizasyon yapısı, hedeflerin gerçekleştirilmesi için belirlenen faaliyetlerin, planlanması, yönetilmesi, kontrol edilmesi ve izlenmesine ilişkin bir çerçeve sunar. Faaliyetler; üretim, pazarlama, satışlar ve hizmetlerdir. Ayrıca yönetime destek veren, insan kaynakları ve teknoloji gelişimi gibi destek fonksiyonları da mevcuttur. İşletmeler organizasyon yapılarını kendi ihtiyaçlarına göre geliştirirler. Bazı işletmeler merkezi yönetimi tercih ederken bazıları ise yerinden yönetimi tercih edebilirler. Bazı işletmelerde doğrudan raporlama uygulaması varken, bazılarında matriks bir organizasyon yapısı vardır. Bazı işletmeler, endüstri veya üretim hattı, coğrafi durum, özel bir dağıtım kanalı veya pazarlama kanalı bazında organize olurlar. Çok sayıda kamu kurumu ve kar amacı gütmeyen diğer işletmeler ise işlevsel bir temel üzerinde organize olurlar (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:27-28).

Eğer bir işletme ihtiyaçlarına uygun olarak belirlemiş olduğu amaçlarına başarılı ve verimli bir şekilde ulaşmayı sağlayacak bir örgüt yapısını oluşturabilmiş ise, kontrol ortamı da olumlu bir biçimde etkilenecektir. Örgütsel yapının işletme amaçlara etkin ve verimli bir şekilde hizmet edebilmesi için; iş bölümünden faydalanma, kontrolü kolaylaştırma, yürütmeyi denetimden ayırma ile birbirini denetleyecek bölümleri de ayırma gibi bazı ilkeleri dikkate almalıdır. Örgüt yapısı bu kontrol ve denetim ilkelerine uygun bir biçimde oluşturulduğu ölçüde kontrol ortamı da daha güçlü olacaktır (Yılcı, 2018:91).

### **3.3.1.1.6. Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı**

Yetki ve sorumlulukların dağılımına ilişkin husus, kurum faaliyetlerinin yürütülmesi, yetki ve yükümlülüklerin dağılımı, raporlama uygulaması ve yetkilendirmeye ilişkin protokollerini içerir. Bunların yanı sıra, işletme çalışanlarının yetkilerinin sınırlandırılması, kişilerin ve çalışma ekiplerinin problemlerin çözümünde inisiyatif kullanma konusunda yönlendirilmesi konularını da kapsar. Bununla birlikte, uygun iş tanımlarına ilişkin politikaları, anahtar personelin bilgi, deneyim ve görevlerini yerine getirmesi hususunda sağlanan kaynakları da ele alır (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:27-28).

İşletme yönetiminin sorumluluğunda olan yetki ve sorumlulukların dağılımında, yazılı ve biçimsel yöntemlerin kullanılması ve görevlerin ayrılığı ilkesinin de dikkate alınması gerekmektedir. Yetki ve sorumlulukların dağılımı, tüm çalışanların işletme amaçlarını kavramalarını ve yaptığı iş ile bu amaca nasıl katkıda bulunduğunu da anlamasına yardımcı olur (Özdemir, 2016:17).

Karar alma süreçlerine alt kademe personelin iştirak etmesi işletme hedeflerinin bütün personel tarafından anlaşılması konusunda katkı sağlarken, orta ve alt kademe yöneticilerin ve çalışanların yetki ve sorumluluklarını kullanma yöntemi, kontrol ortamının önemli bir unsurunu oluşturmaktadır (Özbek;2012:416).

Kontrol ortamı çalışanların yetki ve sorumluluklarının derecesinden önemli bir şekilde etkilenmektedir. İç denetimden sorumlu denetçiler yürüttükleri denetim faaliyetleri esnasında incelemekte oldukları seviyedeki yetki ve sorumluluklara ilişkin dağılımları dikkate alıp, faaliyetlerini bu duruma göre şekillendireceklerdir (Yılancı, 2015:89).

#### **3.3.1.1.7. İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları**

İnsan kaynakları politika ve uygulamaları, personele etik davranış ve dürüstlük ile yeterlilik seviyeleriyle ilgili mesajları gönderir. Bu tür faaliyetlere, yeni personel istihdamı, personel eğitimi, değerlendirme, danışma, iyileştirmeler ve terfi ettirmek gibi faaliyetler sayılabilir. Örneğin, en iyi personeli işe alım prosedürleri, eğitim altyapısı, eski iş uzmanlıkları, geçmişteki başarıları ve ahlaki değer göstergesi gibi işletmenin uzman ve güvenilir bireylere verdiği değeri gösterir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:29).

İşletme çalışanlarında eğitim süreçleri ile kontrol ortamı bilincinin oluşturulması sağlanabilir. Kontrol ortamının oluşturulması için bazı durumlarda kuruma yeni personel alınmalıdır. Yeni personelin; kuruma, kurumun yapısına ve kontrol ortamına adaptasyonu ne kadar hızlı olursa iç kontrol sistemi de o derece etkin ve verimli olacaktır. Bunun yanı sıra kurum, işe alım süreçlerine ilişkin uygulayacağı politika ve kriterler ile tecrübeli personele ulaşmayı da sağlamalıdır.

### 3.3.1.2. Risk Değerlendirme

Risk, işletmelerin hedeflerine ulaşma sürecinde karşılaşılabilecekleri ve bu hedeflere ulaşma sürecini olumsuz bir şekilde etkileyebilecek olay veya olaylar olarak tanımlanabilir (Türedi & Karakaya, 2015:70).

Risk değerlendirmesi ise, bir kuruluşun amaç ve hedeflerine ulaşmasını tehdit eden faktörlerin veya koşulların belirlenmesidir. Mali ve hizmet operasyonlarının etkililiği ve verimliliğine, mali raporlamanın güvenilirliğine, yasa ve yönetmeliklere uyuma yönelik risklerin belirlenmesini içerir. Yönetim, doğası gereği riskli varlıkları ve operasyonları, risk değerlendirme sürecinde erken ve sık sık belirlemeli ve analiz etmelidir (DiNapoli, 2010:7-8).

Risk değerlendirmesinin amacı, örgüt içinde bir risk hiyerarşisi ve risk toleransı işlevi oluşturmak, bunlarla başa çıkmanın en uygun yollarını belirlemektir. Riskten sorumlu olanlar, riskin önlenemeyeceğini dikkate almalı ve bu koşullar altında tek endişe, riskleri kuruluş tarafından tolere edilebilecek kabul edilebilir sınırlar içinde tutmak ve riskin tamamen ortadan kaldırılmasını istememek olmalıdır (Vasile & Croitoru, 2011: 18).

Tüm kurumlar, büyüklüklerine, yapılarına, doğasına ve içinde buldukları endüstrilerine göre kurum içerisinde her kademe de risklerle karşılaşabilirler. Riskler, kurumların ayakta kalması, yer aldığı endüstrisi alanında başarılı bir şekilde rekabete girmesi, finansal güçlerini ve kamuoyunda var olan olumlu görüntüsünü devam ettirme ve ürettiği mal, hizmet ve personelin kalitesini devam ettirme yeteneğini etkiler. Riskleri sıfırlamak imkansızdır. Faaliyet sürecinde alınan her kararda bir risk vardır. Yönetim bu aşama da risklerin makul bir düzeyini tespit etmeli ve bu düzeylerde tutmaya çaba göstermelidir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:33).

Kurumlar faaliyetleri için ayrılan kaynakları belirlenmiş amaçları ve hedeflerine ulaşabilmek için kullanırlar. Söz konusu kaynakların kullanımına ilişkin alınan kararlar, faaliyetler, süreçler ve projeler beraberlerinde riskleri de getirirler. Risklerin yönetimi, kurumların amaç ve hedeflerine ulaşmaları noktasında yardımcı olan bir etkidir (Türedi & Koban, 2016:160).

Risk değerlendirmenin ön şartı kuruluş amaçlarının açık, net ve tutarlı biçimde tespit edilmesidir. Söz konusu amaçların gerçekleştirilmesi ile ilişkili olarak risklerin tanımlanması, analizi ve bu risklerin nasıl yönetileceği gibi hususlarla ilgili kıstasların oluşturulması gerekmektedir (Demirbaş, 2005:170).



**Şekil 3.3. Risk Değerlendirme Aşamaları**

#### **3.3.1.2.1. Amaçların Belirlenmesi**

Hedeflerin belirlenmesi çok detaylı bir seviyede resmi olabileceği gibi resmi olmayan bir şekilde de olabilir. Hedefler açık ya da örtülü bir biçimde olabilir. Kurum hedefleri, genellikle kurumun misyonu ve değer yargıları açıklamalarında görülebilir. Kurumun zayıf ve güçlü yanları, imkanları ve tehditlerinin değerlendirilmesi sonucunda kurumun genel stratejisi oluşturulmuş olur. Genellikle stratejik planlar, üst seviyede kaynakların tahsis edildiği ve öncelikleri tespit eden geniş kapsamlı bir şekilde hazırlanırlar. Daha özellikli hedefler ise kurumun geniş ve açık stratejisinde meydana çıkar. Kurum düzeyindeki hedefler, satış, üretim ve mühendislik gibi daha özellikli hedeflerle, tutarlı ve bir bütün halinde olmalıdır. Daha özellikli alt hedefler ise üretim hattı, pazar, finansman ve kar hedefleridir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:33).

Risk toleransı, hedeflere ulaşılmamasına göre performanstaki kabul edilebilir değişiklik düzeyidir. Yönetim, performans ölçümleri için belirlenen varyasyon seviyelerinin bir iç kontrol sisteminin tasarımına uygun olmasını sağlayarak, tanımlanmış hedefler için risk toleranslarını tanımlar. Risk toleransları, performans ölçümleriyle benzer terimlerle ölçülmelidir. Ayrıca yönetim, kurumun yürürlükteki kanunları, yönetmelikleri ve standartları ile kurumun davranış standartları, gözetim yapısı, organizasyon yapısı ve yetkinlik beklentileri bağlamında risk toleranslarını dikkate almalıdır. Tanımlanan hedefler için risk toleransları bu gereklilikler ve beklentilerle tutarlı değilse, yönetim tutarlılığı sağlamak için uygun revizyonları yapmalıdır (DiNapoli, 2016:15).

### 3.3.1.2.1.1. Amaç Kategorileri

Yönetimin öncelikle programlarının ve birimlerinin faaliyet hedefleri, raporlama ve uyum gereklilikleri dahil olmak üzere tüm iş hedeflerini belirlemesi gerekir. Bu hedefler, kuruluşun işlevlerini yönetmeye yön verecek kadar spesifik olmalı ve alt birimlerinin sorumluluklarını yansıtan terimlerle belirtilmelidir (DiNapoli, 2010:15).

Hedefler üç kategoride ele alınabilir:

– **Faaliyet Amaçları:** Faaliyet amaçları, kurumun performansı, karlılık hedefleri ile kurum kaynaklarının zayi olmasına karşı muhafaza edilmesini kapsayan faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgilidir. Bunlar yönetimin yapısı ve performans seçimleri doğrultusunda çeşitlilik gösterir.

Faaliyet hedefleri, işletmenin yaptığı işi, bulunduğu endüstri alanını ve iktisadi ortamını ifade etmelidir. İşletme hedefleri, ürün kalitesi, pazara ulaşım zamanının kısalması ve teknolojide meydana gelen değişiklikler gibi rekabet ortamının baskılarına da uygun olmalıdır. Yönetim, hedeflerin gerçekliği, pazar ihtiyaçlarını dikkate alarak oluşturulduğu ve belirleyici performans ölçütleri sağlayan ifadelerle ilgilenmelidir. İşletme faaliyet ve stratejileri daha alt hedeflerle bağlantılı olduğu sürece başarılı olur. İşletmenin faaliyet hedefleri anlaşılır ve net değilse veya iyi kavranamamışsa, işletme kaynaklarının kötü yönetilme problemi ortaya çıkacaktır.

– **Mali Raporlama Amaçları:** Hileli finansal raporlamanın önüne geçilmesi ve daha güvenilir finansal raporların hazırlanmasına ilişkin amaçlardır.

Güvenilir finansal raporlamalar, yatırımcılar ve kredi verenler açısından bir ön şarttır ve sözleşme yapmak için veya tedarikçilerle faaliyetleri yürütebilmek için çok önemlidir. Finans kurumları, yatırımcılar, tedarikçiler ve müşteriler, işletmenin durumunu değerlendirmek ve başka yatırım seçenekleri ile kıyaslamak için çoğunlukla finansal raporları baz alırlar. Güvenilir finansal raporlar, muhasebe standartlarına, kurallara, düzenlemelere uygun olarak hazırlanmalıdır.

– **Uyumluluk Hedefleri:** Uyumluluk hedefleri, kurumun tabi olduğu yasa ve düzenlemelere uyulmasını içeren hedeflerdir.

Kurumlar faaliyetlerini bağlı oldukları yasalar ve düzenlemelerle uyum içerisinde yürütmelidirler. Bu yasa ve yönetmelikler, piyasalar, fiyatlandırma, vergiler, çevre, personelin refahı ve uluslararası ticaret ile ilgili olabilir. Bu kanun ve yönetmelikler, işletmelerin uyması gereken asgari davranış standartlarını belirler. Örnek olarak, iş yeri güvenliği ve sağlık ile ilgili düzenlemeler işletmenin hedefini, “bütün ilaçların kanunlara uygun bir şekilde paketlenip, etiketlenmesi” biçiminde nitelendirilmesine neden olabilir. Bu hedef doğrultusunda işletme, çeşitli prosedürler ve politikalar, iletişim programları, yerinde denetim ve eğitim programları geliştirebilir. Bir işletmenin kanun ve düzenlemeler ile olan uyumu, kamuoyundaki imajını ciddi anlamda pozitif veya negatif etkileyebilir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:34-36).

#### **3.3.1.2.1.2. Hedeflerin Örtüşmesi, Bağlantısı ve Ulaşılması**

Bir kategorinin hedefi bir diğerinin hedefi ile örtüşebilir veya onu destekleyebilir. Örneğin bir işletmede bir faaliyetin dörtte birini on iş günü içerisinde tamamlamak, öncelikli başka bir faaliyet hedefini destekleyen bir hedef olabilir. Bir hedef, örneğin “hammadde üretim karmaşasına ilişkin bilgilerin vaktinde sağlanması amacı üç hedef kategori ile alakalı olabilir. Bu veriler, karışımında istenen değişiklikleri destekler (faaliyetler), tehlikeli atıkların izlenmesini kolaylaştırır (uyum) ve maliyet muhasebesi için bir girdi temin eder (finansal raporlama).

Bir amacın içinde yer alacağı kategori, bazı dönemlerde içinde olunan koşullara bağlıdır. Varlıkların korunması ve varlıkların çalınmasını önlemek amacıyla yapılan kontroller, faaliyetler kategorisine dahildir. Varlıkların kaybı düzenli olarak yapılacak fiziki kontroller ile tespit edilebilir ve finansal raporlara kaydedilir. Fiziki kontroller aslında finansal rapor hazırlanmasının güvenilirliği ile ilgili değildir. Fakat finansal raporlama hedefleri için yönetim yalnızca devamlı olarak stok kayıtlarına bakıyorsa, fiziksel güvenlik kontrolleri aynı zamanda finansal raporlama kategorisi içerisinde yer alabilir. Yapılan bu fiziki güvenlik kontrolleri ile sürekli envanter kayıtlarındaki kontroller, finansal raporlamanın güvenilirliğini garanti etmek için içindir. Hedefler

tamamlayıcı ve birbirleri ile bağlantılı olmalıdır. Bütün bir işletmeyi alakadar eden hedefler, işletmenin kapasitesi ve bakış açısı ile istikrarlı olmalıdır. Bununla birlikte iş birimleri ve birimlerin amaçları ile de istikrarlı olmalıdır. Bütün bir işletmeyi çevreleyen amaçlar, genel strateji ile istikrarlı olacak bir şekilde alt hedeflere indirgenmesi suretiyle bütün organizasyonun faaliyetleriyle irtibatlı olmalıdır.

İşletme hedefleri evvelki uygulamalar ve performanslarla istikrarlı olduğunda, faaliyetler arasındaki irtibatı da bilinir. Fakat hedeflerin işletmenin önceki faaliyetlerinden uzaklaştığı noktalarda, yönetim ilişkileri tespit etmeli veya çoğalan riskleri yönetmelidir. Önceki uygulamalardan kopmalar olduğunda, iş birimlerinin yeni yönetim ile alt hedeflere olan ihtiyacı çok önemlidir.

İç terfiler ile yönetici atanması şeklinde bir hedef, terfi, değerlendirme, personel eğitimi ve geliştirme ile ilgili insan kaynakları süreçleri ile ilişkili alt hedeflere kuvvetli bir şekilde bağlanacaktır. Şayet önceki uygulamalar, önemli derecede dışarıdan personel alımına dayanıyorsa, alt hedefler bütünüyle değişikliğe uğrayabilir.

Faaliyet hedefleri anlaşılır bir biçimde olmalıdır. Faaliyetler bunları yürütecek çalışanlar için de anlaşılır olmalıdır. Hedefler aynı zaman da ölçülebilir olmalıdır. Çalışanların ve yönetimin, hangi hedeflerin başarılması konusunda karşılıklı bir anlaşma içerisinde olmaları ve bu başarının boyutunu tespit etmeye yarayacak araçları olmalıdır.

Faaliyet hedeflerinin kapsamı ve gerektirdiği ölçek ve gayret aynı zamanda birbiriyle bağlantılı olmalıdır. Birçok işletme, her bir faaliyet unsuru için hem işletmenin hedeflerinden hem de uygunluk ve finansal raporlama hedefleriyle bağlantılı standartlardan faydalanmak suretiyle bir takım hedefler geliştirebilir.

Tespit edilen bütün hedefleri gerçekleştirmek için tahsis edilmiş kaynakların tamamı tüketilebilir. Bu nedenle faaliyetlere ilişkin tüm hedefleri var olan kaynaklar ile ilişkilendirmek yararlı olacaktır. Kaynak kısıtlamasına gitmenin bir yolu işletme amaçlarını ve iş süreçlerini desteklemeyen faaliyet hedeflerinin sorgulanması ile olur.

Hedefleri ve kaynakları dengelemenin bir diğer yöntemi, işletmenin hedeflerine ulaşma noktasında kritik öneme sahip faaliyet hedeflerinin tanımlanmasıdır. Bütün hedefler aynı eşitlikte değildir. Bundan dolayı bir kısım hedefler önceliklidir. Söz konusu bu hedeflerle ilişkili işletme faaliyetleri yakın takip içindedir.

Etkin bir iç kontrol için işletme hedeflerinin belirlenmiş olması bir ön şart olarak kabul edilir.

Hedefler, işletmenin faaliyetlerinin yapılırken yöneldiği ölçülebilir hedefler sağlar. Bununla birlikte, bir işletmenin bazı hedeflerine ulaşma noktasında uygun bir güvencesi olması gerekliliği varsa da bu bütün hedefler için gerekli olmayabilir.

Etkin bir iç kontrol sistemi işletmenin finansal raporlama hedeflerine ulaştığı konusunda makul bir güvence sunmalıdır. Buna benzer bir şekilde, uygunluk hedeflerine ulaşıldığına ilişkin de makul bir güvence olmalıdır. Bu iki hedef, öncelikle işletmenin amaçlarından bağımsız bir şekilde tespit edilmiş dışsal standartlar üzerinde temellenir ve bunları başarmak işletmenin kontrolü altındadır.

Fakat faaliyet hedefleri söz konusu olduğunda burada bir farklılık vardır. Öncelikle bu faaliyetler dışsal standartlar üzerine kurulu değildir. İkincisi, amaçlandığı şekilde performans sergileyebilir veya rakipler sebebiyle performans dışı da kalabilir. Kontrol edilmesi mümkün olmayan dış kaynaklı olaylar, hükümet değişikliği, olumsuz hava şartları olabilir. Hedefler belirlenirken bu tür durumlar işletme tarafından dikkate alınmış ve bunlara düşük olasılıklar verilmiş olabilir. Meydana geldiklerinde ise acil eylem planı oluşturulur. Uygulanacak bu eylem planı dış kaynaklı olayların ancak etkisini azaltabilir, hedeflerin başarıya ulaştığını garanti edemez. Hedeflerle tutarlı iyi faaliyetler her zaman başarıyı garanti edemez.

İç kontrolün amacı öncelikle şu konulara odaklanır: işletme içerisinde hedefler arasındaki tutarlılığı geliştirmek, önemli başarı faktörlerini tanımlamak, performans ve beklentiler hususunda yönetime zamanında raporlama yapmak. Başarı garanti edilemese dahi yönetim, hedeflerin başarılması konusunda bir tehlikenin varlığında kendilerini harekete geçirecek bir sisteminin olduğuna dair makul bir güvenceye sahip olmalıdır (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:37-39).

### 3.3.1.2.2. Risklerin Tanımlanması

Risklerin tanımlanması ve analiz edilme süreçleri, devamlı ve tekrarlanan bir süreçtir. Etkin bir iç kontrol sisteminin çok önemli bir unsurudur. İşletme yönetimleri risklere karşı duyarlı olmalı ve onları gerektiği biçimde yönetmelidir.

Bir işletmenin performansı içsel ya da dışsal faktörler sebebiyle risk altında olabilir. Bu faktörler, işletme tarafından belirlenmiş veya ima edilmiş hedefleri etkileyebilir. Hedefler önceki dönem uygulamalarına göre ciddi bir farklılaşma gösteriyorsa riskin arttığı söylenebilir. İşletme, performansı makul bir düzeyde görüyorsa çeşitli performans alanları için net ve açık işletme hedefleri belirlemez. Böyle durumlarda ortada belirlenmiş veya yazılı bir hedef olmasa bile mevcut durumun olduğu gibi korunması ya da değişim olmaması gibi ima edilen bir hedef vardır. Fakat bu durum yani ima edilen hedeflerin içsel ya da dışsal risklerden korunduğu anlamına da gelmez. Örneğin işletme için müşterilerine verdiği hizmeti yeterli görüyor olsa bile rakiplerinin farklı uygulamaları nedeniyle müşterilerince yetersiz olarak değerlendirilebilir.

Bir hedefin önceden belirlenmiş olması veya ima edilmiş bir hedef olmasına bakılmaksızın işletmenin, risk değerlendirme sürecinde olası riskleri dikkate alması gerekmektedir. Kapsamlı bir risk tanımlaması önemlidir. İşletme ile ilişkili bütün dış kesimler arası her etkileşim dikkate alınmalıdır (mallar, hizmetler, iletişim gibi). Bu dış kesimler, mevcut tedarikçiler ve potansiyel tedarikçiler, kredi verenler, hisse sahipleri, müşteriler, yatırımcılar, araçlar ve rakipler ile kamu kurumları ve medya şeklindedir.

Risklerin tanımlanması tekrar eden bir süreçtir ve genellikle planlama süreci ile bağlantılı bir şekilde çalışır. Bununla birlikte riskleri yeni bir sayfa şeklinde değerlendirmeli ve yalnızca geçmişteki değerlendirmeler ile ilişkilendirme yoluna gidilmemelidir.

– **Kurum Seviyesindeki Riskler:** Kurum seviyesindeki riskler, iç veya dış unsurlardan kaynaklanabilir.

### **i. Dış Faktörler:**

- Teknolojide meydana gelen değişimler, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yapısı ile zamanlamasına tesir edebilir veya tedarikle ilgili değişikliklere neden olabilir.
- Müşteri ihtiyaçlarında meydana gelebilecek değişimler ve beklentiler, ürün geliştirme, üretim süreci, müşteri hizmetlerini, ürün fiyatlaması ya da garantileri etkileyebilir.
- Dışsal etkenler, rekabet, pazarlama veya hizmetle ilgili faaliyetleri değiştirebilir.
- Yeni kanun ve düzenlemeler, işletme içi prosedür ve politikaların uygulanması konusunda değişikliklere yol açabilir.
- Tabii afetler, faaliyetler veya bilgi ve iletişim sistemlerinde değişikliğe neden olabilir ya da acil eylem planlarının hazırlanmasına yol açabilir.
- Ekonomik değişiklikler, sermaye harcaması, finansman ve genişleme ile ilgili kararları etkileyebilir.

### **ii. İç Faktörler:**

- Bilgi sistemlerinde meydana gelecek bir bozulma, kurum faaliyetlerinin olumsuz bir şekilde etkilenmesine sebep olabilir.
- İstihdam edilen yeni personelin eğitim ve güdüleme yöntemleri işletme içerisinde kontrol bilinci düzeyini etkileyebilir.
- Yönetimle ilgili sorumluluklar da olabilecek bir değişim, bilinen kontrol biçimlerini etkileyebilir.
- İşletme faaliyetlerinin yapısı ve personelin işletme varlıklarına ulaşılabilirliği, kaynakların hatalı dağıtılmasına sebep olabilir.
- Etkinliği ve kendine güveni olmayan denetim komitesi veya yönetim kurulu bir takım hatalı düzenlemelere gidebilir.

Riskleri tanımlamak için birçok teknik geliştirilmiştir. Bunlar çoğunlukla daha yüksek risk içeren faaliyetleri önceliklendirme ve tanımlamaya yarayan ve özellikle iç ve dış denetçiler tarafından geliştirilen niteliksel ve niceliksel yöntemlerdir. Diğer yöntemler ise faaliyetleri etkileyen ekonomik ve endüstriyel unsurların belirli aralıklarla gözden geçirilmesi, üst yönetimin faaliyet planlaması, konferans ve endüstriyel analistler ile yapılan toplantıları kapsar. Riskler, kısa dönemli ve uzun dönemli öngörü ve stratejik planlar ile ilgili olarak tanımlanabilir. İşletmenin risk tanımlamasında seçtiği yöntemler özel bir öneme haiz değildir. Burada önemli olan yönetimin riskleri artıran

unsurları dikkatli bir şekilde izlemesidir. Dikkate alınması gereken unsurlar arasında: geçmişte hedeflere ulaşılmasında yaşanan başarısızlıklar; çalışanın kalitesi, rekabet ortamı, yasal düzenlemeler, personel değişimi ve faaliyetlerin karmaşıklığı gibi.

Kurum düzeyindeki riskleri çoğaltan iç ve dış unsurların tanımlanması, etkin bir risk değerlendirmesinde son derecede önemlidir. Riskleri artıran unsurların en önemlileri tespit edildikten sonra yönetim bu risk unsurlarını iş faaliyetleri ile ilişkilendirebilir.

– **Faaliyet Seviyesi:** İşletme seviyesinde tanımlanan riskler, faaliyet düzeyinde de tanımlanmalıdır. Risklerin bu düzeyde ele alınması, satış, üretim, pazarlama, teknolojik gelişme, araştırma ve geliştirme gibi iş birimlerine ve işlevlerine dikkat çekilmesini sağlar. Faaliyet düzeyindeki risklerin başarılı bir şekilde değerlendirilmesi, işletme düzeyindeki makul seviyeleri devam ettirmeye yardımcı olur. Açık bir şekilde belirlenmiş veya ima edilmiş bir hedef için birçok farklı risk tanımlanabilir. Örneğin bir işletme, yeterli düzeyde hammadde stoku bulundurma gibi bir hedefi olabilir. Buna ilişkin riskler, malların istenilen özelliklere sahip olmaması, istenilen miktarda alınmaması, zamanında ve piyasada istenilen fiyatta alınamaması gibi olabilir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:40-42).

### 3.3.1.2.3. Risk Analizi

Kurumsal seviyede ve faaliyet düzeyinde risklerin tanımlanmasından sonra risk analizlerinin yapılması gerekir. Riskleri analiz yöntemi büyük ölçüde çok sayıda riskin sayısını tespit edilmesinin güçlüğü sebebiyle farklılıklar gösterebilir. Genellikle şu unsurları içerir:

- Riskin önemliliğini tahmin etmek
- Risklerin gerçekleşme ihtimalini veya oluş sıklığını değerlendirmek
- Riskin ne şekilde yönetilebileceğini yani ne tür tedbirlerin alınmasına gerek duyulduğunun değerlendirilmesi.

İşletme üzerinde büyük bir tesiri olmayan ve olma ihtimali düşük olan bir risk, çoğunlukla önemli bir problem olarak görülmez. Öbür yandan olma ihtimali yüksek

ve önemli düzeyde bir risk çoğunlukla ciddi anlamda dikkate alınır. Bu iki nokta arasında yer alan durumlar ise çoğunlukla güç kararlar alınmasını gerektirir. Yapılan analizlerin akılcı ve özenli bir şekilde olması önem taşır.

Tanımlı yapılmış bir riskten kaynaklanan bir kayıp oluşmuşsa buna ilişkin maliyeti tahmin etmenin çeşitli yöntemleri vardır. Yönetim de bu gibi durumların farkına varmalı ve bu yöntemleri olması gereken bir şekilde uygulamalıdır. Fakat birçok riskin hangi boyutlarda olduğu belirsizdir. Bunları “büyük”, “orta” ve “küçük” şeklinde tanımlamak mümkündür.

Riskin önemi ve gerçekleşme ihtimali değerlendirildiği zaman yönetimin bu riskleri ne şekilde yöneteceğini de ele alması gerekir. Bu da riskler ile ilgili tahminlere dayalı kararları ve riskin düzeyini düşürmeye yönelik maliyetlerin uygun analizini içerir. Risklerin oluşma ihtimali ve önemini düşürmek için alınması gereken tedbirler, yönetim tarafından her gün alınan çok sayıda kararı içermektedir. Bunlar alternatif tedarik kaynaklarının belirlenmesi veya ürün hatlarının çoğaltılmasından, daha ilgili faaliyet raporları oluşturmaya veya eğitim programlarını geliştirmeye kadar geniş bir aralığa yayılır. Bazı durumlarda alınan tedbirler riskleri büyük ölçüde ortadan kaldırmaya ya da oluşabilecek etkilerini dengelemeye yarayabilir. Örnek olarak, tedarikçi tarafından oluşabilecek riskleri en aza indirmek amacıyla dikey entegrasyon, mali riski azaltmak ve yeterli düzeyde garanti tutarı elde etme şeklinde olabilir.

Risk değerlendirmesiyle, işletme yönetimi tarafından riskleri yönetmek amacıyla uygun bulunan planlar ve programlar ile başka tedbirler arasında bir farklılığın bulunduğu hususu dikkate alınmalıdır. Riskler için alınan tedbirler, çok büyük yönetim süreçlerinin önemli bir unsuru iken iç kontrolün bir unsuru değildir.

Risklerin yönetimine yönelik alınması gereken tedbirlerin yanı sıra, yönetim tarafından alınan tedbirlerin etkililiğini ve yerine getirilmesinin takibini gerekli kılacak prosedürlerin oluşturulması gerekmektedir.

Prosedürler çok sayıda hedefe hizmet edebileceği için yönetim ek tedbir alma gereği duymayabilir yani mevcut prosedürlerin yeterli olabileceğini veya daha iyi uygulanabileceğini gösterebilir.

Yönetim bununla birlikte yalnızca kaynakların sınırlı olmasından değil bazı sınırlamaların da iç kontrolün doğasında var olmasından dolayı, bir takım risklerin her zaman olabileceği ihtimalini de göz önünde tutar. Risk analizleri, henüz ortaya çıkmamış bazı açıklar olduğunda bütün önemli iş proseslerinin tanımlanması ile çok etkili bir duruma bürünür.

Risk analizleri önemli bağımlılıklar ve dönüm noktalarının tanımı ve açık sorumluluk ve hesap verme olgusunun oluşturulması gibi süreç analizini kapsayabilir. Etkili süreç analizi, örneğin verilerin nereden kaynaklandığını, nerede depolandıklarını, yararlı bilgilere nasıl dönüştürüldüklerini ve bilgileri kimin kullandığını belirleyerek organizasyonlar arası bağımlılıklara dikkat çeker. (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:42-43).

Riskler bireysel bazda analiz edilebilir veya ilgili risklerle birlikte kategoriler halinde gruplandırılabilir ve toplu olarak analiz edilebilir. Risklerin bireysel veya toplu olarak analiz edilip edilmediğine bakılmaksızın, yönetim, önemlerini tahmin ederken farklı riskler veya risk grupları arasındaki korelasyonu dikkate almalıdır. Kullanılan spesifik risk analizi metodolojisi, misyonlardaki farklılıklar ve risk toleranslarını niteliksel ve niceliksel olarak tanımlamanın doğasında var olan zorluklar nedeniyle kuruluşa göre değişebilir (DiNapoli, 2016:19).

#### **3.3.1.2.4. Değişimi Yönetmek**

Ekonomik, endüstriyel ve düzenleyici ortamların değişmesi ile birlikte işletmelerin faaliyetleri de değişir ve gelişebilir. Risk değerlendirmesinde önemli olan değişen şartları belirleme ve buna ilişkin gerekli tedbirleri alabilmektir. Bundan dolayı her işletmenin hedeflerine ulaşma noktasında engel çıkaracak şartları tespit etme gibi bir sürece ihtiyacı vardır. Bu sürecin en önemli bölümü, değişimleri gösteren eylemler, şartlar ve faaliyetler ile ilgili bilgileri raporlayan bilgi sistemidir.

Değişen koşulların tanımlanması, işletmenin hedeflerini etkileyen eylem ya da faaliyetleri tanımlayan bazı mekanizmalara sahip olmayı, fırsatların veya risklerin analiz edilmesini gerektirir. Bu şekilde bir analiz ile işletme, hedeflerine ulaşma noktasında başarı veya başarısızlığın olası sebeplerini tespit etmeyi, bu tür sebeplerin

olma ihtimalini değerlendirmeyi, amaçlara ulaşılması üzerindeki olası etkinin değerlendirilmesini ve risklerin ne ölçüde kontrol edilebileceği veya fırsatlardan ne ölçüde faydalanabileceği konularını ele alır.

Bir işletmenin değişimi yönetme süreci, risk değerlendirme sürecine benzerlik gösterse de, bunlar ayrı olarak ele alınmalıdır.

Değişim yönetiminde bazı şartlar, potansiyel darbelerden ötürü özel bir özene tabi olma üzerine kurulur. Bu şartların oluşturacağı etki, yönetimin göstereceği özenin boyutunu belirleyecektir. Bu şartlar şunlardır:

•**Faaliyet Alanının Değişimi:** Düzenleyici işlemler ve ekonomik ortamda meydana gelen değişimler, dozu yükselmiş rekabetçi baskılar ve önemli derecede çeşitli risklerle sonuçlanabilir.

•**Yeni Personel:** İşletmede yeni bir yönetici, işletmenin mevcut kültür yapısını anlamayabilir veya kontrol ile ilgili faaliyetleri hariç tutarak yalnızca performansa odaklanabilir. Personel değişimleri çok fazla olduğunda, şayet etkili bir eğitim ve denetimde yoksa bu durumda problemler ortaya çıkabilir.

•**Yeni Veya Yeniden Gözden Geçirilmiş Bilgi Sistemleri:** Normal zamanlarda etkin olan kontroller, yeni sistemlerin geliştirilmesi ve bir zaman kısıtlanması altında yapılıyorsa etkinliği olumsuz bir şekilde etkilenebilir.

•**Hızlı Büyüme:** İşletme faaliyetleri önemli ve hızlı bir şekilde genişlediğinde, mevcut sistemler, kontrollerin çöktüğü, işlem kaymalarının ya da kırtasiyecilik anlayışındaki personeline eklendiği noktaya gelebilir ve bu durumda denetçiler yeterli düzeyde kontrolü sağlamayabilir.

•**Yeni Teknoloji:** retim süreçleri veya bilgi sistemleri içine yeni teknolojiler eklendiği zaman iç kontrollerin de buna göre değiştirilmesi gerekir.

•**Yeni Hatlar, rnler ve Aktiviteler:** Bir işletme yeni iş kollarında faaliyet gösterdiğinde veya aşına olmadığı işlerde yer aldığında mevcut kontroller yetersiz kalabilir.

•**Yeniden Yapılandırma:** Yeniden yapılandırma- örneğin bir işletmenin borçlanmak suretiyle satın alınması veya işlerin kötüye gitmesinden ya da maliyetlerin azaltılmasından kaynaklanan- personel tenkisine, yetersiz kontrol ve görev ayrımı gibi sonuçlara yol açabilir. Veya önemli bir kontrol faaliyetini yerine getiren bir birim, onun yerine alternatif bir kontrol mekanizması oluşturulmadan ortadan kaldırılabilir.

•**Yabancı Faaliyetler:** İşletme faaliyetlerinin dış ülkelerde genişletilmesi ile yönetimin yönetmek zorunda kalabileceği ciddi riskleri beraberinde getirir. Örnek olarak, kontrol ortamı, yerel yönetimlerin kültürü ve geleneklerine göre yürütülür. İş riskleri, yerel ekonomiye ve düzenleyici ortama özgü faktörlerden oluşur. Ya da iletişim kanalları ve bilgi sistemlerine ilişkin kanallar iyi oluşturulmamış ve tüm bireyler için ulaşılabilir olmayabilir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:43-45).

### **3.3.1.3. Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri, risklerin belirlenmesine ve işletmenin hedeflerine ulaşmasına engel çıkarabilecek riskleri önlemeye yardımcı olan prosedür ve politikalardır.

Kontrol faaliyetleri ilgili oldukları işletme hedeflerinin niteliklerine göre üç gruba ayrılır. Bunlar, operasyonlar, finansal raporlama ve uygunluktur.

Bir takım kontroller yalnızca bir alanla ilgili olsa da, bazı kontroller çoğunlukla birden fazla alanı kapsar. Koşullara göre kontrol faaliyetleri, işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesinde bu üç kategoriden birinden daha çok yardımcı olabilir. Bu nedenle operasyon kontrolleri ayrıca güvenilir finansal raporlamanın elde edilmesine de yardımcı olabilir, finansal raporlamalar da uygunluk kontrollerine hizmet edebilir.

#### **3.3.1.3.1. Kontrol Faaliyeti Türleri**

Kontrol faaliyet türleri arasında, önleyici kontroller, tespit edici kontroller, el ile yapılan ya da bilgisayarlı kontroller ile idari kontrolleri kapsayan çok sayıda kontrol faaliyetleri tanımı ortaya konmuştur.

Aşağıda belirtilenler, örgüt içerisinde belirli düzeylerde görev yapan personel tarafından yapılan kontrol faaliyetleridir.

- **Üst Yönetimce Gözden Geçirmeler:** Bu gözden geçirmeler, bütçeler, tahminler, geçmiş dönem gerçekleştirmeleri ve rakipler karşısında gerçek performansa göre yapılır. Pazarlama amaçları, iyileştirilmiş üretim yöntemleri, maliyetlerin muhtevası ya da maliyetleri düşürme programları gibi göstergeler izlenir. Yeni ürün geliştirme, yatırım ya da finansman için uygulama planları izlenir. Üst yönetimce bu çeşit raporların analiz ve takip edilmesi kontrol faaliyetleri anlamındadır.
- **Doğrudan İşlevsel Yönetim ya da Faaliyet Yönetimi:** Faaliyetleri uygulayan yöneticiler performans raporlarını inceler. Bir banka da tüketicileri ilgilendiren kredilerinden sorumlu yönetici, raporları şubeler ve bölgeler ile kredi tiplerine göre inceler, özetlerini kontrol eder ve eğilimleri belirler, sonuçlarını ekonomik veriler ve amaçlarla ilişkilendirir. Şube müdürleri, yeni işlerle ilgili bilgileri, kredileri takip eden personelden ve yerel müşteri bölümlerinden alır. Şube müdürleri, belli bir tutarın üzerindeki yeni depozitolar üzerine gerekli raporları incelemeye dikkat eder.
- **Bilgi İşleme:** İşlemlerin doğruluğu, tam olması ve yetkilendirilmesi gibi konularda çeşitli kontroller yapılır. Girilen bilgilerin doğruluğu, kontrollere ve tasdik edilmiş kontrol dosyalarıyla karşılaştırmaya tabi tutulmalıdır. Mevcut sistemlerdeki değişimler kontrol edilirken, yeni sistemlerinde geliştirilmesi gerekmektedir.
- **Fiziksel Kontroller:** Fiziksel kontrollerde, ekipmanlar, stoklar, nakit ve diğer varlıklar fiziki olarak koruma altına alınır, belirli dönemlerde sayılır ve kayıtlarda gözükten miktarla karşılaştırılır.
- **Performans Göstergeleri:** Performans göstergeleri, faaliyet ve finansal veri grupları gibi farklı gruplar arasındaki ilişkileri analiz eden, ayrışan noktaları araştıran ve düzeltici uygulamaların yapılmasını temin eden bir kontrol faaliyetidir.
- **Görevlerin Ayrımı:** Risklerin ve uygun olmayan faaliyetlerin azaltılması amacıyla sorumlulukların farklı personel arasında **dağıtılması** ve ayrıştırılmasıdır.

Örneğin, kredili satışlardan sorumlu bir yönetici, aynı anda muhasebe kayıtlarının izlenmesi ya da ödeme makbuzlarının idaresinden sorumlu olmamalıdır.

- **Politikalar ve Prosedürler:** Kontrol faaliyetleri politikalar ve bu politikaları etkileyen prosedürlerden oluşur. Çoğu zaman politikalar sözlü olarak iletilebilir. Sözlü politikalar, iyi anlaşılmalı ve uzun bir süreden beri uygulanan ve az sayıda yönetici kadrosunun olduğu ve iletişim kanallarının güçlü olduğu daha küçük organizasyonlarda etkili olabilir. Yazılı olup olmadığına bakmadan politikaların tutarlı ve bilinçli bir biçimde uygulanması önemlidir.

Bir prosedür, politikaları etkileyen mevcut koşulları göz önünde bulundurmaz ve düşünmeden uygulanırsa bir fayda sağlamayacaktır. Bununla birlikte, prosedürlerin uygulanması sonucunda saptanan koşulların incelenmesi ve buna ilişkin düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Takip edilmesi gereken faaliyetler işletmenin organizasyon yapısına ve boyutuna değişiklik gösterebilir. İşletme amaçlarına ulaşamaması durumları ile bu durumun tekrarlanmaması için hangi tür tedbirlerin alındığı hususları ilgili birimlerce belirtildiği büyük işletmelerde, işletme sahibinin aynı zamanda yöneticisi olduğu ve işletme müdürü ile hangi hususların yanlış gittiği ve bu konuyla ilgili nelerin yapılması gerektiği konusunu değerlendirmek üzere toplantıların tertip edildiği küçük işletmelerde takip edilmesi gereken faaliyet türleri değişiklik gösterebilir.

### **3.3.1.3.2. Kontrol Faaliyetleri ile Risk Değerlendirmesinin Bütünleşmesi**

Risklerin değerlendirilmesi yapılırken işletme yönetimi, risklerin belirlenmesi için ne tür tedbirlerin alınmasına yönelik uygulamaları yürürlüğe koymalıdır. Risklerin önlenmesine ilişkin alınan kararlar, doğru zamanda ve amaçlanan hedefe uygun olarak yapılmasını sağlayacak kontrol faaliyetlerine de dikkat çekilmesini temin etmiş olur. Örnek olarak bir işletme belirlemiş olduğu satış hedeflerine ulaşmayı veya bu hedefi geçme şeklinde bir amaç belirlemiş olsun. Tespit edilmiş olan riskler, günümüz ve gelecekteki müşteri gereksinimleri hakkında yeterli bir bilgiye ulaşamamasını içermektedir. Bu risklere ilişkin işletme faaliyetleri, müşterilerin geçmiş zamanda ki satın alma geçmişleri ile ilgili bilgi oluşturma ve yeni pazar araştırma yapılmasına ilişkin karar almaya yönelik olabilir. Bu faaliyetler aynı zamanda kontrol faaliyetlerinin oluşturulması için de hizmet ederler.

Kontrol faaliyetleri, bir işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesine ilişkin yürütülen sürecin bir parçasıdır. Kontrol faaliyetleri sırf yapılmış olmak için yapılmaz, doğru ve uygun olduğu için yapılır. Örneğimizde, işletme satış hedeflerine ulaşılmasını temin etmek için eylemler yapmaya ihtiyaç duymaktadır. Kontrol faaliyetleri bu hedefe ulaşılmasına yönelik hizmette bulunur. Kontrol faaliyetleri müşterilerin satın alma geçmişlerine yönelik gelişimlerinin takip edilmesi ve raporlanmış doğru bilgilerin teminine yönelik faaliyetleri içerir. Böylelikle kontrol faaliyetleri doğrudan yönetim sürecine eklenmiş olur (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:49-51).

### **3.3.1.3.3. Bilgi Sistemleri Üzerindeki Kontroller**

Bilgi sistemlerine ilişkin kontrol faaliyetleri iki grup olarak ele alınabilir. Birinci grupta yer alan kontroller genel kontrollerdir. Bu grup sistemin tamamına yönelik olmayıp, faaliyetlerin amaçlara uygun ve devamlılığını sağlamaya yönelik kontrollerdir. İkinci grupta yer alan kontroller ise çeşitli faaliyetlerin işleyişini kontrol eden manuel prosedürleri içeren program kontrolleri ile bilgisayarlarda yer alan uygulama yazılımlarının kontrollerinden oluşmaktadır. Bu kontrollerin hepsi finansal ve sistemdeki diğer bilgilerin tamlığını, doğruluğu ve geçerliliğini sağlamayı temin eder (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:52).

#### **– Genel Kontroller**

Bir şirketin Bilgi Teknolojileri (BT) kullanımı, mali raporlamayla ilgili bilgilerin işlenme, saklanma ve iletilme biçimini etkiler ve dolayısıyla mali raporlamayla ilgili iç kontrol sisteminin tasarlanma ve uygulanma biçimini etkiler. İç kontrolün her bir bileşeni, bir dereceye kadar otomasyon içerebilir. Mali raporlamayla ilgili iç kontrolün anlaşılması, şirketin her bir bileşen için BT kullanımının anlaşılmasını içerir. Şirketin BT uygulamalarını veya BT ortamındaki diğer unsurları kullanması, BT kullanımından kaynaklanan risklerle sonuçlanabilir. Bu riskler, bir şirketin bilgi sistemindeki süreçleri desteklemek, altta yatan veri ve bilgilerin eksiksizliğini ve doğruluğunu sürdürmek ve desteklemek için BT'ye güvenip güvenmediğine ve bunun kapsamına göre değişir (CAQ, 2019:8).

Genel kontroller, altı ana kontrol faaliyeti türünde yoğunlaşmıştır: kuruluş çapında bir güvenlik yönetimi programı; erişim kontrolleri, uygulama yazılımı geliştirme ve değiştirme; sistem yazılımı kontrolleri, görevlerin ayrılığı ve hizmet sürekliliği.

- Kuruluş çapında bir güvenlik yönetimi programı, bilgi sistemlerine yönelik risklerin kapsamlı, üst düzey bir değerlendirmesini içerir. Bir kuruluşun, hassas bilgilerin güvenli bir şekilde saklanması ve imha edilmesine yönelik prosedürler dahil olmak üzere, güvenlik yönetimi programını ve politikalarını ve onu destekleyen prosedürleri açıkça tanımlayan bir planı olmalıdır. Kuruluş ayrıca, güvenlik sorumluluklarını açıkça tanımlayarak güvenlik programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturmalıdır. Ayrıca kuruluş, güvenlik programının etkinliğini izlemeli ve gerektiğinde değişiklikler yapmalıdır.

- Erişim güvenliği kontrolleri, sistemlere ve verilere yetkisiz erişimi önlemek veya tespit etmek için fiziksel ve yazılım süreçleridir. Bu kontroller, sistemleri bilgisayar korsanları ve diğer izinsiz giren kişiler tarafından uygunsuz erişime ve yetkisiz kullanıma karşı korur ve kurum personeli tarafından uygunsuz kullanım oluşturur. Spesifik kontrol faaliyetleri şunları içerebilir:

- i. Yalnızca atanan görevleri yerine getirmek için ihtiyaç duydukları sistem işlevlerine erişime izin veren kullanıcılar üzerindeki kısıtlamalar;
- ii. Harici kişilerin varlıklara, bilgisayarlara ve ağlara erişimini kısıtlamak için yazılım ve donanım güvenlik duvarları;
- iii. Şifrelerin sık sık değiştirilmesi ve eski çalışanların şifrelerinin devre dışı bırakılması.

- Uygulama yazılımı geliştirme ve değişiklik kontrolü, yeni sistemlerin güvenli bir biçimde geliştirilmesi ve halen var olan sistemlerin değiştirilmesi için bir yapı sağlar. Kontrol faaliyetleri şunları içermelidir: sistem dokümantasyon gereklilikleri; projelerin üstlenilmesi için izinler ve sistemleri işletmeye almadan önce geliştirme ve değiştirme faaliyetlerinin gözden geçirilmesi, test edilmesi ve onaylanması.

- Sistem yazılımı kontrolü, kullanıma erişimin ve sistem yazılımında yapılan değişikliklerin kontrol edilmesi ve izlenmesidir: tüm sistem yazılımının edinilmesi,

uygulanması ve bakımı ile ilgili güvenlik prosedürleri; veri tabanlı yönetim sistemleri; telekomünikasyon; güvenlik yazılımı; ve yardımcı programlar.

- Bilgisayar ortamındaki görevler ayrılığı kavramı, manuel süreçteki ile aynıdır. Anahtar görevler ve sorumluluklar, bilgisayar operasyonlarının çeşitli çalışanları ve alt birimleri arasında paylaştırılmalıdır. Bir işlemin, olayın veya sürecin tüm birincil öğelerini tek bir kişi kontrol etmemelidir. Uyumsuz görevlerin belirlenmesi ve bu görevleri ayırmak için politikaların uygulanması, erişim kontrollerinin yanı sıra işletim prosedürlerinin uygulanması, gözetim ve çalışan faaliyetlerinin gözden geçirilmesi yoluyla izlenebilir.

- Hizmet sürekliliği, bir afet veya başka bir zarar verici olay durumunda bir kuruluş tarafından sağlanan faaliyetlerin veya hizmet düzeyinin sürdürülmesi veya yeniden kurulması ile ilgilidir. Bir kuruluşun yedekleme ve kurtarma prosedürleri ile acil durum ve felaket planlarının olması çok önemlidir. Veri merkezi ve istemci-sunucu operasyon kontrolleri, veri ve program yedekleme prosedürlerinin kullanılması yoluyla donanım ve yazılıma gelebilecek potansiyel zararı ve hizmet kesintisini önleme ve en aza indirme adımlarını içerir. Bu tür prosedürler şunları içerir: yedekleme verilerinin tesis dışında depolanması; çevresel kontroller; Personel eğitimi; ve donanım bakımı ve yönetimi. Kuruluşlar acil durum planlarını geliştirmeli, belgelemeli ve periyodik olarak test etmelidir.

#### – **Uygulama Kontrolleri**

Uygulama kontrolleri, işlemlerin geçerli olmasını, uygun şekilde yetkilendirilmesini ve eksiksiz ve doğru bir şekilde işlenmesini ve raporlanmasını sağlamaya yardımcı olur. Bu kontroller ayrıca, ilk kaynak belgenin hazırlanmasından veya çevrimiçi veri girişinden nihai çıktının oluşturulmasına ve kullanılmasına kadar tüm işlem işleme sırasını dikkate alır. Bu nedenle, uygulama kontrolleri girdi, işleme ve çıktı kontrollerinden oluşur:

- Girdi kontrolleri, bir sisteme veri girişi üzerine veri doğruluğunu ve eksiksizliğini doğrulamak için süreçleri içerir. Bu kontroller ayrıca giriş yetkilendirmesi, veri dönüştürme, veri düzenleme ve hata işleme için özel mekanizmalar sağlar.

- İşleme kontrolleri, güncelleme sırasında verilerin tam ve doğru kalmasını ve uygulama programlarının amaçlandığı gibi çalışmasını sağlamaya yardımcı olur (DiNapoli, 2016:27-29).

### **3.3.1.4. Bilgi ve İletişim**

İşletmeler mali ve mali olmayan iç ve dış eylem ve faaliyetler ile ilgili uygun bilgilere ulaşabilmelidir. Bilgiler, faaliyetleri yönetmekle sorumlu yönetim tarafından tanımlanmalıdır. Bu bilgiler, kontrol ve yükümlülüklerini yerine getirebilecek bir form ve zaman dilimlerinde talep eden kişilere ulaştırılmalıdır.

#### **3.3.1.4.1. Bilgi**

Bilgi, işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla iç kontrol yükümlülüklerinin yerine getirilmesi için zorunludur. Yönetim, iç ve dış kaynaklardan gerekli ve önemli bilgileri alır veya kendisi üretip, kullanır. Bilgi ayrıca iç kontrol sisteminin diğer bileşenlerinin faaliyetlerini desteklemek için iç ve dış iletişimi de sağlar (DiNapoli, 2016:30).

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde, finansal raporlama ve mevzuata uygunluk gibi bütün gruplarda işlemleri gerçekleştirmek ve amaçlara ulaşmak için tüm örgüt düzeyinde bilgilere ihtiyaç vardır. Örneğin finansal veriler yalnızca dış aktörlerin değerlendirmeleri için finansal tablolara dönüştürülmez. Performans değerlendirme ve işletme kaynakların dağıtılması gibi faaliyet kararları için de kullanılır. Yönetim raporlaması, ürün karlılığı, müşteri türüne göre alacakların performansı, pazar payı, müşterilere ilişkin memnuniyetsizlik eğilimlerinin takibini sağlar. Doğru mali raporlar, bütçeleme, planlama, fiyatlandırma ve satıcı performanslarının değerlendirilmesi ile ortaklık ve diğer paydaşların değerlendirmeleri için bir temel oluşturur (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:59).

Finansal tabloların geliştirilmesinde faaliyet bilgilerinin önemi büyüktür. Bu bilgiler, tedarik, satışlar, rakip işletmeler tarafından geliştirilen yeni ürünler ve ekonomik koşullar gibi stokları ve alacakların değerlemesini etkileyebilecek bilgileri de kapsar. Finansal raporlama ve mevzuata uygunluk amaçlarına ulaşabilmesi için personele

ilişkin veriler gibi faaliyet bilgileri gerekli olabilir. Görüleceği üzere hem mali hem de mali olmayan iç ve dış kaynaklardan geliştirilen bilgiler tüm kategoriler ile ilişki içindedir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:59).

Bilgiler bilgi sistemlerince tanımı yapılarak, toplanır, işlenir ve rapor edilir. Bilgi sistemleri, çoğunlukla tedarik ve satış gibi faaliyetlerle ilgili içerde oluşturulan verinin ve üretim faaliyetlerinin işlenmesi durumlarında kullanılır. Bilgi sistemleri bilgisayarlı ve manuel olabileceği gibi her ikisinin birleşimi türünde de olabilir. Bilgi sistemleri dış dünyada gelişen eylemlerle, faaliyetlerle ve koşullar ile de ilgilendirilir. Bu tür bilgiler, işletme tarafından üretilen ürünlerine ya da hizmetlerine olan taleplerde meydana gelen değişiklikleri işaret eden, pazarın ya da sektörün kendine özgü ekonomik verileri, işletmenin üretimi için gerekli olan mal ve hizmetlerle ilgili veriler, müşterilerin tercihleri veya taleplerinde meydana gelen değişimleri hakkındaki piyasa verileri rakip işletmelerin ürün geliştirmesine yönelik faaliyetler ile kanuni ve düzenleyici girişimlerle ilgili bilgiler yer alır. Bilgi sistemleri bazen gözlemlemeye dayalı olarak özel bir bilginin temin edilmesi biçiminde de faaliyet gösterir. Başka durumlarda ise gerek duyulan bilgilerin temin edilmesi için özel çalışmalar yapılır (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:60).

Bilgi sistemleri resmi ya da gayri resmi olabilir. Alıcılar, tedarikçiler, düzenleyiciler ya da işçilerle gerçekleştirilen görüşmeler çoğunlukla risk ve fırsatların tespiti için gerekli en önemli bilgilerin bir bölümünü kapsar. Bunlardan başka, profesyonel seminerler ya da endüstriyel seminerlere katılım, meslek odalarına ya da diğer odalara üyelikler önemli bilgiler sağlayabilir.

İşletme, faaliyette bulunduğu endüstri çevresinde temel değişimlerle karşılaştığı zaman, oldukça yenilikçi ve çok hızlı hareket edebilen rakip işletmelerin olduğu ya da alıcı isteklerinde önemli sapmaların olduğu durumlarda ihtiyaç duyulan bilgi akışının sürekliliğini sağlamak çok önemlidir. Bilgi sistemleri, ürün hattının kısaltılması, bazı işlevler için dışarıdan kaynak sağlanması ve iş gücünde meydana gelen değişimler gibi yeni işletme amaçlarına ulaşmasını desteklemek üzere değiştirilmesi gerekebilir. Bilgi sistemleri yalnızca gerek duyulan finansal veya finansal olmayan bilgiyi belirlemek ve elde etmekle yetinmeyip, bunları işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesinde yararlı olacak bir usulde ve belirli zaman aralıklarında raporlamalıdır (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:60).

### 3.3.1.4.2. İletişim

Bilgi, kuruluşun tüm üyelerinin bilgilendirilmesini ve farklı birimlerin kararlarının ve eylemlerinin iletilmesini ve koordine edilmesini sağlamak için tüm yönlerde (kuruluş boyunca, yukarı ve aşağı) dolaşmalıdır. İyi bir iletişim sistemi, bir kuruluşun etkili bir iç kontrol sistemi sürdürmesi için gereklidir. Bir iletişim sistemi, yararlı bilgileri tanımlamak, yakalamak ve değiş tokuş etmek için oluşturulan yöntemlerden ve kayıtlardan oluşur. Bilgi yalnızca zamanında, yeterince ayrıntılı ve kullanıcı için uygun olduğunda yararlıdır (DiNapoli, 2016:30).

– **Kurum İçi İletişim:** Yönetim, personelinin kuruluşun hedeflerini ve kontrol sorumluluklarının önemini daha iyi anlamasını sağlamak için bilgileri dahili olarak iletir. İç iletişim, bilgileri kurum genelinde yukarı, aşağı ve kurum genelinde paylaşarak iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini kolaylaştırır (Moeller, 2016: 50).

Faaliyetlerin yerine getirilmesi noktasında personelin bütün verilere ulaşabilmesine ilave olarak, önemli faaliyet ve finansal yönetim sorumluluğu olan personelin iç kontrol yükümlülüklerini yerine getirme konusunda net bir mesajı da alması gerekmektedir. Mesajların açık olması ve iletişimin etkinliği de önemlidir. Bununla birlikte özel sorumluluklar net bir biçimde belirtilmiş olmalıdır. Herkes iç kontrol sisteminin kendisini ilgilendiren kısmıyla nasıl çalıştığını ve sorumluluklarının ne olduğu konusunu anlamalıdır. Bunu anlamadığı takdirde, sorunların çıkma olasılığı vardır. Çalışanlar, sorumluluklarını yerine getirirken beklenmeyen bir durumla karşılaştıklarında yalnızca bu duruma değil, aynı zaman da sebeplerine de odaklanması gerektiğini bilmelidir. Böylelikle, sistemde yer alan potansiyel zayıflıklar ve tekrarının önüne geçilmesi için alınması gereken tedbirler tespit edilebilir. Örneğin, satılmayan stoklara ilişkin yapılan araştırma sırasında yalnızca finansal raporlarda yer alan amortismanların doğru bir şekilde ayrıldığı biçiminde bir sonuca varılmamalı, aynı zamanda bu stokların satılmama nedenleri de tespit edilmelidir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:63).

Personelin örgüt içerisinde bilgilerin yukarıya doğru akışını sağlayan bir iletişim aracına sahip olması gerekir. Ön planda çalışan personel, sorunlar ortaya çıktığında bunu fark edebilecek en iyi pozisyonda olan kişilerdir. Satış mümessilleri ya da

muhasebeden sorumlu yöneticiler müşterilerin ürün dizaynına ilişkin ihtiyaçlarını öğrenebilirler. Satın alma bölümünde görev yapan personel satıcıların uygunsuz teklifleri ile karşı karşıya gelebilirler. Muhasebe departmanında çalışan personel, satışların veya stokların olduğundan çok gösterilmesi ya da işletmeye ait kaynakların kişisel çıkarlar için kullanılmasına yönelik tespitler ile karşılaşabilir. Bu şekildeki bilgiler üst yönetime doğru raporlanmalıdır. Burada iletişim kanallarının açık olması ve bu tür bilgileri dinlemek için üst yönetimin istekli olması gerekmektedir. Çalışanların, üst yöneticilerin samimi bir şekilde sorunları öğrenme konusunda istekli olduklarını ve bu sorunlarla etkin bir biçimde ilgileneceklerine ilişkin bir inancı olmalıdır (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:64).

Yöneticiler bazen günlük faaliyetlerden dolayı baskı altında olduklarından sorunları dile getiren personele karşı ilgisiz olabilirler. Yöneticilerin bilmeleri gereken sorunlara karşı ilgisiz kalmaları iletişim kanallarının kapatılması anlamına gelecektir. Örgüt içerisinde en uygun iletişim kanalı normal raporlama yoludur. Fakat bazı hallerde şayet normal iletişim kanalları çalışamaz hale gelirse o zaman bir sigorta mekanizması görevi gören farklı iletişim kanallarına gerek duyulur. Bazı işletmelerde iletişim kanalları doğrudan üst düzey bir yöneticiye, iç denetimden sorumlu yöneticiye veya işletmenin hukuk danışmanına bağlıdır. Şirketin bir üst düzey yöneticisi haftanın bir gününü ayırmak suretiyle kendisine ulaşılmasını ve personelin herhangi bir konu da kendisine ulaşılması noktasında memnun kalacağını en iyi şekilde bilinmesini de sağlayabilir. Başka bir üst düzey yönetici ise dönemsel olarak işletme içerisinde yapacağı ziyaretler ile personelin sorunlarını paylaşabilecekleri bir ortamı oluşturabilir. İletişim kanalları açık değil ise ve yöneticilerin personeli dinleme isteksizliği varsa yukarı yönlü bir bilgi akışının sağlanması engellenmiş olacaktır. Bütün bu durumlarda personel bilgileri rapor etmesinden dolayı olumsuz bir tepki ile karşılaşmayacağını bilmesi önemlidir.

Yönetim kurulu ve yönetim kurullarınca oluşturulan komiteler arasındaki iletişim kanalları çok önemli bir yere sahiptir. İdare, yönetim kurulu üyelerine performanslar, riskler, yatırımlar ve diğer olay ve gelişmelerle ilgili güncel bilgileri temin etmelidir. Yönetim kurulu ile iyi bir iletişim kurulursa, kurulun sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirme ve önemli konularda etkili önerilerde bulunma ve danışmanlık verme gibi imkanlar yaratılmış olur (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:64-65).

– **Kurum Dışı İletişim:** Yalnızca işletme içerisinde değil aynı zaman da işletme dışında da iyi bir iletişim kanalının sağlanmasına gerek vardır. İletişim kanallarının açık olması ile alıcılar ve satıcılar, ürün ya da servis hizmetlerinin kalitesi ve tasarımı konularında önemli bilgiler sunarak, işletme yönetimine tüketici istekleri ve değişen tercihler konusunda cevap verme imkânı sağlar. Bununla birlikte rüşvet ve usulsüz ödemeler gibi etik olmayan davranışlara karşı göz yumulmayacağı herkes tarafından bilinmelidir. Dış ortamla olan iletişim, bir iç kontrol sisteminin nasıl işlediğine ilişkin önemli bilgiler sunar. Bağımsız denetçiler, bir işletmenin faaliyetlerini, işletmeyi ilgilendiren konuları ve kontrol sisteminin anlaşılması ile ilgili işletme ve yönetim kuruluna önemli bilgiler aktarır (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:65).

İşletmenin hissedarları, düzenleyici kuruluşlar, finansal analistler ve diğer dış kesimlerin ihtiyaç duyduğu bilgiler aktarılabilirdiği ölçüde bu kesimler işletmenin karşı karşıya kalabileceği riskleri ve diğer şartları kavrayabilirler. Bu şekildeki iletişimler anlamlı, ilişkili ve zamanında bilgi sağlamaya dönük olmalı, yasalara ve diğer düzenlemelere uygun olmalıdır.

– **İletişim Araçları:** İletişim araçları, politika kılavuzları, duyuru panosu bildirimleri, yazılı veya sözlü ve benzeri şekillerde olur. Mesajların sözle iletildiği toplantı ya da yüz yüze görüşmelerde ses tonu ve vücut dili ile ne söylenmek istendiği konusunda yardımcı olur. Diğer bir iletişim aracı ise yönetimin daha alt düzeydeki personel ile ilgilenmek için faaliyetlerde bulunmasıdır. Yöneticiler uygulamaların kelimelerden daha etkili olduğunu bilmelidirler. Personelin hareketleri, işletmenin kültürü, tarihi ve yöneticilerinin geçmiş dönemlerde olaylara verdikleri tepkilerden etkilenir. Bir işletmenin uzun ve zengin bir faaliyet geçmişi varsa ve işletme personeli kurum kültürünü iyi bir şekilde kavramışsa mesajların iletilmesi çokta zor olmayacaktır. Bu şekilde bir kurum geleneği bulunmayan işletmelerde mesajların iletilmesi daha çok bir çabanın gösterilmesini gerekli kılacaktır (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:66).

### 3.3.1.5. İzleme

Bir kurumun iç kontrol sistemi sıklıkla değişir ve kurumun hedefleri ve iç kontrol bileşenleri de zaman içinde değişebilir. Ayrıca, prosedürler daha az etkili veya geçerliliğini yitirebilir, artık yerinde ve işlevsel olmayabilir veya yeni ya da güncellenmiş iç kontrol hedeflerine ulaşmasını desteklemek için yetersiz kabul edilebilir. İzleme faaliyetleri, beş iç kontrol bileşeninden her bir kontrol bileşeninin veya ilkesinin mevcut olduğunu ve çalışır durumda olup olmadığını ve bazı iç kontrol noksanlıklarının olup olmadığını belirlemek için seçilmeli, geliştirilmeli ve gerçekleştirilmelidir (Moeller, 2016: 54).

İzleme bileşeni, iç kontrol sisteminin etkin bir biçimde çalışmasını sürdürmesini sağlar. Bu süreç, yetkin çalışanlar tarafından iç kontrollerin işleyişini ve tasarımının elverişli vakit aralıklarında değerlendirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınmasını kapsar. İzleme, kurumun tüm faaliyetlerine ve bazı zaman da kurum dışındakilerine de uygulanır.

İzleme, devam eden faaliyetler boyunca ve ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde yapılabilir.

İç kontrol sistemleri çoğunlukla belirli bir düzeye kadar kendilerinin sürekli olarak izlenmesine olanak verecek bir biçimde yapılandırılmıştır. Etkin ve sıkça devam eden kontroller olduğu sürece ayrı değerlendirmelere olan ihtiyaç azalacaktır. Yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin olarak uygun bir güvence elde etmesine yönelik ihtiyaç duyulan ayrı değerlendirmelerinin sıklığı, yönetsel bir değerlendirmeye tabidir. Bu şekilde bir karar alınırken yönetim şu hususlara önem vermelidir:

- Değişimlerin ve bu değişimlere bağlı risklerin doğası ve dereceleri
- Devamlı izlemenin neticeleri
- Kontrolleri uygulamakla sorumlu personelin uzmanlığı ve ehliyeti

Çoğunlukla, devamlı izleme ile ayrı değerlendirmelerin belirli bir düzeydeki bileşimi, iç kontrol sisteminin zaman içerisinde etkinliğini sürdürmesini temin edecektir.

Devamlı izleme prosedürlerinin, işletmenin rutin tekrarlanan faaliyetlerinin üzerine inşa edildiğinin bilinmesi gerekmektedir. Zira bu izlemeler reel zaman bölümlerine göre çalışır, değişmekte olan koşullara etkin bir şekilde tepki verir ve işletme içerisinde daha çok yer alır. Bu nedenle sürekli izleme yöntemleri, ayrı değerlendirmeler ile ilişkili olan prosedürlerden daha etkindirler. Bundan dolayı devamlı izlemede çabucak farkına varılan sorunlar, ayrı değerlendirmelerde çok daha sonra fark edilebilecektir. Bununla birlikte devamlı izlemeler ile uyum içerisinde olan bir işletme bile belirli dönemlerde iç kontrol sistemini ayrı bir değerlendirmeye yönlendirmelidir. Sık aralıklarla ayrı bir değerlendirme gereği duyan bir işletme ise, devamlı izleme faaliyetlerini çoğaltma yollarını aramalıdır. Bu nedenle ilave kontroller yerine yerleşik kontrollere önem verilmelidir (COSO Internal Control – Integrated Framework, Yönetici Özeti, 1994:69).

Yönetim, izleme sonuçlarını ele almak için uygun önlemleri aldığından emin olmalıdır. Örneğin, yönetim, yeni tanımlanmış fırsatlardan yararlanmak için yeni hedefler ve hedefler oluşturmaya karar verebilir, prosedür hatalarını düzeltmek için personele danışmanlık yapabilir ve yeniden eğitim verebilir veya değişen koşullara yanıt olarak riski en aza indirmek için kontrol faaliyetlerini ayarlayabilir. Ayrıca, tarafsız geri bildirim sağlamak için periyodik olarak bağımsız değerlendirmeler yapılmalıdır (DiNapoli, 2016:33).

### **3.4. COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi**

1992'de Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO) tarafından iç kontrol bütünleşik çerçevesini yayınladı. Adı geçen çerçeve önemli bir şekilde kabul görmüş ve dünya da yaygın bir biçimde kullanım alanı bulmuştur. İç kontrolü tasarlamak, uygulamak ve yürütmek ve iç kontrolün etkinliğini değerlendirmek için öncü bir çerçeve olarak kabul edilmektedir. 1992 yılından bu tarafa yirmi yılda iş ve faaliyet ortamları önemli ölçüde değişerek daha karmaşık, teknolojik olarak yönlendirilen ve küresel bir hale geldi. Bununla birlikte paydaşlar, şeffaflık ve hesap verebilirlik konularında daha fazla ilgilenir hale gelmiştir (COSO, 2013:i).

2013 Mayıs ayında COSO, güncellenmiş iç kontrol bütünleşik çerçeveyi yayınladı. COSO, çerçevenin işletmelerin hedeflerine ulaşma ihtimalini artırabilecek ve iş ve

çalışma ortamlarındaki değişikliklere uyum sağlayabilecek iç kontrol sistemlerini etkin ve verimli bir şekilde geliştirmesine ve sürdürmesine imkan sağlayacağına inanmaktadır.

Çerçeve de iç kontrole ilişkin tanım ve iç kontrole ilişkin bileşenler korunmaktadır. Bir iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi için bu beş bileşenin göz önünde bulundurulması gerekliliği devam etmektedir. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin tasarlanması ile uygulanması ve yürütülmesinde ve sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesinde yönetim yargısının önemi yine vurgulanmıştır. Çerçeve, kullanımı ve uygulamayı kolaylaştırmayı amaçlayan geliştirmeler ve açıklamalar içermektedir. Önemli geliştirmelerden biri de, ilk çerçevede tanıtılan temel kavramların resmileştirilmesidir. Güncellenen çerçevede, bu kavramlar artık beş bileşenle ilişkilendirilen ve kullanıcıya iç kontrol sistemlerinin tasarlanması ve uygulanmasında ve etkin iç kontrol için ihtiyaçların anlaşılmasında açıklık getiren ilkelerdir. Çerçeve, mali raporlama hedefleri kategorisi, mali olmayan ve iç raporlama gibi diğer önemli raporlama biçimlerini kapsayacak şekilde genişletilerek geliştirilmiştir. Ayrıca, çerçeve, aşağıda belirtilenler de dahil olmak üzere, son yirmi yılda iş ve faaliyet ortamlarında meydana gelen birçok değişikliğin değerlendirmelerini yansıtmaktadır:

- Yönetişim gözetimi için beklentiler
- Pazarların ve faaliyetlerin küreselleşmesi
- İşletmedeki değişimler ve daha büyük karışıklıklar
- Yasalar, kurallar, yönetmelikler ve standartlara ilişkin talepler ve karışıklıklar
- Yetkinlikler ve sorumluluklar için oluşan beklentiler
- Gelişen teknolojilerin kullanımı ve bunlara güvenilmesi
- Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin beklentiler.

İç kontrol, işletmelerin önemli hedeflerine ulaşmasına, performansını devam ettirmesine ve geliştirmesine yardımcı olur. Yeni çerçeve işletmelerin değişen iş ve çalışma ortamlarına uyum sağlayan, riskleri kabul edilebilir makul düzeylere indirgeyen ve işletmenin doğru karar vermesini ve yönetimi destekleyen iç kontrol sistemlerinin etkin ve verimli bir şekilde geliştirilmesini sağlar. Etkili iç kontrol sistemini tasarlamak ve uygulamak zor olabilir; bu sistemi her gün etkili ve verimli bir

şekilde çalıştırmak göz korkutucu olabilir. Etkili bir sistem, prosedür ve politikalara sıkıca bağlı kalmakla birlikte muhakeme kullanmayı da gerektirir.

Çerçeve, yönetime, yönetim kurullarına, dış paydaşlara ve işletme ile etkileşim halinde bulunan diğer kişilere, aşırı derecede kuralcı olmaksızın iç kontrole ilişkin kendi görevlerinde yardımcı olur.

İç kontrol dinamik ve entegre bir süreçtir. Çerçeve tüm işletmeler için geçerlidir: büyük, orta ölçekli, küçük, kâr amacı güden ve gütmeyen ve devlet kurumları. Her kurum kendi iç uygulamasını seçebilir. Örneğin, daha küçük bir işletmenin iç kontrol sistemi, çok az resmi ve çok az yapılandırılmış olabilir, ama yine de etkili bir iç kontrole sahip olabilir (COSO, 2013:i-ii).

### **3.4.1. İç Kontrolün Tanımı**

2013 COSO İç kontrol Bütünleşik Çerçeve de iç kontrol: bir kurumun yönetim kurulu, yönetim ve diğer çalışanları tarafından etkilenen ve faaliyetler, raporlama ve uyuma ilişkin hedeflere ulaşılmasına yönelik makul bir güvenceyi temin etmek için tasarlanmış bir süreçtir.

Buna göre iç kontrol:

- Faaliyetler, raporlama ve uyumluluk gibi bir veya daha fazla kategorideki hedeflere ulaşılmasına yöneliktir,
- Süregelen görevler ve faaliyetlerden oluşan bir süreçtir. Tek başına bir amaç olmayıp, neticeye giden bir araçtır,
- İnsanlar tarafından etkilenir. Yalnızca prosedür ve politika kılavuzları, sistemler ve formlardan ibaret değildir. Bununla birlikte insanların bir organizasyonun her seviyesinde iç kontrolü etkilemek amacıyla yaptıkları eylemlerdir,
- Kurumun üst düzey yönetim ve yönetim kuruluna makul bir güvenceyi sağlayabilir fakat mutlak anlamda bir güvenceyi sağlayamaz,
- Kurumun yapısına uyarlanabilir. Bütün kuruma ya da belirli bir yan kuruluş, bölüm, işletme birimi veya iş süreci için uygulanabilir esnekliktedir.

### 3.4.2. Hedefler

Çerçeve, kurumların iç kontrolün farklı yönlerine odaklanmasına izin veren üç hedef kategorisi sağlar:

- **Faaliyet Hedefleri:** Bunlar, faaliyet ve finansal performans hedefleri ve varlıkların kayba karşı koruması dahil olmak üzere kurumun faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği ile ilgilidir.
- **Raporlama Hedefleri:** Bunlar, iç ve dış mali ve mali olmayan raporlama ile güvenilirliği, güncelliği, şeffaflığı kapsayabilir. Düzenleyiciler, tanınmış standart belirleyiciler veya işletmenin politikaları tarafından belirtilen geçerlilik veya diğer şartları da kapsar.
- **Uyumluluk Hedefleri:** Bunlar, kurumun tabi olduğu kanun ve yönetmeliklere bağlılığı ile ilgilidir (COSO, 2013:3).

### 3.4.3. İç Kontrolün Bileşenleri

İç kontrol beş entegre bileşenden oluşur.

#### 3.4.3.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, işletme genelinde iç kontrolün yürütülmesi için temel oluşturan standartlar, süreçler ve yapılarıdır. Yönetim kurulu ve üst düzey yönetim, beklenen davranış standartları da dahil olmak üzere iç kontrolün önemi konusunda üst seviyede tavır belirler. Yönetim, örgütün farklı düzeylerinde beklentileri güçlendirir. Kontrol ortamı, işletmenin dürüstlüğü ile etik değerlerini kapsar; yönetim kurulunun, yönetim, gözetim yükümlülüklerini yerine getirmesini temin eden parametreler; organizasyon yapısı ile yetki ve sorumluluk ataması; uzman bireyleri çekme, geliştirme ve elde tutma süreci ve performans için hesap verebilirliği yönlendirmek için performans ölçümleri, teşvikler ve ödüller.

### **3.4.3.2. Risk Değerlendirme**

Her işletme, iç ve dış kaynaklı farklı risklerle karşı karşıyadır. Risk, bir olayın meydana gelmesi ve hedeflere ulaşılmasını olumsuz bir şekilde etkileme olasılığı olarak tanımlanır. Risk değerlendirmesi, hedeflere ulaşılmasına yönelik risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi için dinamik ve yinelemeli bir süreci içerir. Kurum genelinde bu hedeflere ulaşılmasına yönelik riskler, belirlenmiş risk toleranslarına göre değerlendirilir. Bu nedenle risk değerlendirmesi, risklerin nasıl yönetileceğinin belirlenmesinde temel teşkil eder. Risk değerlendirmesinin bir ön şartı, kurumun farklı seviyelerinde bağlantılı hedeflerin oluşturulmasıdır. Yönetim, faaliyetler, raporlama ve uyum ile ilgili kategorilerdeki hedefleri, bu hedeflere yönelik riskleri açık bir şekilde tanımlamak ve analiz edebilmek için belirler. Yönetim, hedeflerin kurum için uygunluğunu da ayrıca dikkate alır. Risk değerlendirmesi aynı zaman da yönetimin, iç kontrol sistemini tesirsiz bir hale sokabilecek dış ortamdaki ve kendi iş modeli içindeki olası değişimlerin etkisini ön plana almasını gerektirebilir.

### **3.4.3.3. Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri, hedeflere ulaşılmasına yönelik riskleri azaltmak için yönetimin direktiflerinin uygulanmasını sağlayan prosedür ve politikalar aracılığıyla meydana getirilen fiillerdir. Kontrol faaliyetleri, kurumun her seviyesinde, iş süreçlerinin farklı aşamalarında ve teknoloji kullanılarak gerçekleştirilir. Yapıları gereği önleyici veya tespit edici nitelikte olabilir, yetkilendirme ve onaylar, doğrulamalar, mutabakatlar ve iş performansı incelemeleri gibi bir dizi manuel ve otomatikleştirilmiş faaliyetleri kapsayabilir. Görevlerin ayrılığı tipik olarak kontrol faaliyetlerinin seçimi ve geliştirilmesinde yerleşiktir. Görevler ayrılığının uygulanabilirliği olmadığına, yönetim başka kontrol faaliyetlerini tercih eder ve gelişmesini sağlar.

### **3.4.3.4. Bilgi ve İletişim**

Bilgi, işletmenin hedeflerine ulaşması ve iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmesi için gereklidir. Yönetim, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini desteklemek amacıyla iç ve dış kaynaklardan ilgili ve kaliteli bilgileri alır veya üretir ve bunları kullanır. İletişim, gerekli bilgileri sağlamanın, paylaşmanın ve elde etmenin devamlı

ve yinelenen bir sürecidir. İç iletişim, bilginin işletme genelinde, yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya yayılmasını sağlayan araçtır. İletişim personelin üst yönetimden kontrol sorumluluklarının ciddiye alınması gerektiğine ilişkin açık bir mesaj alınmasını sağlar. Dış iletişim iki yönlüdür: bir yandan ilgili dış bilgilerin içeriye iletişimini sağlar, diğer yandan ihtiyaçlara ve beklentilere cevap olarak dış taraflara bilgi sağlar.

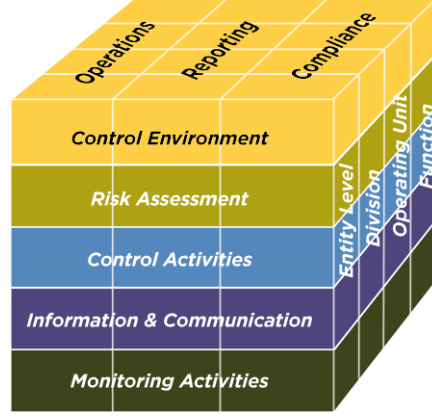
#### **3.4.3.5. İzleme**

Her bir bileşen içindeki ilkeleri etkilemek için kontroller dahil olmak üzere, iç kontrolün beş bileşeninden her birinin mevcut ve çalışır durumda olup olmadığını tespit etmek için devam eden değerlendirmeler, ayrı değerlendirmeler veya ikisinin bir kombinasyonundan oluşan değerlendirmeler kullanılır. İşletmenin farklı seviyelerindeki iş süreçlerinde yerleşik olan devamlı değerlendirmeler, zamanında bilgi sağlar. Periyodik olarak yürütülen ayrı değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı, risklerin değerlendirilmesine, süregelen değerlendirmelerin etkinliğine ve başka yönetim hususlarına tabi olarak değişiklik gösterecektir. Bulgular, düzenleyiciler, tanınmış standart belirleme organları veya yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan kriterlere göre değerlendirilir ve eksiklikler uygun şekilde yönetime ve yönetim kuruluna iletilir (COSO, 2013:4-5).

#### **3.4.4. Hedefler ve Bileşenlerin İlişkisi**

Bir işletmenin ulaşmak için çabaladığı hedefler ile bileşenler arasında dolaysız bir bağlantı söz konusudur. Bu bağlantı bir küp şeklinde gösterilebilir. Bu COSO küp diyagramının öne bakan tarafı, beş ana bileşeni veya iç kontrol seviyesini tanımlar (Moeller, 2016:36).

- Hedef kategorileri: operasyonlar, raporlama ve uyum şeklinde temsil edilmektedir.
- Bileşenler ise, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme şeklinde temsil edilmektedir.
- Bir işletmenin organizasyon yapısı üçüncü boyut tarafından temsil edilir.



**Şekil 3.4. COSO Küpü 2013**

Kaynak : PWC, Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary, 2013:6'dan Uyarlanmıştır

### **3.4.5. Bileşenlere İlişkin İlkeler ve Odak Noktaları**

Bu çerçevenin önemli bir bileşeni, yöneticilerin ve iç denetçilerin COSO iç kontrollerini daha iyi anlamalarına ve kullanmalarına yardımcı olan COSO'nun 17 iç kontrol ilkesidir. Bu ilkeler, yeni bir kavramdır ve iç denetçilerin COSO iç kontrollerini incelemelerinde ve anlamalarında yardımcı olur (Moeller, 2016:59-60).

COSO tarafından güncellenmiş çerçeve, iç kontrolü tasarlama, uygulama ve sürdürmede ve 17 ilkenin mevcut ve işler durumda olup olmadığını değerlendirmede yönetime yardımcı olacak odak noktalarını tanımlar. Odak noktaları, ilgili ilkelerin önemli özelliklerini temsil eder (McNally, 2013:5).

**Tablo 3.1. COSO Bütünleşik İç Kontrol Sistemi Bileşenleri,  
İlkeler ve Odak Noktaları**

<b>COSO BİLEŞENLERİ</b>	<b>İLKELER</b>	<b>ODAK NOKTALARI</b>
<b>KONTROL ÇEVRESİ</b>	1.İlke: Kurum dürüstlük ve etik değerlere bağlılık göstermektedir	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Yönetimin tarzını belirlemesi</li> <li>•Davranış standartlarının belirlenmesi</li> <li>•Davranış standartlarına bağlılığın değerlendirilmesi</li> <li>•Davranış standartlarından sapmalara zamanında müdahale edilmesi</li> </ul>
	2.İlke:Yönetim kurulu yönetimden bağımsızdır ve iç kontrolün geliştirilmesi ve performansının gözetimini yapar	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Yönetim kurulu gözetim sorumluluklarını oluşturur</li> <li>•Yönetim kurulu gerekli uzmanlık alanlarını uygular</li> <li>•Yönetim kurulu bağımsız olarak çalışır</li> <li>• Yönetim kurulu iç kontrol sisteminin gözetimini sağlar</li> </ul>
	3.İlke: Yönetim, yönetim kurulunun gözetiminde yapılar ve raporlama hatları oluşturur ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde uygun yetki ve sorumluluklara sahiptir	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Kurumun tüm yapılarının göz önünde bulundurulması</li> <li>•Raporlama hatlarının oluşturulması</li> <li>•Yetki ve sorumlulukları tanımlar, dağıtır ve sınırlandırır</li> </ul>
	4.İlke: Kurum, hedeflerle uyumlu olarak uzman bireyleri işletmeye çekme, geliştirme ve elde tutma taahhüdünü gösterir	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Politika ve uygulamaların oluşturulması</li> <li>•Yetkinliğin değerlendirilmesi ve eksikliklerin giderilmesi</li> <li>•Bireylerin kuruma çekilmesi, gelişmelerinin sağlanması ve kurumda tutulması</li> <li>•Halefiyet için plan ve hazırlık yapılması</li> </ul>

**Tablo 3.1. (devamı)**

	<p>5. İlke: Kurum, hedeflere ulaşılması için iç kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesinde çalışanları sorumlu tutar</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hesap verebilirliğin, yapılar, yetkiler ve sorumluluklar aracılığıyla sağlanması</li><li>• Performans ölçütlerinin, teşviklerin ve ödüllerin oluşturulması</li><li>• Sürekli uygunluk için performans ölçütlerinin, teşviklerin ve ödüllerin değerlendirilmesi</li><li>• Aşırı baskıları göz önünde bulundurur</li><li>• Performansı değerlendirir ve bireyleri ödüllendirir ya da disipline eder</li></ul>
<p><b>RİSK DEĞERLENDİRME</b></p>	<p>6. İlke: Kuruluş, hedeflerle ilgili risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesini sağlamak için hedefleri yeterli bir açıklıkla belirtir</p>	<p><u>Faaliyet Hedefleri</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Yönetimin tercihlerini yansıtır</li><li>• Risk toleransını göz önünde bulundurur</li><li>• Faaliyet ve mali performans hedeflerini içerir</li><li>• Kaynakların tahsis edilmesine zemin oluşturur</li></ul> <p><u>Dış Finansal Raporlama Hedefleri</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Geçerli muhasebe standartları ile uyumludur</li><li>• Önemliliği dikkate alır</li><li>• Kurum faaliyetlerini yansıtır</li></ul> <p><u>Finansal Olmayan Dış Raporlama Hedefleri</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Kurum dışında oluşturulmuş standart ve çerçevelere uyumludur</li><li>• İstenilen kesinlik ve doğruluk seviyesini dikkate alır</li><li>• Kurum faaliyetlerini yansıtır</li></ul> <p><u>İç Raporlama Hedefleri</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Yönetimin seçimlerini yansıtır</li><li>• İstenilen kesinlik ve doğruluk seviyesini dikkate alır</li></ul>

**Tablo 3.1. (devamı)**

		<ul style="list-style-type: none"><li>•Kurum faaliyetlerini yansıtır</li></ul> <p><u>Uyum Amaçları</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>•Dış yasa ve mevzuata uyumludur</li><li>•Risk toleransı göz önünde tutulur</li></ul>
	7.İlke: Kuruluş, hedeflerine ulaşma risklerini belirler ve risklerin nasıl değerlendirilmesi gerektiğini belirlemek için riskleri temel olarak analiz eder	<ul style="list-style-type: none"><li>•Riskler, tüzel kişilik, bağlı ortaklık, bölüm, işletim birimi ve fonksiyonel seviyelerde tanımlanır ve değerlendirilir</li><li>•İç ve dış etmenleri analiz eder</li><li>•Uygun yönetim düzeylerini içerir</li><li>•Belirlenen risklerin önem derecesi tahmin edilir</li><li>•Risklere nasıl tepki verileceğini belirler</li></ul>
	8.İlke: Kurum, hedeflere ulaşılmasına yönelik riskleri değerlendirirken suiistimal potansiyelini göz önünde bulundurur	<ul style="list-style-type: none"><li>•Çeşitli dolandırıcılık türlerini ele alır</li><li>•Teşvik ve baskıları değerlendirir</li><li>•Fırsatları değerlendirir</li><li>•Tutumları ve gerekçeleri değerlendirir</li></ul>
	9.İlke: Kurum, iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir	<ul style="list-style-type: none"><li>•Dış çevredeki değişiklikleri değerlendirir</li><li>•İş modelindeki değişiklikleri değerlendirir</li><li>•Liderlik değişimlerini değerlendirir</li></ul>
<b>KONTROL FAALİYETLERİ</b>	10.İlke: Kurum, hedeflere ulaşılmasına yönelik risklerin kabul edilebilir seviyelere indirilmesine katkıda bulunan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir	<ul style="list-style-type: none"><li>•Risk değerlendirmesi ile bütünleşir</li><li>•Kuruma özgü etmenleri dikkate alır</li><li>•İlgili iş süreçlerini belirler</li><li>•Kontrol faaliyeti türlerinin bir karışımını değerlendirir</li><li>•Faaliyetlerin hangi düzeyde uygulandığını göz önünde bulundurur</li></ul>

**Tablo 3.1. (devamı)**

		<ul style="list-style-type: none"><li>•Görevler ayrılığını ele alır</li></ul>
	11. İlke: Kuruluş, hedeflere ulaşılmasını desteklemek için teknoloji üzerindeki genel kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir	<ul style="list-style-type: none"><li>•İşletme süreçlerinde teknoloji kullanımı ile teknoloji genel kontrolleri arasındaki bağımlılığı belirler</li><li>•İlgili teknoloji altyapısı kontrol faaliyetlerini oluşturur</li><li>•İlgili güvenlik yönetimi süreç kontrol faaliyetlerini oluşturur</li><li>•İlgili teknoloji edinimi, geliştirme ve bakım süreci kontrol faaliyetlerini oluşturma</li></ul>
	12. İlke: Kuruluş, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları harekete geçiren prosedürler aracılığıyla kontrol faaliyetlerini uygular	<ul style="list-style-type: none"><li>•Yönetimin direktiflerinin dağıtımını desteklemek için politika ve prosedürler oluşturur</li><li>•Politikaların ve prosedürlerin uygulanması için sorumluluk ve hesap verebilirlik oluşturur</li><li>•Zamanında performans gösterir</li><li>•Düzeltilici faaliyetlerde bulunur</li><li>•Faaliyetler yetkin personel kullanılarak gerçekleştirilir</li><li>•Politika ve prosedürleri yeniden değerlendirir</li></ul>
<b>BİLGİ VE İLETİŞİM</b>	13. İlke: Kuruluş, iç kontrolün işleyişini desteklemek için faydalı bilgileri alır veya üretir ve bu bilgileri kullanır	<ul style="list-style-type: none"><li>•Bilgi gereksinimlerini tanımlar</li><li>•İç ve dış veri kaynaklarını elde eder</li><li>•İlgili verileri bilgiye dönüştürür</li><li>•Bilgi işleme süreci boyunca kaliteyi korur</li><li>•Maliyet ve faydaları göz önünde bulundurur</li></ul>
	14. İlke: Kurum, iç kontrolün işleyişini desteklemek için gerekli olan, iç kontrole yönelik hedefler ve sorumluluklar da dahil olmak üzere	<ul style="list-style-type: none"><li>•İç kontrol bilgilerini iletir</li><li>•Yönetim kurulu ile iletişim kurar</li><li>•Ayrı iletişim hatları sağlar</li><li>•Uygun iletişim yöntemini seçer</li></ul>

**Tablo 3.1. (devamı)**

	bilgileri kendi bünyesinde iletir	
	15. İlke: Kurum, iç kontrolün işleyişini etkileyen konularda dış kesimlerle iletişim kurar	<ul style="list-style-type: none"><li>•Dış taraflarla iletişim kurar</li><li>•Gelen iletişimlerini etkinleştirir</li><li>•Yönetim kurulu ile iletişim kurar</li><li>•Ayrı iletişim hatları sağlar</li><li>•Uygun iletişim yöntemini seçer</li></ul>
<b>İZLEME</b>	16. İlke: Kuruluş, iç kontrol bileşenlerinin mevcut olup olmadığı ve işleyip işlemediğini tespit etmek için sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler seçer, geliştirir ve gerçekleştirir	<ul style="list-style-type: none"><li>•Sürekli değerlendirmelerin ve ayrı değerlendirmelerin bir karışımını dikkate alır</li><li>•Değişim oranını göz önünde bulundurur</li><li>•Temel bir anlayış oluşturur</li><li>•Bilgi sahibi personel kullanır</li><li>•İş süreçleriyle entegre olur</li><li>•Kapsam ve frekansı ayarlar</li><li>•Objektif olarak değerlendirir</li></ul>
	17. İlke: Kuruluş, iç kontrol noksanlıklarını değerlendirir ve uygun bir şekilde üst yönetim ve yönetim kurulu da dahil olmak üzere düzeltici tedbir almaktan sorumlu taraflara zamanında bildirir	<ul style="list-style-type: none"><li>•Sonuçları değerlendirir</li><li>•Eksiklikleri bildirir</li><li>•Düzeltilici faaliyetleri izler</li></ul>

#### **3.4.6. Etkili İç Kontrol Sistemi**

2013 çerçeve, etkili bir iç kontrol sistemi için gereklilikleri ortaya koymaktadır. Etkili bir iç kontrol, bir işletmenin hedeflerine ulaşılmasına ilişkin olarak makul bir güvenceyi sağlar. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmenin hedeflerine ulaşmasını

engelleyebilecek riskleri makul bir seviyeye indirir.

Etkin bir iç kontrol sistemi aşağıda belirtilen hususları gerektirir:

- Beş bileşenin ve bu bileşenlere ilişkin ilkeler mevcut olmalı ve aynı zamanda da çalışır olmalıdır. “Mevcut”, belirtilen hedefleri gerçekleştirmek amacıyla iç kontrol sisteminin planlanmasında ve uygulanmasında bileşenlerin ve bu bileşenlerle ilgili ilkelerin var olduğunun belirlenmesidir. “İşleyiş”, belirtilen amaçlara ulaşmak için iç kontrol sisteminin uygulanması ve yürütülmesinde beş bileşenin ve bunlara ilişkin ilkelerin var olmaya devam ettiğinin tespit edilmesidir.

- Bileşenler entegre bir biçimde birlikte çalışır. “ Birlikte çalışmak”, beş bileşenin toplu bir şekilde, bir hedefe ulaşamama riskini makul bir seviyeye indirme kararlılığını ifade eder. Bileşenler tek tek ele alınmamalıdır; bileşenler entegre bir sistem olarak hep birlikte çalışır. Bileşenler, kendi aralarında çok fazla miktarda karşılıklı ilişki ve bağlantı ile özellikle ilkelerin bileşenler içinde ve bileşenler arasında etkileşime girme biçimiyle birbirine bağımlıdır.

Bir bileşenin ya da ilgili prensibin mevcudiyeti ve işleyişi ile ilgili olarak veya entegre bir biçimde birlikte çalışan bileşenler ile alakalı olarak önemli ölçüde bir noksanlık halinde, kuruluş etkin bir iç kontrol için gereksinimleri karşıladığı neticesine ulaşamaz.

Bir iç kontrol sisteminin etkinliği saptandığında, yönetim ve yönetim kurulu, işletme yapısı içindeki uygulamaya ilişkin olarak, organizasyon:

- Dış olayların hedeflere ulaşılması üzerinde önemli bir etkisinin olma olasılığının düşük bir düzeyde olduğu düşünüldüğünde veya kuruluşun dış olayların yapısını ve zamanlamasını makul bir biçimde tahmin edebildiği ve etkiyi makul bir seviyeye indirebildiği durumda etkili ve verimli operasyonlar gerçekleştirebilir.

- Geçerli kurallara, standartlara, düzenlemelere ya da işletmenin belirtilen raporlama amaçlarına uygun raporlar hazırlar.

- Yürürlükteki kanunlara, düzenlemelere, kurallara ve dış standartlara uygundur.

### 3.4.7. Sınırlamalar

Çerçeve, iç kontrolün kurumun amaçlarına ulaşılması konusunda makul bir güvence sağlamasına rağmen kısıtlamaların var olduğunu da kabul eder. İç kontrol, kötü yargılama ya da kötü kararlar veya bir işletmenin başarısız olmasına neden olabilecek dış olayları engelleyemez. Yani etkin bir iç kontrol sistemi dahi başarısızlıkla karşılaşabilir. Sınırlamalar aşağıdakilerden kaynaklanabilir:

- Karar verme aşamasında insan yargısının hatalı ve önyargıya tabi olabilme olasılığı.
- İnsan hatasından kaynaklanabilecek olumsuzluklar,
- Yönetim tarafından iç kontrolün geçersiz kılınması,
- Yönetimin, diğer çalışanların veya üçüncü tarafların gizli anlaşmalar yaparak kontrolleri atlatabilme başarısı,
- Kuruluşun kontrolü dışındaki dış olaylar.

Bu sınırlamalar, kurulun ve yönetimin, kurumun hedeflerine ulaşıldığına dair kesin bir güvenceye sahip olmasına engel olur; başka bir deyimle iç kontrol, makul bir güvenceyi sağlar ancak mutlak bir güvence sağlamaz. Bu tabi kısıtlara rağmen yönetim, bu kısıtlamaları uygulanabilir olduğu ölçüde en az seviyeye indiren kontrolleri seçerken, geliştirirken ve devreye alırken bunların bilincinde olmalıdır (COSO, 2013:6).

### 3.4.8. 2013 Çerçevesindeki İlkelerin 1992 Çerçevesindeki İlgili Bölümlerle Karşılaştırılması

COSO Kasım 2010'da, 1992'deki güncellemeyi temsil edecek yeni bir çerçevenin yayınlanması için bir proje başlattığını duyurdu. Komitenin amacı, geçmişe göre çok daha karmaşık bir ekonomik ortamda yapısının önemini ve rahatlığını artırmak ve dünyanın her yerindeki kuruluşlara bir iç kontrol sistemi tasarlamak, uygulamak ve izlemek için geçerli bir destek sunmaktı. İlk çerçevenin geliştirilmesinden bu yana geçen 20 yıl boyunca, kurumsal ortamlar ve operasyonlar kökten değişti, çok daha karmaşık, teknolojik ve uluslararası hale geldi. COSO, referans çerçevesini güncellenmenin gerekli olduğunu düşünmüştür. Bu Komite, güncellenmiş bir çerçevenin yayınlanmasının amacını, örneğin böyle bir değişikliğin onu kullanan

şirketlerin artan karmaşıklığa uyum sağlamasına, hedeflere ulaşma risklerini azaltmasına ve güvenilir yönetsel kararları desteklemek için olduğunu belirtmiştir. 2013 çerçevesi, 1992'den itibaren farklı işletmelerde meydana gelen önemli değişiklikleri göz önünde bulundurarak orijinali gözden geçirmek, güncellemek ve modernize etmek için ve performansı, süreçleri ve kararları iyileştiren önemli bir projenin sonucudur (Provasi & Riva, 2015:490-491).

2013 çerçevesindeki temel kavramlar, 1992 çerçevesine benzer olsa da, 2013 çerçevesi, ayrıntılı odak noktaları gibi geliştirmeler dahil olmak üzere her bir bileşen ve ilke hakkındaki tartışmaları genişletmiştir. Örneğin, 1992 çerçevesinde riskleri belirleme ve bunlara yanıt verme kavramı mevcut olmasına rağmen, 2013 çerçevesi, yapısal risk, risk toleransı, risklerin nasıl yönetilebileceği ve riskler arasındaki bağlantı dahil olmak üzere risk değerlendirme kavramları hakkında daha ayrıntılı tartışmalar içermektedir (Burns & Simer, 2013:2).

2013 çerçevesi, yönetimin mevcut SOX 404 uyumluluk programlarında nelerin kapsandığını ve nerelerde boşluklar olabileceğini görmesini de kolaylaştırıyor. Örneğin, bazı şirketler COSO'nun 1992 çerçevesine uygun olarak iç kontrol uygulamalarını tam olarak belgelememiş olabilir. Diğerleri, orijinal metindeki anlatımı yanlış yorumlamış veya yanlış uygulamış olabilir, bu nedenle bir veya daha fazla ilke açısından yeterli bir değerlendirme sürecinden yoksun kalmış veya bir ilkeyi tamamen gözden kaçırmış olabilir. Bu güncellenen çerçeve, iç kontrol sisteminin beş temel bileşeninin her birinde ilkeleri ve destekleyici odak noktaları geliştirir. İç kontrolleri ve dış finansal raporlama için önemli zayıflıkların veya önemli eksikliklerin önlenmesine yardımcı olur (McNally, 2013:2-3).

**Tablo 3.2. 2013 Çerçevesindeki İlkelerin 1992 Çerçevesindeki İlgili Bölümlerle Karşılaştırılması**

2013 Çerçevesinde İlkeler	1992 Çerçevesinde İlgili Bölümler		Geliştirilmiş Özeti
	Bölüm	Bölüm	2013 Çerçevesindeki Kavramlar
<b>Kontrol Ortamı</b>			
1. Kurum, dürüstlük ve etik değerlere bağlılık gösterir	Kontrol Ortamı	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Dürüstlük ve Etik Değerler</li> <li>•İnsan Kaynakları Politikaları ve Prosedürleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•İnsan kaynakları politikaları ve prosedürleri</li> <li>•Kontrol ortamının yapı genelindeki etkilerini dikkate alma ihtiyacı</li> <li>•Önemi:               <ol style="list-style-type: none"> <li>1-Yönetim kurulu ve yönetim tarafından belirlenen en üst düzeydeki ton</li> <li>2-Çalışanlar ve dış kaynaklı hizmet sağlayıcılar için davranış standartlarının oluşturulması</li> <li>3- Beklenen standartlara uyumu değerlendirmek ve herhangi bir sapmayı zamanında ele almak</li> </ol> </li> </ul>
2. Yönetim kurulu, yönetimden bağımsız olduğunu gösterir ve iç kontrolün gelişimi ve performansı üzerinde gözetim uygular	Kontrol Ortamı  Roller ve Sorumluluklar	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Yönetim Kurulu ve Denetim komitesi</li> <li>•Yönetim Kurulu Yöneticiler</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Yönetim kurulu ve komiteleri için gözetim sorumlulukları oluşturma ihtiyacı da dahil olmak üzere yönetim kavramlarının genişletilmiş tartışması</li> <li>•Kurulun bağımsızlığı, becerileri ve uzmanlığı ile ilgili konular</li> <li>•İç kontrolün beş bileşenin her biri için yönetim kurulu gözetim sorumluluklarını gösteren ayrıntılı</li> </ul>

			bir tablo içerir
--	--	--	------------------

**Tablo 3.2. (devamı)**

3. Yönetim, kurulun gözetimi ile yapılar kurar, hedeflere ulaşmada raporlama hatları oluşturur ve uygun yetki ve sorumluluk alanlarını tanımlar	Kontrol Ortamı Roller ve Sorumluluklar	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Yönetim Felsefesi ve İşletim Tarzı</li> <li>•Organizasyonel Yapı</li> <li>•Yetki ev Sorumlulukların Dağıtılması</li> <li>•Yönetim, Yönetim Kurulu, İç Denetçiler, Diğer Kurum Personeli</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Farklı kurumsal düzeylerde ve çeşitli raporlama hatları boyunca (örneğin, ürün veya hizmet hatları, tüzel kişilik yapıları, coğrafi pazarlar ve dış kaynaklı hizmet sağlayıcıları ile yapılan düzenlemeler dikkate alınarak) yetki ve sorumluluğun tanımlanması, atanması ve sınırlandırılması</li> </ul>
4. Kuruluş, hedeflerle uyumlu olarak yetkin bireyleri çekme, geliştirme ve elde tutma taahhüdünü gösterir	Kontrol Ortamı	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Bağıllık Yeterlilik</li> <li>•İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Bu roller için halefiyet planlaması ve hazırlığı iç kontrolün etkinliği açısından önemlidir</li> <li>•Yeterliliklerin beklentisi ve değerlendirilmesi</li> <li>•Dış kaynaklı hizmet sağlayıcıların dikkate alınmasını içerir</li> </ul>
5. Kurum, hedeflere ulaşılması için iç kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesinde çalışanları sorumlu tutar	Kontrol Ortamı Roller ve Sorumluluklar	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Dürüstlük ve Etik değerler</li> <li>•İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları</li> <li>•Yönetim, Yönetim Kurulu, İç Denetçiler, Diğer Kurum Personeli</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Bireyleri iç kontrol sorumluluklarından sorumlu tutmanın önemi</li> <li>•Teşvik ve ödülleri iç kontrol sorumluluklarıyla uyumlu hale getirmek</li> <li>•Aşırı basınçlar göz önünde bulundurulur</li> <li>•Dış kaynaklı hizmet sağlayıcıların dikkate alınmasını içerir</li> </ul>
<b>Risk Değerlendirme</b>			
6. Kurum, hedefler ile ilgili risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini sağlamak için hedefleri yeterli açıklıkla belirtir	Risk Değerlendirmesi	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Hedeflerin Belirlenmesi</li> <li>•Hedeflerin Örtüşmesi</li> <li>•Hedefler Arasındaki Bağlantı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Finansal raporlama kategorisini üç hedefe ayırır:</li> <li>(1) dış finansal raporlama,</li> <li>(2) dış finansal olmayan raporlama</li> </ul>

		•Hedeflerin gerçekleştirilmesi	iç raporlama (3)
--	--	--------------------------------	------------------

**Tablo 3.2. (devamı)**

7. Kurum, kurum çapında hedeflerine ulaşılmasına yönelik riskleri tanımlar ve risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğini belirlemek için bir temel olarak riskleri analiz eder	Risk Değerlendirmesi	•Risk Tanımlaması •Risk Analizi	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Risk değerlendirme sürecinin risk tanımlama, analiz ve müdahaleyi içerdiğini açıklar</li> <li>•Doğal risk kavramını içerir.</li> <li>•Riski kabul etme, kaçınma, azaltma ve paylaşma dahil olmak üzere risk toleransı ve riskin nasıl yönetilebileceği tartışmasını genişletir</li> <li>•Riskin hızını ve kalıcılığını dikkate alır (etki ve olasılığa ek olarak)</li> <li>•Dış kaynaklı hizmet sağlayıcıların dikkate alınmasını içerir</li> </ul>
8. Kurum, hedeflere ulaşılmasına yönelik riskleri değerlendirirken suiistimal potansiyelini göz önünde bulundurur	Ek "Raporlama Dış taraflar"	•Tartışma *	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Suiistimal risk değerlendirmesi kavramını içerir</li> <li>•Hileli finansal raporlama, hileli finansal olmayan raporlama, varlıkların zimmete geçirilmesi, varlıkların korunması, yönetimin geçersiz kılınması ve yolsuzluk dahil olmak üzere çeşitli dolandırıcılık türleriyle ilgili hususlar</li> <li>•Teşvikleri, baskıları, fırsatları, tutumları ve rasyonelleştirmeleri değerlendirmek</li> <li>•Dış kaynaklı hizmet sağlayıcıların dikkate</li> </ul>

			alınmasını içerir
<p>* "Dış Taraflara Raporlama" ekinde sadece varlıkların korunmasına ilişkin bir tartışma yer almaktadır. Dolandırıcılık riskinin değerlendirilmesi 1992 Çerçevesi'nde doğrudan ele alınmamıştır.</p>			

**Tablo 3.2. (devamı)**

9.Kurum, iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir	Risk Değerlendirmesi	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Değişimi Yönetmek</li> <li>•Mekanizmalar.</li> <li>•İleri Görüşlülük</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Dış çevre, iş modeli, operasyonlar, teknoloji, dış kaynaklı hizmet sağlayıcılar ile ilişkiler, liderlikteki değişiklikleri ve bu tür değişikliklerin iç kontrolü nasıl etkileyebileceğini değerlendirmenin önemi</li> </ul>
<b>Kontrol Faaliyetleri</b>			
10. Kuruluş, hedeflere ulaşılmasına yönelik risklerin kabul edilebilir seviyelere indirilmesine	Kontrol Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Kontrol Faaliyeti Türleri</li> <li>•Risk Değerlendirmesiyle Entegrasyon</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetleri arasındaki bağlantı</li> <li>•Kontrol faaliyetlerinin uygulandığı seviyenin dikkate alınması (kuruluşun çeşitli seviyeleri dahil)</li> <li>•Uygulanan kontrol türleri</li> </ul>

katkıda bulunan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir		•Varlığa Özel	(önleyici ve tespit edici kontrollerin dikkate alınması dahil) •İş süreci kontrol faaliyetleri ile işlem kontrol faaliyetleri arasında ayırım yapar
11. Kuruluş, hedeflere ulaşılmasını desteklemek için teknoloji üzerindeki genel kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir	Kontrol Faaliyetleri	•Bilgi Sistemi Üzerindeki Kontroller - Genel Kontroller, Uygulama Kontrolleri, Genel ve Uygulama Kontrolleri Arasındaki İlişki, Gelişen Sorunlar	•Dış kaynaklı hizmet sağlayıcıların Teknoloji altyapısı, güvenliği, satın alınması, geliştirilmesi, bakımı ve kullanımı ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere güncel teknoloji kavramlarını birleştirir •Otomatik kontrol faaliyetleri ile genel bilgi teknolojisi kontrolleri arasındaki ilişkiyi tartışır

**Tablo 3.2. (devamı)**

12.Kuruluş, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları harekete geçiren prosedürler aracılığıyla kontrol faaliyetlerini uygular	Kontrol Faaliyetleri	•Kontrol Faaliyeti Türleri — Politikalar ve Prosedürler	•Yönetim direktiflerinin uygulanmasını desteklemek için politikalar ve prosedürler oluşturmak •Politikaları ve prosedürleri yürütmek için sorumluluk ve hesap verebilirlik oluşturmak •Politikaları ve prosedürleri periyodik olarak yeniden değerlendirerek bunların geçerliliğini sürdürmesini ve revizyon gerekip gerekmediğini belirlemek
<b>Bilgi ve iletişim</b>			

13.Kuruluş, iç kontrolün işleyişini desteklemek için faydalı bilgileri alır veya üretir ve bu bilgileri kullanır	Bilgi ve İletişim	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Stratejik ve Entegre Sistemler</li> <li>•Bilgi Kalitesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Bilgi gereksinimlerinin belirlenmesi, veri kaynaklarının doğrulanması, ilgili verilerin işlenmesi, işleme yoluyla kalitenin korunması ve dış kaynaklı hizmet sağlayıcıların kullanılması</li> <li>•Bilginin maliyetleri ve faydaları ile teknolojinin etkisinin dikkate alınması</li> <li>•Verilerin güvenilirliğini ve korunmasını dikkate almak.</li> <li>•Bilgi ihtiyaçlarının yeniden değerlendirilmesi</li> <li>•Bilginin iç kontrolün işleyişini nasıl desteklediğini göz önünde bulundurmak</li> </ul>
14.Kurum, iç kontrolün işleyişini desteklemek için gerekli olan, iç kontrole	Bilgi ve İletişim	<ul style="list-style-type: none"> <li>•İç İletişim.</li> <li>•İletişim Araçları</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Yönetim ve yönetim kurulu arasındaki iletişimin önemi, her ikisinin de kuruluşun amaçlarına ilişkin rollerini başarılı bir şekilde yerine getirmek için yeterli bilgiye sahip olması</li> </ul>

**Tablo 3.2. (devamı)**

yönelik hedefler ve sorumluluklar da dahil olmak üzere bilgileri kendi bünyesinde iletir			<ul style="list-style-type: none"> <li>•Normal iletişim kanalları çalışmadığında veya etkisiz olduğunda (örneğin ihbar hatları aracılığıyla) isimsiz veya gizli iletişim için ayrı iletişim kanalları sağlanması</li> </ul>
15.Kurum, iç kontrolün işleyişini etkileyen konularda dış	Bilgi ve İletişim	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Dış İletişim</li> <li>•İletişim Araçları</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Dış taraf değerlendirme sonuçları da dahil olmak üzere paydaşlardan yönetim kuruluna girdi sağlamak için açık iletişim kanallarının</li> </ul>

kesimlerle iletişim kurar			<p>önemi</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•Normal iletişim kanalları çalışmadığında veya etkisiz olduğunda (örneğin ihbar hatları aracılığıyla) isimsiz veya gizli iletişim için ayrı iletişim kanalları sağlanması</li> <li>•Dış Kaynaklı Hizmet Sağlayıcılar ile ilgili hususlar</li> </ul>
<b>İZLEME</b>			
16.Kuruluş, iç kontrol bileşenlerinin mevcut olup olmadığı ve işleyip işlemediğini tespit etmek için sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler seçer, geliştirir ve gerçekleştirir	İzleme	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Sürekli İzleme Etkinlikleri</li> <li>•Ayrı Değerlendirme - Kapsam ve Sıklık, Kim Değerlendirir, Değerlendirme Süreç ve Yöntemleri, Belgeler, Hareket Planı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•İzleme faaliyetlerini geliştirirken değişim oranını göz önünde bulundurmak</li> <li>•Devam eden ve ayrı değerlendirmeler için planlar oluşturmak üzere bir iç kontrol anlayışı temelini kullanılması</li> <li>•Bir organizasyonun farklı düzeylerinde izleme ve Dış Hizmet Sağlayıcıların izlenmesi ile ilgili hususlar.</li> <li>•İzleme bağlamında teknolojiyi kullanmak</li> </ul>

**Tablo 3.2. (devamı)**

17.Kuruluş, iç kontrol noksanlıklarını değerlendirir ve uygun bir şekilde üst yönetim ve yönetim kurulu da dahil olmak üzere düzeltici tedbir almaktan sorumlu taraflara	İzleme	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Eksikliklerin Raporlanması - Bilgi Kaynakları, Ne Rapor Edilmelidir, Kime Rapor Verilmeli, Raporlama Direktifleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•İletişim eksiklikleri</li> <li>•Düzeltilen eylemlerin izlenmesi</li> </ul>
--	--------	--	--

zamanında bildirir			
--------------------	--	--	--

Kaynak: Burns, J., & Simer, B. (2013). COSO Enhances Its Internal Control — Integrated Framework. Deloitte Development, S: 7-9

Tablo 3.2’de 2013 çerçevesinde belirtilen ilkelerde temsil edilen kavramların büyük ölçüde 1992 çerçevesindeki ilgili bölümlerde anlatılanlar ile benzer olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, ilkelerin temelini oluşturan rehberlik, en sağdaki sütunda belirtildiği gibi genişletilmiştir. Tablo, 2013 çerçevesinde yer alan bazı geliştirilmiş kavramları yüksek düzeyde özetlemektedir.



## BÖLÜM IV

# PERAKENDE MAĞAZACILIK SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN FİNANSAL VE FİNANSAL OLMAYAN PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: D&R ÖRNEĞİ

### 4.1. Teorik Çerçeve (Vekalet Teorisi- Agency Theory)

Vekalet teorisi temel olarak güç sahibi (Asıl-Principal) ile icracı (Vekil-Agent) arasındaki ilişkiyi açıklamaktadır (Linder & Foss, 2015). Her ticari işletmede bir hissedar (sahip) ve yönetici (vekil) vardır. İkisi aynı kişi olabileceği gibi iki ayrı kişi de olabilir. Mal sahibi ile vekil arasında var olan ilişkiyi anlamaya yardımcı olmak için Mitnick (2019) kurumsal vekalet teorisini geliştirdi.

Vekalet teorisi diğer bir deyişle vekalet ilişkisi, bir işletmenin sahipleri (sahibi) ile işin rutin işlerini yürüten kişi (acente) arasındaki ilişkiyi konu alır. Vekalet teorisinin varsayımı, mülkiyet ve işletme yönetiminin ayrılmasının bir tarafın diğerinden daha fazla bilgiye sahip olmasına yol açtığıdır (Arnold & De Lange, 2004). Temsilciler, büyük ölçüde, ticari işletmenin yönetimi hakkında işletme sahiplerinden daha iyi bilgi sahibidir (Eilifsen ve diğerleri, 2006).

İşletme sahibi, menfaatlerini azami derecede korumak için vekile/temsilciye daha fazla yürütme gücü verir. Ancak, kişisel güdülerle karıştırılmış daha fazla bilgiyle donanmış vekil/temsilci, işletme sahibinin/hissedarların aleyhine veya işletmenin zararına kişisel hedefleri doğrultusunda hareket edebilir. Bonazzi ve İslam (2007)'a göre, bu da amaç çatışmasına neden olabilir. Bu nedenle, temsilcilerin (vekillerin) işletme performansını artırmak ve işletme hedeflerine ulaşmak için işletmenin çıkarları doğrultusunda hareket ettiğini güvence altına almak için, işletme sahiplerince veya vekillerince kontrol yöntemlerine ihtiyaç duyulacaktır. Vekalet teorisine göre, iç

kontrol sistemi ve denetim yaygın olarak kullanılan iç kontrol yöntemleridir. Bununla birlikte, Wallace (1980), denetçilerin dürüstlüklerini kaybedip şahsi menfaatleri doğrultusunda komplo kurlmalarının ihtimal dahilinde olduğunu dolayısıyla denetimin hissedarların vekili (yönetim kurulunu) kontrol için uygun bir kontrol aracı olmadığını savunur. Bu nedenle, vekalet teorisi, işletme sahiplerinin/hissedarlarının çıkarlarını korumak için iç kontrol sisteminin en uygun araç olduğunu ve bir kontrol aracı olarak kullanılmasını savunur.

Dolayısıyla vekalet teorisi doğrultusunda, vekil konumundaki işletme yönetim kurulu, hissedarların çıkarlarının korunması, hesap verebilirliğin sağlanması ve faaliyetlerin etkin/verimli şekilde yürütülebilmesi ve işletme hedeflerine ulaşılmasını teminen, sürdürülebilirlik ve kurumsal yönetimin emniyet subaplarından birisi olan iç kontrol sistemini işletme içinde kurmak ve etkin bir şekilde çalıştırmak sorumluluğu ve mükellefiyet ile karşı karşıyadır.

## **4.2. Literatür Taraması**

İç kontrol sistemine yönelik literatür incelendiğinde, COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinin (Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme), işletmenin finansal veya finansal olmayan performansını etkileyip etkilemediği veya hangi yönleri ile etkilediğini araştıran yeterli sayıda çalışma vardır. Söz konusu çalışmalara ulusal ve uluslararası olmak üzere aşağıda yer verilmiştir.

### **4.2.1. İç Kontrol Sisteminin Kurumların Finansal ve Finansal Olmayan Performansları Üzerindeki Etkisine Yönelik Yapılan Ulusal Çalışmalar**

**Kanca (2020)**, tarafından yapılan çalışmanın amacı, iç kontrol sisteminin, finansal performans üzerindeki etkisini saptamaktır. Çalışma BIST (XKURY) kurumsal yönetim endeksine dahil 41 şirket üzerinden gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda şirketlerin iç kontrol sistemi etkinliklerini ölçmek için anket yöntemi uygulanmıştır. Bununla birlikte, şirketlerin mali tabloları ve çeşitli finansal veri tabanlarından elde edilen bilgilerde kullanılmıştır. Yapılan çalışmada bağımsız değişken COSO iç kontrol bileşenleri ve bağımlı değişken ise işletmelerin finansal performansı kullanılmıştır. Veriler SPSS programı ile analiz edilmiştir. Korelasyon ve Regresyon testleri

yapılmıştır. Yapılan regresyon testi neticesinde, iç kontrol sistemi etkinliğinin, finansal performansı üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkisi olduğu hipotezi kabul edilmiştir.

**Yetiş (2017)**, tarafından yapılan çalışmadaki amaç, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinin (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) işletme performansı üzerinde etkisi olup olmadığının araştırılmasıdır. Çalışma da, iç Anadolu bölgesinde faaliyet gösteren, turizm işletmesi belgesine sahip, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin yöneticileri, muhasebe veya finans bölümünde görev yapan müdür ve çalışanlarına anket uygulanmıştır. Cevaplanan 55 anket formu analize konu edilmiştir. Analizlerde T-testi, ANOVA, Korelasyon ve Regresyon testleri uygulanmıştır. Yapılan analizler neticesinde “kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim” bileşenlerinin işletme performansı üzerinde etkisinin olmadığı tespit edilmiştir ( $p>0,05$ ). Buna karşın “kontrol faaliyetleri ve izleme” unsurlarının işletme performansı üzerinde olumlu etkisi olduğu belirlenmiştir ( $p<0,05$ ). Bulgular doğrultusunda işletme performansı üzerinde kontrol faaliyetlerinin %58, izleme bileşeninin ise %65 oranında etkili olduğu tespit edilmiştir.

**Erdoğan (2016)**, tarafından yapılan çalışmanın ana kütlesini Antalya’da turizm sektöründe faaliyet göstermekte olan beş yıldızlı oteller oluşturmaktadır. Söz konusu işletmelerde görevli departman yöneticileri ve personele yüz yüze görüşme yöntemi ile bir anket uygulaması yapılmıştır. Anket çalışmasında 47 işletmede görev yapmakta olan personel ile görüşülmüş ve 202 anket toplanmıştır. Bağımsız değişkenler COSO modelinde yer alan beş bileşen olup, bağımlı değişkenler ise işletme faaliyet süresi, iç denetim biriminin varlığı ve işletme yatak kapasitesi olarak belirlenmiştir. Veriler SPSS 16.0 paket programı ile analize tabi tutulmuştur. Verilerin analizinde t-testi, korelasyon analizi ve çoklu regresyon yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen veriler değerlendirildiğinde, iç kontrol sistemi bileşenlerinin işletme performansı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu belirlenmiştir.

#### 4.2.2. İç Kontrol Sisteminin Kurumların Finansal ve Finansal Olmayan Performansları Üzerindeki Etkisine Yönelik Yapılan Uluslararası Çalışmalar

**Mwangi & Muturi (2016)**, tarafından yapılan çalışmanın amacı, iç kontrol sisteminin Kenya da perakende sektöründe faaliyet gösteren süpermarketlerin finansal performansları üzerindeki etkisini incelemektir. Araştırmanın evreni, 2016 yılında Kenya'da bulunan 184 lisanslı süpermarketten oluşmaktadır. Araştırma, 206 çalışana uygulanan anket yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Yapılan çalışmada bağımsız değişkenler, COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol faaliyetleri ve izleme unsurları, bağımlı değişken olarak finansal performans kullanılmıştır. Yapılan anket sonucunda elde edilen veriler, SPSS 22.0 bilgisayar paket programı kullanılmak suretiyle analize tabi tutulmuştur. Verilerin analizinde ortalama, standart sapma ve frekans dağılımı, varyans analizi (ANOVA), çoklu regresyon ve korelasyon analizi kullanılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, iç kontrol sisteminin Kenya da faaliyet gösteren süpermarketlerin finansal performansları olumlu bir şekilde etkilediği belirlenmiştir. Kontrol faaliyetlerinin, izleme bileşenine oranla finansal performansı olumlu anlamda daha çok etkilediği belirlenmiştir.

**Madhushani & Jayasiri (2019)**, tarafından yapılan çalışmanın amacı, seçilen imalat şirketlerinde iç kontrol sistemi ile finansal performans arasındaki ilişkiye dair ampirik kanıtlar sunmaktır. İkinci olarak, her bir iç kontrol bileşeninin öneminin finansal performansı ne ölçüde etkilediğini araştırmaktadır. Çalışmada bağımsız değişken COSO iç kontrol sisteminin beş bileşeni, bağımlı değişken ise işletmelerin finansal performansı olarak kullanılmıştır. Değerlendirme, kontrol öz değerlendirme yöntemine dayandırılmış ve yöneticilerden COSO çerçevesinden türetilen iç kontrol bileşenlerine ne kadar güvendiklerini değerlendirmelerini isteyen 42 soru kullanılmıştır. Veriler çevrimiçi ve fiziksel anket yoluyla ve 2019 yılında Srilanka Colombo Borsası'nda işlem gören 34 imalat şirketinin yayınlanmış yıllık raporları toplanmak suretiyle, çoklu regresyon analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonuçlarına göre, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile kontrollerin izlenmesinin finansal performans üzerinde tek başına yüksek bir etkiye sahip olmadığını göstermektedir. Ancak, tüm bu bileşenlerden oluşan iç kontrol sisteminin finansal performans üzerinde daha büyük bir etkisi olduğu tespit edilmiştir.

**Mohammed (2020)**, tarafından yapılan çalışmanın amacı, Gana'da da bankacılık sektöründe faaliyet gösteren çeşitli bankaların iç kontrol sistemlerinin etkinliğine ve performansları üzerindeki etkisine ilişkindir. Gerçekleştirilen çalışmada bağımsız değişken COSO iç kontrol sisteminin beş bileşeni, bağımlı değişken ise bankaların finansal ve finansal olmayan performansı kullanılmıştır. Yapılan çalışma da, finansal ve finansal olmayan banka performansı göstergeleri dikkate alınmıştır. Çalışmanın evreni Gana'da faaliyet gösteren 23 bankanın bölgesel şubeleridir. Çalışmada veri toplama anketi ve analiz için SPSS 25 programı kullanılmıştır. Yapılan analizde, korelasyon, regresyon ve t-testi analizleri kullanılmıştır. Ankete katılan 73 kişinin verileri analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, bilgi ve iletişim ile finansal performans arasında pozitif ve önemli bir ilişki olduğu açıkça görülmektedir. Buna karşın diğer tüm değişkenlerin bağımlı değişkenler üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Finansal olmayan performans analizinde ise, bilgi ve iletişim ile finansal olmayan performans arasında olumlu ve önemli bir ilişki söz konusu iken, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri ve izleme faaliyetleri negatif performans göstermiştir.

**Mawanda (2008)** tarafından yapılan çalışmada, Uganda'da bir yükseköğretim kurumunda anket yöntemi kullanılmak suretiyle, kontrol ortamı, iç denetim ve kontrol faaliyeti ile finansal performans arasındaki ilişki araştırılmıştır. Uygulanan korelasyon ve regresyon analizleri sonucunda kontrol ortamı, iç denetim fonksiyonu ve kontrol faaliyetleri ile finansal performans arasında anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Kontrol ortamının, iç denetim ve kontrol faaliyetlerinin likidite, hesap verebilirlik ve raporlama ile ilişkili olduğu belirlenmiştir.

**Mbilla ve diğerleri (2020)** tarafından gerçekleştirilen çalışma da, iç kontrolün Gana borsasında işlem gören bankalar üzerindeki etkisini incelemiştir. 12 bankanın 300 temsilcisiyle yapılan anket ve bankaların mali tabloları ile toplanan veriler üzerinde yapılan ANOVA ve Regresyon analizleri sonucunda, iç kontrol sisteminin, Gana'da borsa da işlem gören bankaların finansal performansları üzerinde olumlu bir etkisi olduğu belirlenmiştir. Çalışmada ayrıca iç kontrolün izleme, bilgilendirme ve iletişim unsurları da dikkate alınmıştır. Bilgi ve iletişim unsuru ve izleme unsuru ile finansal performans arasında olumlu anlamda bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Mbilla ve diğerleri ayrıca, bankaların yönetiminin, finansal performans üzerindeki etkisi nedeniyle bilgi ve iletişim yatırımlarını artırmasını tavsiye etmiştir.

**Asiligwa & Rennox (2017)** çalışmalarında, Kenya'da faaliyet gösteren 43 ticari bankadan toplanan verilerden elde edilen sonuçları göstermek için frekans tabloları, korelasyon ve regresyon tabloları kullanmışlardır. Çalışma bulguları, iç kontrol sistemi bileşenlerini etkin bir şekilde uygulayan ticari bankaların nispeten daha iyi finansal performansa sahip olduğunu ortaya koymuştur. Büyük emsal bankalar, orta ve küçük emsal bankalara göre nispeten daha iyi finansal performansa sahiptir. Regresyon analizi sonucunda Kenya'daki ticari bankaların iç kontrolleri ile finansal performansları arasında anlamlı pozitif bir ilişki olduğu ve iç kontrollerin yokluğunun negatif finansal performansa yol açtığı görülmüştür. Özetle, Kenya'daki bankacılık sektörü kısmen etkin iç kontrollerin uygulanması ve sürdürülmesinin bir sonucu olarak güçlü bir finansal performansa sahiptir. Etkin iç kontrollerin varlığı, bankacılık sektöründeki yüksek düzeyde düzenlenmiş ve yapılandırılmış ortama atfedilebilir.

**Umar & Dikko (2018)** tarafından yapılan çalışmada, bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sisteminin beş bileşeni ve bağımlı değişken olarak da banka performansı kullanılmıştır. Nijerya'da ticari bankaların çalışanlarına (tüm şubelerinin müdürleri, iç kontrol görevlileri ve güvenlik görevlileri) yönelik anket yöntemi ile 223 kişiye ulaşılmıştır. SPSS 23 programı kullanılmak suretiyle veriler analiz edilmiştir.

Yapılan çalışma sonucunda kontrol faaliyetleri, kontrol ortamı, izleme ve risk değerlendirme unsurlarının banka performansı ile anlamlı bir ilişki içinde olduğu ve banka performansını arttırdığı görülmüştür. Buna karşın bilgi ve iletişim unsuru ile banka performansı arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir.

**Lagat (2018)**, tarafından yapılan çalışmada, araştırmanın evrenini Kenya'daki devlete ait 5 şeker şirketi oluşturmaktadır. Kenya'daki devlete ait şeker şirketlerinin finansal performansı üzerindeki etkisini araştırmayı amaçlamıştır. Yapılan çalışmada bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sistemi bileşenleri ve bağımlı değişken olarak da işletme performansı kullanılmıştır. Hedeflenen katılımcılar firmanın çeşitli departmanlarında, yani muhasebe, insan kaynakları, satın alma ve güvenlik departmanlarında çalışan üst düzey yönetim personelidir. Çalışmada birincil veriler yapılandırılmış bir anket kullanılarak toplanmış ve SPSS versiyon 22'de analiz etmek için tanımlayıcı ve çıkarımsal istatistikler kullanılmıştır. Korelasyon ve Regresyon analizleri sonucunda, iç kontrol sisteminin Kenya'daki devlete ait şeker şirketlerinin

finansal performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Kontrol ortamındaki bir artış şeker firmalarının finansal performansında %81'lik bir artışa neden olacaktır. Risk değerlendirme ve bilgi ve iletişim sistemindeki bir artış şeker firmalarının finansal performansında sırasıyla %23,5 ve %1,8'lik bir artışa neden olurken, Kontrol faaliyetlerindeki bir birimlik artış finansal performansta %4,5'lik bir düşüşe neden olacaktır. Yani kontrol faaliyetleri ile negatif bir ilişki söz konusudur.

**Oppong ve diğerleri (2016)**, yaptıkları bu çalışma da, Gana'da da yedi inanç temelli STK tarafından işletilen mevcut iç kontrol düzeyini ve bunun performanslarını nasıl etkilediğini incelemektedir. Söz konusu çalışmada bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sisteminin beş unsuru, bağımlı değişken olarak da STK'ların performansı kullanılmıştır. 118 katılımcının anket verileri kullanılmıştır. Verilerin analizinde SPSS 20.0 versiyonu kullanılmıştır. Çalışma, kurum içi kontrol sistemleri, inanç temelli STK'ların performansını iki açıdan önemli ölçüde artırır; ekonomi ve verimliliğini artırır, ancak bunları mutlaka etkin hale getirmez. Yine, mevcut iç kontrol sistemlerinin, risk değerlendirmesi hariç COSO modelinin dört bileşeninde tatmin edici bir şekilde işlediğini belirtmiştir. STK yönetimine, etkinliklerini ve faaliyetler üzerindeki etkilerini sürekli olarak değerlendirmek için standart risk değerlendirme stratejileri ve her şeyi kapsayan önlemler almaları tavsiye edilmektedir.

**Ejoh & Ejom (2014)** tarafından yapılan çalışmanın amacı, iç kontrol faaliyeti ile finansal kontrol arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Çalışma alanı Cross River State College of Education'dır. Kontrol faaliyet bağımsız değişken ve bağımlı değişken olarak da kurum performansı kullanılmıştır. Veriler, anketler ve görüşme kılavuzunun yanı sıra belge ve dokümanların incelenmesi yoluyla toplanmıştır. Çalışma sonucunda, Cross River'in iç kontrol faaliyetleri ile finansal performansı arasında anlamlı bir ilişki olmadığı belirlenmiştir. Çalışma, Kolej'in tüm faaliyetlerinin üst düzey yöneticiler tarafından başlatıldığını ortaya koymuştur. Kurumun mali tablolarının yıllık olarak dış denetimden geçtiğini ortaya konmuştur. Ancak, tek bir personelin tüm değerli finansal bilgilere erişme olasılığının olduğu da belirtilmiştir. Bütçe kontrolü konusunda, kurumun bütçe kontrolüne sıkı sıkıya bağlı olduğunu ortaya koymuştur. Çalışma, tüm mali işlemlerde uygun kontrol ve dengelerin sağlanmasını önermektedir. Ayrıca sık sık meydana gelen hırsızlık olaylarını, hayati tehlikeleri azaltmak için etkili ve verimli bir güvenlik ağının oluşturulması da tavsiye edilmiştir.

**Mary ve diğeri (2014)** tarafından yapılan çalışma, iç kontrol sistemlerinin Kenya'daki şeker kamışı yetiştiren şirketlerin finansal performansı üzerindeki etkisini araştırmak üzere tasarlanmıştır. Dokuz şeker kamışı yetiştiricisi şirketler incelenmiştir. Hem birincil hem de ikincil veriler toplanmıştır. Birincil veriler, anketler kullanılarak Kenya'daki dokuz şeker kamışı yetiştiricisi şirketin tamamından kilit bilgi sahiplerinden toplanmıştır. İkincil veriler ise yıllık raporlardan, yayınlardan ve belge analizinden elde edilmiştir. Veriler, kümülatif frekanslar ve yüzdeler oluşturmak için SPSS 19 bilgisayar yazılımı kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışma da kullanılan regresyon analizi sonuçları COSO iç kontrol sisteminin şirketlerin finansal performansları üzerinde genel olarak olumlu anlamda bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışma, COSO iç kontrol sisteminin (kontrol ortamı, risk değerlendirme süreci, bilgi sistemi ve kontrol faaliyetleri) finansal performans üzerinde pozitif anlamlı bir etkisi olduğunu ( $R = 0.682$ ) ve  $R$  kare 0.428 olduğunu, dolayısıyla iç kontrol bileşenlerinin performanstaki %42,8'lik varyansı açıkladığını ortaya koymuştur.

**Ahmed & Muhammed (2018)**, tarafından yapılan bu çalışmanın genel amacı, Irak'ın kuzey bölgesinde faaliyet gösteren bir telekomünikasyon şirketi olan Asiacell'in finansal performansı üzerinde iç kontrollerin etkilerini belirlemektir. Anket çalışmasına 30 kişi katılmıştır. İkincil veriler ise mali tablolardan elde edilmiştir. Çalışmanın bir parçası olarak kullanılan istatistiksel araç çoklu Regresyondur. İç kontroller ve finansal performans arasındaki ilişkileri keşfetmek için kullanılmıştır. Veri analizi SPSS 22 programı kullanılarak, tek yönlü ANOVA, Regresyon ve Korelasyon kullanılarak tamamlanmıştır. Bağımsız değişkenler COSO iç kontrol sisteminin beş bileşeni ve bağımlı değişken (Bir Telekomünikasyon Şirketi Olarak Asicell'in Finansal Performansı) arasındaki ilişki ölçülmüştür. Çalışmanın bulguları iç kontroller ile finansal performans arasında anlamlı bir ilişki olduğunu göstermiştir. Çalışma sonucu elde edilen bulgular, bağımlı değişken "finansal performans" ile bağımsız değişkenler "kontrol ortamı, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri" arasında pozitif bir ilişki olduğunu ve "finansal performans" ile bağımsız değişkenler "bilgi ve iletişim ile izleme" arasında negatif bir ilişki olduğunu göstermiştir.

**Hanoon ve diğeri (2021)** tarafından yapılan araştırma da iç kontrolün bankanın finansal performansı üzerindeki etkisi incelenmiştir. Veri toplamak için bir anket

kullanılmıştır. Anketler Irak bankacılık sektöründeki 77 bankanın katılımcılarına (Genel Müdürler, Mali İşler Müdürleri, Muhasebeciler, Denetçiler ve Denetim Komitesi) dağıtılmıştır. Ankete 365 kişi katılmıştır. Toplanan veriler, doğrusal regresyon ve ortalama ve standart sapma gibi tanımlayıcı istatistikler için SPSS ve Smart PLS kullanılarak yapılmıştır. Yapılan çalışmada bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sisteminin beş bileşeni ve bağımlı değişken olarak da banka performansı kullanılmıştır. Analiz sonucunda, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinin, finansal performans üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte, çalışmanın sonuçları, iç yönetim unsurlarını başarılı bir şekilde bünyesine katan bankaların nispeten daha iyi finansal verimliliğe sahip olduğunu göstermiştir. Regresyon çalışmasından iç kontroller ile Irak'taki bankacılık sektörünün finansal performansı arasında önemli bir pozitif ilişki tespit edilmiştir ve iç kontrollerin eksikliği negatif finansal performansla sonuçlanmaktadır.

**Nwobodo ve diğerleri (2020)**, tarafından yapılan çalışmada, Nijerya'daki seçilmiş mevduat bankalarının iç kontrol sistemi ile finansal olmayan performansları (banka verimliliği ve operasyonel performans) arasındaki bağlantıyı araştırmak için bir anket araştırma tasarımı benimsemiştir. Çalışma evreni, Nijerya'daki uluslararası ve ulusal mevduat bankaları olarak kategorize edilen 22 mevduat bankasının tüm üst ve orta düzey stratejik yöneticilerini kapsamaktadır. Örneklem büyüklüğü 292 olarak belirlenmiştir. Güvenilirlik katsayısı 0.71 ile 0.94 arasında değişmektedir. Çalışma, iç kontrol sisteminin, mevduat bankalarının banka verimliliğini ve operasyonel performansını ( $P < \%5$ ) olumlu ve anlamlı bir biçimde etkilediğini belirlemiştir. Çalışma, iç kontrol sisteminin banka operasyonel performansı ve verimliliği üzerinde etkisi olduğu sonucuna varmıştır. Çalışma, yönetimin bankalarının güçlü bir iç kontrol ortamına sahip olmasını sağlamasını ve operasyonel performans ve banka verimliliği elde etmek için yeterli bilgilendirme politikaları ve prosedürlerini benimsemesini tavsiye etmektedir.

**Muhunyo & Jagongo A. O. (2018)**, tarafından yapılan çalışmanın temel amacı, Nairobi City County'deki kamu yüksek öğrenim kurumlarında mevcut iç kontrol sistemlerinin, kurumların finansal performansı üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Çalışmanın özel hedefleri ise; kontrol faaliyetlerinin, risk değerlendirmesinin, kontrol

ortamının, bilgi ve iletişimin ve izlemenin Nairobi City County'deki yüksek öğrenim kurumlarının finansal performansı üzerindeki etkisini belirlemektir. Örneklem 96 çalışandan oluşmaktadır. Birincil veriler örneklemeden açık ve kapalı uçlu anketler kullanılarak toplanmıştır. Veri analizinde tanımlayıcı istatistikler kullanılmış ve bilgiler istatistiksel formlarda sunulmuştur. Bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sisteminin dört bileşeni olan, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri ve bilgi ve iletişim, bağımlı değişken olarak da kurum performansı kullanılmıştır. Bağımlı ve bağımsız değişken arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çoklu doğrusal regresyon da kullanılmıştır. Çalışma, iç kontrol sistemlerinin göstergeleri olarak kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri ve bilgi ve iletişimin, kurumların finansal performansı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur. Değişkenler, kurumların finansal performansındaki değişikliklerin %99,1'ini açıklamıştır. Kontrol ortamındaki bir birimlik iyileşme kurumların finansal performansında 0,955 artışa, risk yönetimi uygulamalarındaki bir birimlik iyileşme kurumların finansal performansında 0,986 artışa, kontrol faaliyetlerindeki bir birimlik iyileşme kurumların performansında 0,875 artışa, bilgi ve iletişim sistemlerinin kullanımındaki bir birimlik artış ise finansal performanslarında 0,961 artışa yol açtığı tespit edilmiştir.

**İbrahim ve diğerleri (2017)**, tarafından iç kontrol sisteminin finansal performans üzerindeki etkisinin araştırılmasına yönelik yapılan çalışma da, Gana'nın Yukarı Batı Bölgesindeki beş (5) sağlık kuruluşu örneklem olarak seçilmiştir; Yukarı Batı Bölge Sağlık İdaresi, Yukarı Batı Bölge Hastanesi, Nadowli Bölge Hastanesi, Jirapa Bölge Hastanesi ve Jirapa Toplum Sağlığı Hemşireleri Eğitim Okulu. Bu doğrultuda, elli (50) katılımcıdan oluşan örneklem, amaçlı örnekleme tekniği kullanılarak seçilmiştir. Yapılan çalışmada bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sisteminin beş bileşeni, bağımlı değişken olarak da kurum performansı kullanılmıştır. Regresyon modeli ile yapılan analizler sonucunda, iç kontroller ile sağlık kurumlarının finansal performansı arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Yani, finansal performans iç kontrollerin etkinliği ve etkili bir şekilde uygulanması ile ölçülmektedir. İç kontrolün beş unsurundan sadece üçü (kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme ve izleme) finansal performans ile anlamlı pozitif ilişkiye sahipken (yani p-değerleri %5'ten küçükken), diğer ikisi (kontrol ortamı ve bilgi ve iletişim) finansal performans üzerinde önemsiz etkiler göstermiştir. Çalışma, iç kontrollerin Gana'daki sağlık kurumlarının finansal

performansını büyük ölçüde etkilediğini ortaya koymuştur. Çalışmanın bulgularından, etkin iç kontrol sistemlerine yatırım yapan sağlık kurumlarının, zayıf bir iç kontrol sistemine sahip olan sağlık kurumlarına kıyasla daha gelişmiş bir finansal performansa sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

**Muraleetharan (2011)**, tarafından yapılan çalışmada iç kontrol sisteminin kurumların finansal performansını arttırıp arttırmadığı ele alınmıştır. Bunu test etmek için hipotez verileri anket, gözlem ve kişisel görüşmeler yoluyla toplanmıştır ve Srilanka Jaffna Bölgesindeki özel ve kamu kuruluşlarında istihdam edilen 181 örneklem çalışanlardan seçilmiştir. Gerçekleştirilen çalışmada bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sistemini temsil eden beş bileşen ve bağımlı değişken olarak da kurum performansı kullanılmıştır. Hipotezleri test etmek için çeşitli analiz yöntemleri kullanılmıştır. Test etmek için kullanılan analizler arasında korelasyon, regresyon ve ki-kare testi bulunmaktadır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre, algılanan iç kontrolün finansal performans üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Kontrol ortamı ve bilgi ve iletişim finansal performansı olumsuz etkilemektedir. Ancak, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme finansal performansı olumlu etkilemektedir.

**Worku (2018)**, tarafından yapılan çalışmanın genel amacı, Etiyopya'daki ticari bankaların iç kontrol sistemi ve finansal performansının incelenmesidir. Etiyopya'daki on yedi (17) ticari bankadan sekiz (8) banka, Awash International Bank, Bank of Abyssinia, Commercial Bank of Ethiopia, , Dashen Bank, Nib International Bank, United Bank, Oromia International Bank S.C (OIB) ve Wegagaen Bank bu çalışma kapsamında rastgele seçilmiştir. Çalışma 240 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir. Katılımcılar merkez ofislerde finans, iç kontrol ve iç denetim birimlerinde görev yapan çalışanlardan oluşmaktadır. Ticari bankalarda çalışan seçilmiş personelle yapılan anket yoluyla elde edilen verilere ek olarak, bankaların mali kayıtları da veri olarak alınmıştır. Yapılan çalışmada bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sisteminin bileşenlerinden risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme kullanılırken, bağımlı değişken olarak da banka performansı kullanılmıştır. Analizler SPSS programı ile gerçekleştirilmiştir. Çalışma da korelasyon ve regresyon testleri kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre kontrol faaliyeti ile finansal performans arasında olumlu güçlü bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir. Risk değerlendirme ile finansal performans arasında da olumlu ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Regresyon sonuçlarına göre finansal performans ile izleme unsuru arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

**Muthusi (2017)**, tarafından yapılan bu çalışma, iç kontrollerin Kenya'daki ticari bankaların finansal performansı üzerindeki etkilerini değerlendirmeyi amaçlamıştır. Çalışma özellikle COSO iç kontrol sisteminin beş bileşeninin, Kenya'daki ticari bankaların performansı üzerindeki etkisini değerlendirmiştir. Birincil veriler anket geri bildirimini için kullanılırken, ikincil veriler 43 ticari bankanın denetlenmiş finansal raporlarından elde edilmiştir. Çalışmada 129 katılımcı yer almıştır. Nicel veriler istatistik yazılımı (SPSS, v.22) kullanılarak analiz edilmiş ve çıktılar ortalama, standart sapma, yüzdelik oranlar ve beşli likert ölçeği gibi tanımlayıcı istatistikler kullanılarak sunulmuştur. Kenya'daki ticari bankalar arasında her bir iç kontrolün finansal performansı ne ölçüde etkilediğini belirlemek için çoklu doğrusal regresyon kullanılmıştır. Çalışma bulguları, COSO iç kontrol sisteminin beş bileşeni ile ticari bankaların finansal performansı arasında olumlu ve anlamlı bir ilişkinin olduğunu belirlemiştir.

**Omar (2021)**, tarafından yapılan çalışma da, COSO iç kontrol sistemi etkinliği ile Libya'da faaliyet gösteren ticari bankaların finansal performansı arasındaki ilişki ele alınmıştır. Yapılan çalışma, dört büyük ticari bankanın denetim biriminde görevli çalışanları ile denetim komitesinde yer alan üyelere dayanmaktadır. Çalışmanın örneklemini 406 katılımcıdan oluşmaktadır. Çalışmanın birincil verilerini toplamak için temel bir unsur olarak ankete dayanmış ve bu anketin dağıtımı ve toplanması yoluyla çalışmasını gerçekleştirmiştir. Ayrıca Libya Merkez Bankası tarafından yayınlanan yıllık raporlar, çalışmalar ve istatistikler çalışma için ikincil kaynaklar olarak benimsenmiştir. Bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sistemini oluşturan beş bileşen ve bağımlı değişken olarak da banka performansı kullanılmıştır. Temel olarak araştırmada, verileri analiz etmek ve hipotezi test etmek için SPSS 26 kullanılmıştır. Analizlerde Korelasyon, Anova ve Regresyon testleri uygulanmıştır. Yapılan analizler sonucunda kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim, izleme ile finansal performans arasında pozitif anlamlı bir ilişkinin varlığı belirlenmiştir. Buna karşın, kontrol faaliyetleri ile finansal performans arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

**İbrahim (2022)**, tarafından yapılan çalışmanın amacı, Irak'taki bankaların finansal performansının iyileştirilmesinde iç kontrol bileşenlerinin oynadığı rolü araştırmaktır. İç kontrol ve bileşenlerinin bankaların finansal performansını iyileştirmede etkisi olup olmadığını araştırmak için Irak bankalarının yöneticilerine bir anket uygulanmıştır.

Örnekleme, şube müdürleri, müdür yardımcıları, iç denetçiler olmak üzere 186 yöneticiyi kapsamaktadır. Yapılan çalışmada bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol sisteminin beş bileşeni, bağımlı değişken olarak da banka performansı kullanılmıştır. Veriler SPSS ve Amos 24 kullanılarak analiz edilmiştir. Korelasyon ve Regresyon testleri uygulanmıştır. Yapılan analizler sonucunda, iç kontrol sisteminin bileşenlerinden kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemenin araştırmaya konu olan bankaların finansal performansını olumlu bir şekilde etkilediği sonucuna varılmıştır.

#### **4.3. Yapılan Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın amacı, iç kontrol sistemini etkinliğinin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisinin olup olmadığının D&R (Turkuvaz Müzik Kitap Mağ. Paz. A.Ş) çalışanları üzerinden ölçülmesidir. Ayrıca bu algının demografik özelliklere (cinsiyet, hizmet yılı, öğrenim durumu, yaş ve unvan) göre bir farklılık gösterip göstermediğinin araştırılmasıdır.

Türkiye’de 1997 yılından beri 55 il ve 220 mağazası ile perakende sektöründe faaliyette bulunan D&R, kitaptan müziğe, film den elektronik ürünlere, oyundan hobiyeye, hediyelik eşyadan kırtasiyeye kadar geniş bir yelpazede ziyaretçilerine hizmet sunmaktadır. Araştırma kapsamında D&R mağaza bölümlerinde iç kontrol sisteminin COSO modeli kapsamındaki etkinliğinin mağaza performansı üzerindeki etkisi ölçülmüş ve gerekli analizleri yapılmıştır.

#### **4.4. Araştırmanın Modeli**

Araştırma, veri ve çalışma yöntemi açısından betimsel tarama modeline dayalı nicel anket yöntemi kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Çalışmaya konu edilen veriler, online anket yöntemi ile toplanmış olup, SPSS 22.0 bilgisayar paket programı ile analize tabi tutulmuştur.

#### 4.5. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma iki ana hipotezden oluşmaktadır. Ana hipotezler ve alt hipotezler aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

**Tablo 4.1. Hipotezler**

<b>H1: İç Kontrol Sisteminin, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerinde Olumlu bir etkisi vardır.</b>
<b>H1.1:</b> İç kontrol ortamı unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.
<b>H1.2:</b> Risk değerlendirme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.
<b>H1.3:</b> İç Kontrol Faaliyetleri unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.
<b>H1.4 :</b> Bilgi ve İletişim unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.
<b>H1.5 :</b> İzleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.
<b>H2. İç Kontrol Sisteminin, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı, Demografik Özelliklere Göre Farklılık Göstermemektedir.</b>
<b>H2.1:</b> İç kontrol sisteminin, finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetine göre farklılık göstermemektedir.
<b>H2.2 :</b> İç kontrol sisteminin, finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların eğitim durumlarına göre farklılık göstermemektedir.
<b>H2.3 :</b> İç kontrol sisteminin, finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların unvanlarına göre farklılık göstermemektedir.
<b>H2.4 :</b> İç kontrol sisteminin, finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların yaşlarına göre farklılık göstermemektedir.
<b>H2.5 :</b> İç kontrol sisteminin finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermemektedir.

#### 4.6. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini Türkiye’de perakende sektöründe faaliyet gösteren D&R’ın (Turkuvaz Müzik Kitap Mağ. Paz. A.Ş) yaklaşık 1540 kişiden oluşan mağaza çalışanları oluşturmaktadır.

Araştırmanın örnekleme ağırlıklı olarak iç kontrol sistemine aşina olan mağaza müdür ve müdür yardımcıları oluşturmaktadır. Gönderilen anket çalışmasına toplam da 302 çalışan cevap vermiştir. Cevap veren katılımcılar araştırmanın örnekleme olarak değerlendirmeye alınmıştır.

#### 4.7. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma, Turkuvaz Grup şirketleri içinde sadece D&R mağazalarını kapsamı araştırmanın sınırlılıklarından birisini oluşturmaktadır. Diğer Grup dışı şirketler kapsam dışındadır. Ayrıca, Türkiye’de perakende mağazacılık sektöründe aktivite gösteren başka firmaların göz ardı edilmesi, çalışmanın bir diğer sınırlılığını oluşturmaktadır. Dolayısıyla, perakende mağazacılık sektörünün tamamı ve sektördeki diğer perakende mağazalar kapsam dışındadır.

Ayrıca anketin, toplam 1540 çalışandan oluşan D&R personelinin tamamından ziyade sadece 302 D&R çalışanı tarafından cevaplandırılması da araştırmamızın başka bir sınırlılığını oluşturmuştur. Dolayısıyla grubun tamamına ve/veya farklı Grup şirketlerine ve/veya perakende mağazacılık sektörünün tamamına ve/veya farklı sayıdaki diğer sektör şirketlerine ve/veya D&R mağazalarının tüm çalışanlarına yönelik farklı araştırmalarda farklı sonuçlar doğması ihtimal dahilindedir.

Ayrıca, araştırmamıza konu edilen şirket çalışanlarının ankete verdiği cevapların objektif olmama olasılığı ışığında, değerlendirmelerde bu olasılığın dikkate alınması gerekliliği de çalışmanın bir diğer kısıtını oluşturmaktadır.

Dolayısıyla araştırma sonuçlarının, bu sınırlılıklar ışığında değerlendirilmesi uygun olacaktır.

#### 4.8. Veri Toplama Araçları

Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket web tabanlı bir program üzerinden hazırlanmış olup internet üzerindeki link çalışanlara mail yolu ile gönderilmiştir.

Anketin giriş kısmında ankete cevap verecek olan çalışanların kişisel bilgilerinin yer aldığı bir bölüm mevcuttur. Bu bölümde isim belirtmeksizin, cinsiyet, yaş, unvan, mesleki tecrübe yılları ve eğitim bilgileri yer almaktadır.

Anket çalışmasına cevap veren katılımcıların iç kontrol sistemi etkinliği üzerine algılarını ölçmek için beşli likert uygulanmıştır ( **1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum**).

Anketin hazırlanmasında, çeşitli araştırmalarda kullanılan iç kontrol ölçekleri incelenmiş ve bu ölçeklerde [Xu (2012), Tüm ve Reyhanoğlu (2015), Oppong ve diğerleri (2016), COSO (2013), Hanoon ve diğerleri (2021), Karagiorgos ve diğerleri (2008), Kanca (2020), Yetiş (2017), Erdoğan (2016), Muhunyo ve Jagongo (2018), Özbilgin (2008), İbrahim ve diğerleri (2017), İbrahim (2022), Omar (2021), Muthusi (2017), Aksoy (2005c), Sağlam ve Aksoy (2020), Haşit ve Yazıcı (2008), Keskin (2014), Ertuğrul (2012), Ertuğrul (2013), Pfister (2009), Wright (2009), Özçetin ve Uzay (2018), Aksoy ve Mohammed (2020), Umar ve Dikko (2018), Lagat (2018), Zhang ve Niu (2009)] yer alan ilgili ifade, soru ve iç kontrol standartlarından yararlanılarak anketimiz oluşturulmuştur.

Katılımcıların iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etki algılarını ölçmeye yönelik COSO iç kontrol sistemi modelinin beş bileşeni ile bu beş bileşenlerin ilişkili olduğu on yedi ilkeyi kapsayan 39 ifadeden oluşan bir anket formu hazırlanmıştır. Ankette, COSO iç kontrol sistemi modelinin unsurları arasında yer alan Kontrol Ortamı unsurunu ölçmek için 1-10 arası ifadeler yer verilmiştir. Risk Değerlendirme unsuru için, 11-16 arası ifadeler, Kontrol Faaliyetleri unsuru için 17-24 arası ifadeler, Bilgi ve İletişim unsuru için 25-30 arası ifadeler, İzleme unsuru için 31-34 arası ifadeler ve iç kontrol sisteminin mağaza performansına etkisine ilişkin ifadeler 35-39 arasında yer verilmiştir.

#### 4.9. Araştırma Verilerinin Analizi

Yapılan çalışma ile ilgili olarak anket sonucundan elde edilen veriler, SPSS 22.0 bilgisayar paket programı yardımıyla bulgulara dönüştürülmüştür. İzleyen bölümde sırası ile; ölçeğin güvenilirliğini ölçmek için Cronbach's Alpha katsayıları verilmiştir. Katılımcılara ait demografik özellikler, Normallik Testi (Skewness-Kurtosis), anket sorularına verilen cevaplarla ilişkin frekans, yüzdeler dağılımlar, ortalamalar ile standart sapmalara yer verilmiştir. Birinci ana hipotez ve alt hipotezleri doğrulamaya ilişkin olarak, bağımlı değişken (Mağaza Performansı) ile bağımsız değişkenleri oluşturan COSO iç kontrol Bileşenleri (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) arasındaki ilişki düzeyini gösteren Korelasyon analizi yapıldıktan sonra Regresyon analizi yapılmıştır. İkinci ana hipotez ve buna ilişkin alt hipotezlerin doğrulanması aşamasında ise, T-testi, Varyans Analizi (ANOVA) ve gruplar arasındaki farkın nereden kaynaklandığının tespiti için Post Hoc (Scheffe) analizine yer verilmiştir. **Yapılan analizlerde  $p < 0,05$ 'den küçük olan değerler anlamlı kabul edilmiştir.** Çalışma sonucunda elde edilen veriler ayrı ayrı değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

##### 4.9.1. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi

Güvenilirlik analizinde Cronbach Alpha katsayısı dikkate alınmıştır. Cronbach Alpha ( $\alpha$ ) güvenilirlik analizi, Lee Cronbach tarafından 1951 yılında geliştirilmiş bir analiz yöntemidir. Cronbach Alpha katsayısı, ölçekte yer alan maddelerin homojen yapısının açıklanmasında ya da sorgulanmasında da kullanılır. Cronbach Alpha katsayısı yüksek olan ölçekteki maddelerin birbirleri ile tutarlı oldukları ve bir o kadar da aynı özelliği ölçen maddelerden oluştuğu şeklinde bir yorum yapılabilir (Yıldız ve Uzunsakal, 2018:19).

Cronbach Alpha likert tipi ölçeklerde sıklıkla kullanılmaktadır. Cronbach Alpha aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

$0.00 \leq \alpha < 0.40$	Güvenilir Değil.
$0.40 \leq \alpha < 0.60$	Güvenilirliği Az.
$0.60 \leq \alpha < 0.80$	Oldukça Güvenilir.
$0.80 \leq \alpha < 1.00$	Yüksek Güvenilirlikte.

Aşağıdaki tabloda yapılan analiz sonucunda hesaplanan alpha ( $\alpha$ ) değerleri gösterilmiştir.

**Tablo 4.2. Cronbach's Alpha ( $\alpha$ ) Değerleri**

Boyut / Alt Boyut	N	Cronbach's Alpha ( $\alpha$ )
<b>İç Kontrol Sistemi</b>	34	0.966
<b>Kontrol Ortamı</b>	10	0.882
<b>Risk Değerlendirme</b>	6	0.881
<b>Kontrol Faaliyetleri</b>	8	0.874
<b>Bilgi ve İletişim</b>	6	0.871
<b>İzleme</b>	4	0.913
<b>İç Kontrol Sisteminin Mağaza Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı</b>	5	0.938

Yukarıda verilen Cronbach Alpha değerleri gözlemlendiğinde, mevcut ölçeğin çok **yüksek düzeyde** bir güvenilirlik katsayısına sahip olduğu tespit edilmiştir.

#### 4.9.2. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Anket formu 302 personel tarafından cevaplandırılmıştır. Katılımcıların demografik özelliklerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

**Tablo 4.3. Katılımcıların Demografik Özellikleri**

Grup	Demografi	N	%
<b>Cinsiyet</b>	Erkek	202	66.89
	Kadın	100	33.11
<b>Yaş Grubu</b>	18-25	7	2.32
	25-35	141	46.69
	35-45	145	48.01
	45-Üzeri	9	2.98

**Tablo 4.3. (devamı)**

<b>Eğitim Durumu</b>	İlköğretim – Lise	92	30.46
	Lisans	197	65.23
	<b>Yüksek Lisans</b>	13	4.30
	<b>5 yıldan düşük</b>	23	7.62
	<b>5-10</b>	99	32.78
	<b>10-15</b>	104	34.44
	<b>15-20</b>	59	19.54
	<b>20 yıl ve üzeri</b>	17	5.63
	<b>Mağaza Müdür Yardımcısı</b>	107	35.43
	<b>Mağaza Müdürü</b>	164	54.30
	<b>Yönetici</b>	24	7.95
	<b>Uzman</b>	7	2.32

Katılımcıların demografik yapısı incelendiğinde % 66.89'u erkek ve % 33.11'i kadındır. Yaş grubu açısından ele alındığında ise % 2.32'si 18-25, % 46.69'u 25-35, % 48.01'i 35-45 ve % 2.98'i ise 45 yaş ve üzeri yaş grubundadır. Katılımcıların % 30.46'sı ilköğretim –lise, % 65.23'ü lisans ve % 4.30'u yüksek lisans mezunudur. Katılımcıların mesleki tecrübeleri incelendiğinde ise % 7.62'sinin 5 yıldan az, % 32.78'inin 5-10 yıl, % 34.44'ünün 10-15 yıl, % 19.54'ünün 15-20 yıl ve % 5.63'ünün 20 yıl ve üzeri süredir görev yaptığı görülmektedir. Katılımcıların % 35.43'ü mağaza müdür yardımcısı, % 54.30'u mağaza müdürü, % 7.95'i yönetici ve % 2.32'si uzman olarak görev yapmaktadır.

#### **4.9.3. Normallik Testi**

İdeal bir normal dağılımın grafiği simetrik olmalıdır. Simetrikliğin ve basıklığın sayısal ölçütü olan çarpıklık ve basıklık katsayıları açısından değerlendirildiğinde dağılımın Skewness (çarpıklık) ve Kurtosis (basıklık) katsayısı sıfır (0) olmalıdır. Çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılarak bu değerlerin sıfıra yakın olması durumuna göre normallik konusunda bir fikir yürütülebilir. Çıkan değerler, -1,96 ile +1,96 değerleri arasında kalıyor ise dağılımın normal olduğu kabul edilir (Can, 2019:84-85).

Ölçek ve alt boyutlarına ait normallik dağılımını incelemek için hesaplanan çarpıklık ve basıklık değerleri aşağıdaki tabloda yer almıştır.

**Tablo 4.4. Çarpıklık ve Basıklık Değerleri**

<b>Boyut / Alt Boyut</b>	<b>Çarpıklık</b>	<b>Basıklık</b>
İç Kontrol Sistemi	-0.433	-0.159
Kontrol Ortamı	-0.411	-0.322
Risk Değerlendirme	-0.495	0.115
Kontrol Faaliyetleri	-0.627	0.470
Bilgi ve İletişim	-0.398	-0.366
İzleme	-0.776	0.164
İç Kontrol Sisteminin Mağaza Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı	-0.334	-0.755

Ölçek ve alt boyutlarına ait çarpıklık ve basıklığa ilişkin değerler incelendiğinde (-1,96 ile +1,96) aralığında olduğu belirlenmiştir. Bu durumda verilerin normal dağıldığını söylemek mümkündür.

#### **4.9.4. İç Kontrol Bileşenleri ile İlgili İfadelerin Frekans, Yüzdeler, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Anket çalışmasında katılımcılara 39 soru yöneltilmiştir. 1-10 arasında yer alan sorular kontrol ortamı bileşeni, 11-16 arasında yer alan sorular risk değerlendirme bileşeni, 17-24 arasında yer alan sorular kontrol faaliyetleri bileşeni, 25-30 arasında yer alan sorular bilgi ve iletişim bileşeni ve 31-34 arasında yer alan sorular ise izleme bileşenine ilişkin sorulardan oluşmaktadır. 35-39 aralığında yer alan sorular da iç kontrol sistemi bileşenlerinin mağaza performansı üzerindeki etkisine yönelik algının ölçülmesine ilişkin sorulardan oluşmaktadır.

##### **4.9.4.1. Kontrol Ortamına İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdeler Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Anket formunda iç kontrolün “**kontrol ortamı**” bileşenine ilişkin **1-10** arası sorular sorulmuştur. Yapılan ankette katılımcılara iç kontrol sistemi bileşenlerinden **kontrol ortamını** ölçmek için yöneltilen sorular ve bunlara ilişkin frekans, yüzdeler dağılımı, ortalama ( $\bar{X}$ ) ile standart sapma (SS) değerlerine ait veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**i. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 1.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.5. İşletmede Etik Değerler ve Dürüstlük Desteklenmektedir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	27	32	76	82	85	302	3,55	1,25
<b>% Yüzde</b>	8,94	10,6	25,16	27,15	28,15	100		

İç kontrolü sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İşletmede etik değerler ve dürüstlük desteklenmektedir*” ifadesine katılımcıların %27,15’i katılıyorum, %28,15’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,55$  olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %55,3’ü, işletme içerisinde etik değerler ile dürüstlüğün desteklendiğini ifade etmişlerdir. İşletme içerisinde etik değerlerin ve dürüstlüğün destekleniyor olması kontrol ortamının sağlanması bakımından önem taşımaktadır.

**ii. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 2.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.6. İşletme Bünyesinde Mağaza Denetim Faaliyetlerini Yerine Getiren İç Kontrol Birimi Vardır**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	8	12	39	117	126	302	4,13	0,96
<b>% Yüzde</b>	2.65	3.97	12.91	38,74	41.73	100		

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İşletme bünyesinde mağaza denetim faaliyetlerini yerine getiren iç kontrol birimi vardır*” ifadesine katılımcıların %38,74’ü Katılıyorum, %41,72’si ise Kesinlikle Katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 4,13$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %80,46 gibi büyük bir çoğunluğu işletme içerisinde bir iç kontrol biriminin varlığından haberdardır.

**iii. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 3.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.7. Yönetim İç Kontrol Hakkında Tam Bir Bilgiye Sahiptir Gözetir ve Uygulanmasını Sağlar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	23	29	71	105	74	302	3,59	1,17
<b>% Yüzde</b>	7,62	9,60	23,51	34,77	24,50	100		

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim iç kontrol hakkında tam bir bilgiye sahiptir gözetir ve uygulanmasını sağlar*” ifadesine katılımcıların %34,77’si katılıyorum şeklinde cevaplarırken, %24,50’sinin kesinlikle katılıyorum dediği belirlenmiştir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X}$  =3,59 olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %59,27’si yönetimin iç kontrol hakkında tam bir bilgiye sahip olduğunu ve iç kontrolü gözetip, uygulanmasını sağladığı görüşünü ifade etmişlerdir.

**iv. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 4.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.8. İç Kontrol Sistemi İşletme Hedeflerine Katkı Sağlamaktadır**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	48	49	77	69	59	302	3,14	1,34
<b>% Yüzde</b>	15,89	16,23	25,50	22,85	19,53	100		

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İç Kontrol Sistemi İşletme Hedeflerine Katkı Sağlamaktadır*” ifadesine katılımcıların %15,89’u kesinlikle katılmıyorum, %16,23’ü katılmıyorum, %22,85’i katılıyorum, %19,54’ü ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılmıyorum diyenlerin toplam oranı %32,12, katılıyorum diyenlerin toplam oranı %42,38 ve tüm katılımcıların ortalaması ise  $\bar{X}=3,14$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %42,38’si, iç kontrol sisteminin işletme hedeflerine katkı sağladığını ifade etmiştir.

**v. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 5.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.9. İşletmede İç Kontrol Faaliyetleri, Yönetmelik ve Prosedürlerle Desteklenmektedir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	9	19	61	109	104	302	3,93	1,03
<b>% Yüzde</b>	2,98	6,29	20,20	36,09	34,44	100		

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İşletmede iç kontrol faaliyetleri, yönetmelik ve prosedürlerle desteklenmektedir*” ifadesine katılımcıların %2,98’i Kesinlikle Katılmıyorum, %6,29’u Katılmıyorum, %36,09’u Katılıyorum, %34,44’ü ise Kesinlikle Katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X}=3,93$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %70,53 gibi büyük bir çoğunluğu işletmede iç kontrol faaliyetlerinin yönetmelik ve prosedürlerle desteklendiğini ifade etmiştir.

**vi. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 6.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.10. Mağaza Personeli İç Kontrollerin Önemini Kavramaktadır**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	14	30	64	115	79	302	3,71	1,10
<b>% Yüzde</b>	4,64	9,93	21,19	38,08	26,16	100		

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İşletmede mağaza personeli iç kontrollerin önemini kavramaktadır*” ifadesine katılımcıların %4,64’ü kesinlikle katılmıyorum, %9,93’ü katılmıyorum, %38,08’i katılıyorum, %26,16’sı ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,71$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların **%64,24’ü**, mağaza personelinin iç kontrollerin önemini kavradığını ifade etmiştir.

**vii. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 7.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.11. Mağaza Personeli Etik Değerlerin İhlal Edildiği Durumlarda Hangi Yaptırımlarla Karşılaşacağını Bilir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	7	16	34	109	136	302	4,16	0,98
<b>% Yüzde</b>	2,32	5,30	11,26	36,09	45,03	100		

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*Mağaza personeli etik değerlerin ihlal edildiği durumlarda hangi yaptırımlarla karşılaşacağını bilir*” ifadesine katılımcıların %2,32’si kesinlikle katılmıyorum, %5,30’u katılmıyorum, %36,09’u katılıyorum, %45,03’ü ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir.

Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X}=4,16$  olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların %81,12'si gibi büyük bir çoğunluğu mağaza personelinin etik değerlerin ihlal edilmesi durumunda hangi yaptırımlarla karşılaşacağı konusunda bilgi sahibi olduğunu ifade etmiştir.

**viii. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 8.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.12. İnsan Kaynakları Departmanı Tarafından Uygulanan Terfi ve Prim Sistemi, Satış Performansını Artırıcı Bir Etki Yapar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	4	14	29	116	139	302	4,23	0,90
<b>% Yüzde</b>	1,32	4,64	9,60	38,41	46,03	100		

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*İnsan Kaynakları Departmanı Tarafından Uygulanan Terfi ve Prim Sistemi, Satış Performansı Artırıcı Bir Etki Yapar*” ifadesine katılımcıların %1,32'si kesinlikle katılmıyorum, %4,64'ü katılmıyorum, %38,41'i katılıyorum, %46,03'ü ise kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X}=4,23$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %84,44'ü gibi büyük bir çoğunluğu insan kaynakları departmanı tarafından uygulanan terfi ve prim sisteminin satış performansının artmasına etki ettiğini ifade etmiştir.

**ix. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 9.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.13. İnsan Kaynakları Departmanı Tarafından Uygulanan Eğitim ve Sosyal Aktiviteler Çalışanların İşletmeye Bağlılığını Artırıcı Etki Yapar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	9	25	87	112	69	302	3,69	1,01
<b>% Yüzde</b>	2,98	8,28	28,80	37,09	22,85	100		

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “İnsan Kaynakları Departmanı Tarafından Uygulanan Eğitim ve Sosyal Aktiviteler Çalışanların İşletmeye Bağlılığını Artırıcı Etki Yapar” ifadesine katılımcıların %2,98’i kesinlikle katılmıyorum, %8,28’i katılmıyorum, %37,09’u katılıyorum, %22,85’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,69$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %59,94’ü insan kaynakları departmanı tarafından uygulanan eğitim ve sosyal aktivitelerin çalışanların işletmeye bağlılığını artırıcı etki yaptığını ifade etmiştir.

**x. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin 10.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

**Tablo 4.14. Hesap Verilebilirliğe Yönelik Mağaza Personelinin Görevi Yetki ve Sorumluluk Alanları Ayrıntılı ve Yazılı Bir Şekilde Belirlenmiştir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	10	24	56	103	109	302	3,91	1,77
<b>% Yüzde</b>	3,31	7,95	18,54	34,11	36,09	100		

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı bileşenine ilişkin sorulan “*Hesap verilebilirliğe yönelik mağaza personelinin görevi yetki ve sorumluluk alanları ayrıntılı ve yazılı bir şekilde belirlenmiştir*” ifadesine katılımcıların %3,31’i kesinlikle katılmıyorum, %7,95’i katılmıyorum, %34,11’i katılıyorum, %36,09’u ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,91$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %70,20’si gibi büyük bir çoğunluğu, mağaza personelinin görev, yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı bir şekilde belirlendiğini ifade etmiştir.

#### 4.9.4.2. Risk Değerlendirme Unsuruna İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdeler, Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Anket formunda iç kontrolün “**risk değerlendirme**” bileşenine ilişkin 11-16 arası sorular sorulmuştur. Yapılan ankette katılımcılara iç kontrol sisteminin bileşenlerinden olan risk değerlendirmeyi ölçmek için yöneltilen sorular ve bunlara ilişkin frekans, yüzdeler, dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerine ilişkin veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

#### xi. Risk Değerlendirme Unsuruna İlişkin 11.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:

**Tablo 4.15. Yönetim Tarafından Ürün Tedarik Sürecine İlişkin Olası Risklere Karşı Alınan Tedbirler Mağaza Satış Hacmini Artırıcı Bir Etki Yapar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	12	26	66	122	76	302	3,74	1,05
<b>% Yüzde</b>	3,97	8,61	21,85	40,40	25,17	100		

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim Tarafından Ürün Tedarik Sürecine İlişkin Olası Risklere Karşı Alınan Tedbirler Mağaza Satış Hacmini Artırıcı Bir Etki Yapar*” ifadesine katılımcıların %3,97’si kesinlikle katılmıyorum, %8,61’i katılmıyorum, %40,40’ı katılıyorum, %25,17’si ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,74$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %65,57'si, yönetim tarafından ürün tedarik sürecine ilişkin olası risklere karşı alınan tedbirlerin mağaza satış hacminin artmasına etki ettiğini ifade etmiştir.

**xii. Risk Değerlendirme Unsuruna İlişkin 12.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.16. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Artması Olası Mağaza Risklerini Azaltmaktadır**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	23	24	80	103	72	302	3,59	1,16
<b>% Yüzde</b>	7,62	7,95	26,48	34,11	23,84	100		

İç kontrol sistemini risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “*İç kontrol sisteminin etkinliğinin artması olası mağaza risklerini azaltmaktadır*” ifadesine katılımcıların %7,62'si kesinlikle katılmıyorum, %7,95'i katılmıyorum, %34,11'i katılıyorum, %23,84'ü ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X}=3,59$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %57,95'i, iç kontrol sisteminin etkinliğinin artmasının olası mağaza risklerini azaltabileceğini ifade etmiştir.

**xiii. Risk Değerlendirme Unsuruna İlişkin 13.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.17. Yönetim, İşletme Hedeflerini Olumsuz Etkileyebilecek Mağaza Faaliyetlerine İlişkin Suiistimal Dahil Riskleri Tanımlayan ve Değerlendiren Bir Yapıya Sahiptir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	19	34	74	117	58	302	3,53	1,11
<b>% Yüzde</b>	6,29	11,26	24,50	38,74	19,21	100		

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “Yönetim, işletme hedeflerini olumsuz etkileyebilecek mağaza faaliyetlerine ilişkin suiistimal dahil riskleri tanımlayan ve değerlendiren bir yapıya sahiptir” ifadesine katılımcıların %6,29’u kesinlikle katılmıyorum, %11,26’sı katılmıyorum, %38,74’ü katılıyorum, %19,21’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X}=3,53$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %57,95’i, yönetimin işletme hedeflerini olumsuz bir şekilde etkileyebilecek mağaza faaliyetlerine ilişkin suiistimal ve diğer riskleri tanımlayan ve değerlendiren bir yapıya sahip olduğunu ifade etmiştir.

**xiv. Risk Değerlendirme Unsuruna İlişkin 14.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.18. Yönetim Tarafından İş Süreçleri ve Kontroller Değişen Risklere Uygun Olarak Güncellenmektedir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	15	20	70	127	70	302	3,72	1,04
<b>% Yüzde</b>	4,97	6,62	23,18	42,05	23,18	100		

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “Yönetim tarafından iş süreçleri ve kontroller değişen risklere uygun olarak güncellenmektedir” ifadesine katılımcıların %4,97’si kesinlikle katılmıyorum, %6,62’si katılmıyorum, %42,05’i katılıyorum, %23,18’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X}=3,72$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %65,23’ü, iş süreçleri ve kontrollerin değişen risklere karşı uygun bir şekilde güncellendiğini ifade etmiştir.

**xv. Risk Değerlendirme Unsuruna İlişkin 15.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.19. Yönetim Tarafından Mağaza Personeli Önemli Riskler ve Değişiklikler Hakkında Düzenli Olarak Bilgilendirilmektedir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	13	27	50	118	94	302	3,84	1,09
<b>% Yüzde</b>	4,3	8,94	16,56	39,07	31,13	100		

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “Yönetim Tarafından Mağaza Personeli Önemli Riskler ve Değişiklikler Hakkında Düzenli Olarak Bilgilendirilmektedir” ifadesine katılımcıların %4,30’u kesinlikle katılmıyorum, %8,94’ü katılmıyorum, %39,07’si katılıyorum, %31,13’ü ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X}=3,84$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %70,20’si, önemli derecede ki risk ve değişiklikler hakkında yönetim tarafından bilgilendirildiklerini ifade etmişlerdir.

**xvi. Risk Değerlendirme Unsuruna İlişkin 16.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.20. Yönetim Tarafından Risklerin Önlenmesine İlişkin Gerçekleştirilen Eğitimler Personel Verimliliğini Artırıcı Bir Etki Yapar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	34	51	84	77	56	302	3,23	1,25
<b>% Yüzde</b>	11,26	16,89	27,81	25,50	18,54	100		

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulan “Yönetim Tarafından Risklerin Önlenmesine İlişkin Gerçekleştirilen Eğitimler Personel

*Verimliliğini Artırıcı Bir Etki Yapar*” ifadesine katılımcıların %11,26’sı kesinlikle katılmıyorum, %16,89’u katılmıyorum, , %25,50’si katılıyorum, %18,54’ü ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,23$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %44,04’ü, yönetim tarafından risklerin önlenmesine ilişkin gerçekleştirilene eğitimler personel verimliliğini artırıcı bir etki yaptığını ifade etmiştir.

#### 4.9.4.3. Kontrol Faaliyetleri Unsuruna İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdeler, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Anket formunda iç kontrol sisteminin “**kontrol faaliyetleri**” bileşenine ilişkin **17-24** arası sorular sorulmuştur. Yapılan ankette katılımcılara iç kontrol sistemini bileşenlerinden birisi olan kontrol faaliyetlerini ölçmek için yöneltilen sorular ve bunlara ilişkin frekans, yüzdeler, ortalama ve standart sapma değerlerine ilişkin veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

#### xvii. Kontrol Faaliyeti Unsuruna İlişkin 17. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:

**Tablo 4.21. İşletmede Genel ve Teknolojik Mağaza İç Kontrol Faaliyetleri Günlük Faaliyetlerin Bir Parçası Olarak Yürütülmektedir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	7	15	68	126	86	302	3,89	0,95
<b>% Yüzde</b>	2,32	4,96	22,52	41,72	28,48	100		

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorularan “*İşletmede genel ve teknolojik mağaza iç kontrol faaliyetleri günlük faaliyetlerin bir parçası olarak yürütülmektedir*” ifadesine katılımcıların %2,32’si kesinlikle katılmıyorum, %4,97’si katılmıyorum, %41,72’si katılıyorum, %28,48’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,89$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %70,20 gibi büyük bir çoğunluğu, mağaza iç kontrol faaliyetlerinin günlük faaliyetlerin bir parçası olarak yürütüldüğünü ifade etmiştir.

**xviii. Kontrol Faaliyeti Unsuruna İlişkin 18.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.22. İç Kontroller Mağaza Hizmet Kalitesini Artırıcı Bir Etki Yapar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	15	15	47	114	111	302	3,96	1,08
<b>% Yüzde</b>	4,97	4,97	15,56	37,75	36,75	100		

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “İç Kontroller, mağaza hizmet kalitesini artırıcı bir etki yapar.” ifadesine katılımcıların %4,97’si kesinlikle katılmıyorum, %4,97’si katılmıyorum, %37,75’i katılıyorum, %36,75’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,96$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %74,50’si, iç kontrollerin mağazanın hizmet kalitesini artırıcı bir etki yaptığını büyük bir oranla ifade etmişlerdir.

**xix. Kontrol Faaliyeti Unsuruna İlişkin 19.Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.23. İç Kontroller, Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi ile Mağaza Giderlerinin Azaltılmasına Yönelik Bir Etki Yapar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	3	10	59	115	115	302	4,09	0,89
<b>% Yüzde</b>	0,99	3,31	19,54	38,08	38,08	100		

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “İç Kontroller, Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi İle Mağaza Giderlerinin Azaltılmasına Yönelik Bir Etki Yapar ” ifadesine katılımcıların %0,99’u kesinlikle katılmıyorum, %3,31’i

katılmıyorum, %38,08'i katılıyorum, %38,08'i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 4,09$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %76,16'sı, iç kontrollerin, kayıp ve kaçakların önlenmesi ile mağaza giderlerinin azaltılmasına yönelik bir etki yaptığını ifade etmişlerdir.

**xx. Kontrol Faaliyeti Unsuruna İlişkin 20. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.24. Müşteri Kaynaklı Kayıpları Önlemeye Yönelik Kamera, Kapı ve Ürün Alarm Sistemleri Mevcuttur**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
Frekans	3	4	21	97	177	302	4,46	0,77
% Yüzde	0,99	1,32	6,96	32,12	58,61	100		

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Müşteri kaynaklı kayıpları önlemeye yönelik kamera, kapı ve ürün alarm sistemleri mevcuttur*” ifadesine katılımcıların %0,99'u kesinlikle katılmıyorum, %1,32'si katılmıyorum, %32,12'si katılıyorum, %58,61'i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 4,46$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %90,73'ü, mağaza bünyesinde müşteri kaynaklı kayıpların önlenmesine ilişkin alarm sistemlerinin mevcut olduğunu büyük bir çoğunlukla ifade etmişlerdir.

**xxi. Kontrol Faaliyeti Unsuruna İlişkin 21. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.25. Mağaza Denetimine İlişkin Yazılı Prosedürler Pratikte de Uygulanmaktadır**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	12	12	58	110	110	302	3,97	1,03
<b>% Yüzde</b>	3,97	3,97	19,22	36,42	36,42	100		

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Mağaza denetimine ilişkin yazılı prosedürler pratikte de uygulanmaktadır*” ifadesine katılımcıların %3,97’si kesinlikle katılmıyorum, %3,97’si katılmıyorum, %36,42’si katılıyorum, %36,42’si ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,97$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %**72,84**’ü mağaza denetimine ilişkin yazılı prosedürlerin pratikte de uygulandığını ifade etmişlerdir.

**xxii. Kontrol Faaliyeti Unsuruna İlişkin 22. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.26. Mağaza Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi Sürecinde Görevler Ayrılığı ve Çapraz Kontrol İlkelerine Dikkat Edilir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	9	26	76	114	77	302	3,74	1,02
<b>% Yüzde</b>	2,98	8,61	25,16	37,75	25,50	100		

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Mağaza faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde görevler ayrılığı ve çapraz kontrol ilkelerine dikkat edilir*” ifadesine katılımcıların %2,98’i kesinlikle katılmıyorum,

%8,61'i katılmıyorum, %37,75'i katılıyorum, %25,50'si ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,74$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %63,25'i, mağaza faaliyetlerinde görevler ayrılığı ve çapraz kontrol ilkelerine dikkat edildiğini ifade etmiştir.

**xxiii. Kontrol Faaliyeti Unsuruna İlişkin 23. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.27. Mağaza Personeline Bilgi Sistemlerine Veri Girişi Konusunda Yetkilendirme Yapılmaktadır**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	35	41	86	94	46	302	3,25	1,20
<b>% Yüzde</b>	11,59	13,58	28,47	31,13	15,23	100		

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Mağaza personeline bilgi sistemlerine veri girişi konusunda yetkilendirme yapılmaktadır*” ifadesine katılımcıların %11,59'u kesinlikle katılmıyorum, %13,58'i katılmıyorum, %31,13'ü katılıyorum, %15,23'ü ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,25$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %46,36'sı, mağaza çalışanlarına bilgi sistemlerine veri girişi konusunda yetkilendirme yapıldığını ifade etmiştir.

**xxiv. Kontrol Faaliyeti Unsuruna İlişkin 24. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.28. Mağaza Personeli, İç Kontrol Prosedürlerinin Etkin Bir Şekilde Uygulanmasından ve İşleyişinden Sorumludur**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	5	13	50	142	92	302	4,00	0,89
<b>% Yüzde</b>	1,66	4,30	16,56	47,02	30,46	100		

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulan “*Mağaza personeli, iç kontrol prosedürlerinin etkin bir şekilde uygulanmasından ve işleyişinden sorumludur*” ifadesine katılımcıların %1,66’sı kesinlikle katılmıyorum, %4,30’u katılmıyorum, %47,02’si katılıyorum, %30,46’sı ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 4,00$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %**87,48**’si, mağaza çalışanlarının iç kontrole ilişkin prosedürlerin etkili bir biçimde uygulanmasından ve işleyişinden sorumlu olduğunu büyük bir çoğunlukla ifade etmiştir.

**4.9.4.4. Bilgi ve İletişim Unsuruna İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdelerik Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Anket formunda iç kontrol sisteminin “**Bilgi ve İletişim**” bileşenine ilişkin **25-30** arası sorular sorulmuştur. Yapılan ankette katılımcılara iç kontrol sisteminin bileşenlerinden bir diğeri olan bilgi ve iletişimi ölçmek için yöneltilen sorular ve bunlara ilişkin frekans, yüzdelerik dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerine ilişkin veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**xxv. Bilgi ve İletişim Unsuruna İlişkin 25. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.29. İşletme Bünyesinde Mağaza Personelinin İhtiyaç Duyduğu Bilgileri Doğru Kaynaktan ve Zamanında Ulaşmasını Sağlayan Prosedürler ve Yönetmelikler Mevcuttur**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	20	28	55	104	95	302	3,75	1,18
<b>% Yüzde</b>	6,62	9,27	18,21	34,44	31,46	100		

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “*İşletme Bünyesinde Mağaza Personelinin İhtiyaç Duyduğu Bilgileri Doğru Kaynaktan ve Zamanında Ulaşmasını Sağlayan Prosedürler ve Yönetmelikler Mevcuttur*” ifadesine katılımcıların %6,62’si kesinlikle katılmıyorum, %9,27’si katılmıyorum, %18,21’i kısmen katılıyorum, %34,44’ü katılıyorum, %31,46’sı ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,75$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %65,90’ı, işletme bünyesinde mağaza personelinin gerek duyduğu bilgileri doğru kaynaktan ve zamanında ulaşmasını sağlayan prosedürlerin ve yönetmeliklerin mevcut olduğunu ifade etmiştir.

**xxvi. Bilgi ve İletişim Unsuruna İlişkin 26. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.30. Yönetim Tarafından Müşteri Şikayetlerine İlişkin Mağaza Personeline Yapılan Bilgilendirmeler Müşteri Memnuniyetini Artırıcı Bir Etki Yapar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	43	45	75	91	48	302	3,18	1,27
<b>% Yüzde</b>	14,24	14,90	24,83	30,13	15,90	100		

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim Tarafından Müşteri Şikayetlerine İlişkin Mağaza Personeline Yapılan Bilgilendirmeler Müşteri Memnuniyetini Artırıcı Bir Etki Yapar*” ifadesine katılımcıların %14,24’ü katılmıyorum, %14,90’ı katılmıyorum, %30,13’ü katılıyorum, %15,89’u ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,18$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %46,03’ü, yönetim tarafından müşteri şikayetlerine ilişkin mağaza personeline yapılan bilgilendirmelerin müşteri memnuniyetini artırıcı bir etki yaptığını ifade etmiştir.

**xxvii. Bilgi ve İletişim Unsuruna İlişkin 27. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.31. Mağaza Faaliyetlerine İlişkin Veriler Bilgi Sistemine Aktarılırken Kontrol Edilmekte ve Doğrulanmaktadır**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	15	18	81	119	69	302	3,69	1,04
<b>% Yüzde</b>	4,97	5,96	26,82	39,40	22,85	100		

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “*Mağaza faaliyetlerine ilişkin veriler bilgi sistemine aktarılırken kontrol edilmekte ve doğrulanmaktadır*”

ifadesine katılımcıların %4,97’si kesinlikle katılmıyorum, %5,96’sı katılmıyorum, %39,40’ı katılıyorum, %22,85’si ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,69$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %62,25’i, mağaza faaliyetlerine ilişkin verilerin bilgi sistemlerine aktarılması aşamasında kontrol edildiğini ve doğrulandığını ifade etmiştir.

**xxviii. Bilgi ve İletişim Unsuruna İlişkin 28. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.32. Mağaza Faaliyetlerinin Yürütülmesine Yönelik Yazılımların Temin Edilmesi, Güncellenmesi ve Korunması Yetkili Personel Tarafından Gerçekleştirilmektedir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	19	25	73	115	70	302	3,63	1,11
<b>% Yüzde</b>	6,29	8,28	24,17	38,08	23,18	100		

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “*Mağaza faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik yazılımların temin edilmesi, güncellenmesi ve korunması yetkili personel tarafından gerçekleştirilmektedir*” ifadesine katılımcıların %6,92’si kesinlikle katılmıyorum, %8,28’i katılmıyorum, %38,08’i katılıyorum, %23,18’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,63$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %**61,26**’sı, mağaza faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik yazılımların temin edilmesi, güncellenmesi ve korunması işlemlerinin yetkili personel tarafından gerçekleştirildiğini ifade etmiştir.

**xxix. Bilgi ve İletişim Unsuruna İlişkin 29. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.33. Yönetim, Mağaza Personeli ve İç Kontrol Birimi Arasında İç ve Dış İletişim Doğrudan ve Devamlı Olarak Yapılmaktadır**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	38	38	76	95	55	302	3,30	1,26
<b>% Yüzde</b>	12,58	12,58	25,17	31,46	18,21	100		

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “Yönetim, mağaza personeli ve iç kontrol birimi arasında iç ve dış iletişim doğrudan ve devamlı olarak yapılmaktadır ” ifadesine katılımcıların %12,58’i kesinlikle katılmıyorum, %12,58’i katılmıyorum, %31,46’sı katılıyorum, %18,21’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,30$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %49,67’si, yönetim, mağaza çalışanları ve iç kontrol birimi arasındaki iletişimin doğrudan ve sürekli olarak yapıldığını ifade etmiştir.

### xxx. Bilgi ve İletişim Unsuruna İlişkin 30. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:

**Tablo 4.34. Mağaza Faaliyetlerini İlgilendiren Tüm Gelen/Giden Evrak Zamanında Kaydedilmekte ve Arşivlenmektedir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	6	4	29	109	154	302	4,33	0,85
<b>% Yüzde</b>	1,99	1,33	9,6	36,09	50,99	100		

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulan “Mağaza faaliyetlerini ilgilendiren tüm gelen/giden evrak zamanında kaydedilmekte ve arşivlenmektedir” ifadesine katılımcıların %1,99’u kesinlikle katılmıyorum, %1,32’si katılmıyorum, %36,09’u katılıyorum, %50,99’u ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 4,33$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %87,08’si gibi büyük bir çoğunluğu, mağaza faaliyetleri ile ilgili tüm gelen ve giden belgelerin zamanında kaydedildiğini ve arşivlendiğini ifade etmiştir.

#### 4.9.4.5. İzleme Bileşenine İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdeler, Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Anket formunda iç kontrolün “izleme” bileşenine ilişkin 31-34 arası sorular sorulmuştur. Yapılan ankette katılımcılara iç kontrol sistemi bileşenlerinden izleme

bileşenini ölçmek için yöneltilen sorular ve bunlara ilişkin frekans, yüzdelerik dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerine ilişkin veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**xxx. İzleme Unsuruna İlişkin 31. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.35. Yönetim İç Kontrol Faaliyetlerini Gözden Geçirir ve Geliştirir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	20	21	67	109	85	302	3,72	1,14
<b>% Yüzde</b>	6,62	6,95	22,19	36,09	28,15	100		

İç kontrol sisteminin izleme bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetim iç kontrol faaliyetlerini gözden geçirir ve geliştirir*” ifadesine katılımcıların %6,62’si kesinlikle katılmıyorum, %6,95’i katılmıyorum, %36,09’u katılıyorum, %28,15’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,72$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların **%64,24**’ü, yönetimin iç kontrol faaliyetlerini gözden geçirdiğini ve geliştirdiğini ifade etmiştir.

**xxxii. İzleme Unsuruna İlişkin 32. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.36. Mağaza Faaliyetlerini İlgilendiren Prosedürler Gözden Geçirilmekte ve Geliştirilmektedir**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	20	17	70	105	90	302	3,75	1,13
<b>% Yüzde</b>	6,62	5,63	23,18	34,77	29,80	100		

İç kontrol sisteminin izleme bileşenine ilişkin sorulan “*Mağaza faaliyetlerini ilgilendiren prosedürler gözden geçirilmekte ve geliştirilmektedir*” ifadesine katılımcıların %6,62’si kesinlikle katılmıyorum, %5,63’ü katılmıyorum, %34,77’si katılıyorum, %29,8’i ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,75$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %64,57’si, mağaza faaliyetlerini ilgilendiren prosedürlerle ilgili gerekli gözden geçirmelerin yapıldığını ve geliştirildiğini ifade etmiştir.

**xxxiii. İzleme Unsuruna İlişkin 33. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.37. Yönetimin Belirli Aralıklarla Mağazanın Performansına Yönelik Gözden Geçirmeleri Çalışanların Motivasyonunu Artırıcı Etki Yapar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	18	19	55	111	99	302	3,84	1,13
<b>% Yüzde</b>	5,96	6,29	18,21	36,76	32,78	100		

İç kontrol sisteminin izleme bileşenine ilişkin sorulan “*Yönetimin Belirli Aralıklarla Mağazanın Performansına Yönelik Gözden Geçirmeleri Çalışanların Motivasyonunu Artırıcı Etki Yapar*” ifadesine katılımcıların %5,96’sı Kesinlikle Katılmıyorum, %6,29’u Katılmıyorum, %18,21’i Kısmen Katılıyorum, %36,75’i Katılıyorum, %32,78’i ise Kesinlikle Katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,84$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %69,54’ü, yönetimin belirli aralıklarla mağazanın performansına yönelik gözden geçirmelerinin çalışanların motivasyonunu artırıcı etki yaptığını ifade etmiştir.

**xxxiv. İzleme Unsuruna İlişkin 34. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.38. İç Kontrolün Mağaza Denetimleri Sonrası Yapmış Olduğu Değerlendirmeler ve Alınması Gereken Tedbirler Belirlenmekte ve Bir Eylem Çerçevesinde Uygulanmaktadır**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	19	24	58	110	91	302	3,76	1,15
<b>% Yüzde</b>	6,29	7,95	19,21	36,42	30,13	100		

İç kontrol sisteminin izleme bileşenine ilişkin sorulan “İç kontrolün mağaza denetimleri sonrası yapmış olduğu değerlendirmeler ve alınması gereken tedbirler belirlenmekte ve bir eylem çerçevesinde uygulanmaktadır.” ifadesine katılımcıların %6,29’u kesinlikle katılmıyorum, %7,95’i katılmıyorum, %36,42’si katılıyorum, %30,13’ü ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X}=3,76$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %66,55’i, iç kontrolün mağaza denetimleri sonrası yapılan değerlendirmelere ilişkin olarak alınması gereken tedbirlerin belirlendiğini ve bir eylem çerçevesinde uygulandığını ifade etmiştir.

**4.9.4.6. İç Kontrol Sisteminin, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algının Ölçülmesine İlişkin İfadelerin Frekans, Yüzdeler Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Anket formunda yer alan **35-39** arası sorular, iç kontrol sistemi bileşenlerinin mağaza performansı üzerindeki etkisine yönelik algının ölçülmesine ilişkin sorulardan oluşmaktadır. Sorulan sorular ve bunlara ilişkin frekans, yüzdeler dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerine ilişkin veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**xxxv. Mağaza Performansına İlişkin 35. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.39. İç Kontrol Ortamı, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	53	42	65	78	64	302	3,19	1,38
<b>% Yüzde</b>	17,55	13,91	21,52	25,83	21,19	100		

“İç Kontrol Ortamı, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar” ifadesine katılımcıların %17,55’i kesinlikle katılmıyorum, %13,91’i katılmıyorum, %25,83’ü katılıyorum, %21,19’u ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,19$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %47,02’si, iç kontrol ortamının, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına olumlu bir katkısı olduğunu ifade etmiştir.

**xxxvi. Mağaza Performansına İlişkin 36. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.40. İç Kontrole İlişkin Risk Değerlendirmeleri, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	36	39	67	96	64	302	3,37	1,27
<b>% Yüzde</b>	11,92	12,91	22,19	31,79	21,19	100		

“İç Kontrole İlişkin Risk Değerlendirmeleri, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar.” ifadesine katılımcıların %11,92’si kesinlikle katılmıyorum, %12,91’i katılmıyorum, %31,79’u katılıyorum, %21,19’u ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,37$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %52,98'si, iç kontrole ilişkin risk değerlendirmelerinin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına olumlu bir katkısı olduğunu ifade etmiştir.

**xxxvii. Mağaza Performansına İlişkin 37. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.41. İç Kontrol Faaliyetleri Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	46	44	67	81	64	302	3,24	1,34
<b>% Yüzde</b>	15,23	14,57	22,19	26,82	21,19	100		

“İç kontrol faaliyetleri mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerinde olumlu katkı sunar” ifadesine katılımcıların %15,23'ü kesinlikle katılmıyorum, %14,57'si katılmıyorum, %26,82'si katılıyorum, %21,19'u ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,24$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %48,01'i, iç kontrol faaliyetlerinin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına olumlu bir katkısı olduğunu ifade etmiştir.

**xxxviii. Mağaza Performansına İlişkin 38. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.42. Bilgi ve İletişim Etkinliği, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	13	22	60	113	94	302	3,83	1,07
<b>% Yüzde</b>	4,30	7,28	19,87	37,42	31,13	100		

“Bilgi ve iletişim etkinliği mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına olumlu katkı sunar” ifadesine katılımcıların %4,30’u kesinlikle katılmıyorum, %7,28’i katılmıyorum, %37,42’si katılıyorum, %31,13’ü ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,83$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %68,55’i, bilgi ve iletişim etkinliğinin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına olumlu bir katkısı olduğunu ifade etmiştir.

**xxxix. Mağaza Performansına İlişkin 39. Soruya Verilen Cevapların Frekans Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri:**

**Tablo 4.43. İzleme Faaliyetleri, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar**

	1	2	3	4	5	Toplam	Mean Ort. $\bar{X}$	Std. Sapma SS
<b>Frekans</b>	29	32	83	90	68	302	3,45	1,22
<b>% Yüzde</b>	9,60	10,60	27,48	29,80	22,52	100		

“İzleme faaliyetleri mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına olumlu katkı sunar” ifadesine katılımcıların %9,60’ı kesinlikle katılmıyorum, %10,60’ı katılmıyorum, %29,8’i katılıyorum, %22,52’si ise kesinlikle katılıyorum olarak yanıt vermişlerdir. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması ise  $\bar{X} = 3,45$  olarak gerçekleşmiştir.

Katılımcıların %52,32’si, izleme faaliyetlerinin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına olumlu bir katkısı olduğunu ifade etmiştir.

#### 4.9.5. Ölçeklerin Genel Analizi

Tablo 4.44. Ölçeklerin Genel Analizi

Boyut / Alt Boyut	$\bar{X}$	SS
İç Kontrol Sistemi	128.03	25.46
Kontrol Ortamı	38.04	7.59
Risk Değerlendirme	21.64	5.32
Kontrol Faaliyetleri	31.37	5.77
Bilgi ve İletişim	21.89	5.29
İzleme	15.07	4.06
İç Kontrol Sisteminin Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı	17.09	5.67

Ölçek ve alt boyutlarına ait puan ortalamaları incelendiğinde iç kontrol sistemi ölçeğinin puan ortalamasının  $128.03 \pm 25.46$  olduğu görülmektedir. Ölçekten alınabilecek en yüksek puanın 170 olduğu düşünüldüğünde ortaya çıkan puanın “**katılıyorum**” seviyesinde olduğu görülmektedir. Buna göre ankete katılanların çoğunluğu iç kontrol sistemi etkinliğinin yüksek olduğunu beyan etmektedir.

İç kontrol sisteminin bileşenleri incelendiğinde, iç kontrol ortamı  $38.04 \pm 7.59$  (**katılıyorum**), risk değerlendirme  $21.64 \pm 5.32$  (**katılıyorum**), iç kontrol faaliyetleri  $31.37 \pm 5.77$  (**katılıyorum**), bilgi ve iletişim  $21.89 \pm 5.29$  (**katılıyorum**) ve izleme  $15.07 \pm 4.06$  (**katılıyorum**) puan ortalamasına sahiptir.

İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı ölçeğinin ise  $17.09 \pm 5.67$  puan ortalamasına sahip olduğu görülmektedir. Ölçekten alınabilecek en yüksek puan 25 olup elde edilen puan “**katılıyorum**” seviyesindedir. Katılımcıların büyük bir kısmı iç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerinde etkisi olduğuna yönelik algıya sahiptir.

#### 4.9.6. Hipotezlere İlişkin Analizler

Araştırma konusu iki ana hipotezden oluşmaktadır. Ana hipotez ve alt hipotezlere ilişkin analizlere aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

#### **4.9.6.1. Birinci Ana Hipotez ve Alt Hipotezlere İlişkin Analizler**

Birinci ana hipotez ve buna ilişkin alt hipotezleri aşağıdaki gibidir:

##### **1. Ana Hipotez:**

**H1.** İç Kontrol Sisteminin, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerinde Olumlu bir etkisi vardır.

##### **Alt Hipotezler:**

**H1.1:** İç kontrol ortamı unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.2:** Risk değerlendirme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.3:** İç Kontrol Faaliyetleri unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.4:** Bilgi ve İletişim unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.5:** İzleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

##### **4.9.6.1.1. Araştırmaya İlişkin Korelasyon Analizi**

Korelasyon analizi, değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkiyi incelemeye kullanılan metotlardan birisidir. Korelasyon, iki veya daha fazla sayıda değişkenler arasında var olan ilişkinin durumunu gösterir. Bu ilişki bir sayı ile gösterilir. Bu sayı korelasyon katsayısıdır. Yani aralarında doğrusal bir ilişki bulunan iki değişken arasındaki ilişkinin derecesini ölçmeye yarayan katsayıya, korelasyon katsayısı denir. Değişkenler arasındaki ilişki farklı biçimlerde olabilir. Eğer ilişkileri birinci dereceden bir matematiksel eşitlikle gösterme imkanı varsa bu ilişki doğrusal bir ilişkidir.

İlişkileri birinci dereceden bir matematiksel eşitlikle gösterme imkanı yoksa o zaman değişkenler arasında doğrusal olmayan bir ilişki söz edilir. Korelasyon katsayısı (-1,00 ile +1,00) arasında farklı değerler alabilir. Eğer iki değişken aynı yönde değişme göstermiş ise, aralarındaki ilişkinin pozitif olduğu yani korelasyon katsayısının (+) pozitif olduğu söylenir. Değişkenler ters yönde değişiyorsa yani biri azalıp diğeri çoğalıyorsa bu durumda ilişkinin negatif ve korelasyon katsayısının (-) negatif olacağı söylenir (Arslantürk & Arslantürk, 2010:232).

Korelasyon katsayısı, 0.30-0.70 arasında değerler alıyor ise bu durumda iki değişken arasında orta düzeyde bir ilişki söz edilir. Katsayı değeri 0.70'den büyük olduğunda ise yüksek bir ilişki ve 0.30'dan küçük ise düşük düzeyde bir ilişki söz edilebilir. Katsayının 0.00 olması durumunda ise herhangi bir ilişkinin olmadığı söylenebilir (Büyüköztürk, vd., 2019:87).

Araştırmanın bu bölümünde iç kontrol sisteminin her bir bileşeninin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etki algısı irdelenmiştir. Araştırma neticesinde ulaşılan sonuçlara aşağıda yer alan tabloda yer verilmiştir.

**Tablo 4.45. Korelasyon Matrisi**

Unsur	Test	Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Perfor.Etki Algısı	İç Kontrol Sistemi	Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyeti	Bilgi ve İletişim	İzleme
Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Perfor.Etki Algısı	Kor. Katsayısı	1						
	sig.	0						
İç Kontrol Sistemi	Kor. Katsayısı	0,7403**	1					
	sig.	0						

**Tablo 4.45. (devamı)**

<b>Kontrol Ortamı</b>	Kor. Katsayısı	0,6689**	0,9129*	1				
	sig.	0	0					
<b>Risk Değerlendirme</b>	Kor. Katsayısı	0,6860**	0,9189*	0,8080**	1			
	sig.	0	0	0				
<b>Kontrol Faaliyeti</b>	Kor. Katsayısı	0,6438**	0,9104*	0,7696**	0,7903**	1		
	sig.	0	0	0	0			
<b>Bilgi ve İletişim</b>	Kor. Katsayısı	0,6919**	0,9092*	0,7686**	0,7829**	0,7925**	1	
	sig.	0	0	0	0	0		
<b>İzleme</b>	Kor. Katsayısı	0,6734**	0,8772*	0,6970**	0,7939**	0,7767**	0,8057**	1
	sig.	0	0	0	0	0	0	

\*\* . korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 4.45’de, değişkenler arasındaki ilişkilere yer verilmiştir. İç kontrol sistemi ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,7403** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde ve yüksek seviyede anlamlı bir ilişki vardır. Kontrol ortamı unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,6689** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Risk değerlendirme unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,6860** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Kontrol faaliyetleri unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,6438** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Bilgi ve iletişim unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,6919** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Yine izleme unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında da **0,6734** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğu gözlenmektedir. Buna göre iç kontrol bileşenlerinin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısına ilişkin orta seviyede anlamlı bir ilişkinin olduğu söylenebilir.

Tablo 4.45’de iç kontrol bileşenlerinin kendi aralarındaki ilişki düzeyleri de görülmektedir. Buna göre kontrol ortamı ile risk değerlendirme arasında **0,808** ( $p < 0,05$ ), kontrol faaliyetleri arasında **0,769** ( $p < 0,05$ ) ve bilgi ve iletişim ile **0,768** ( $p < 0,05$ ) gibi yüksek düzeyde anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Kontrol ortamı

ile izleme arasında ise **0,697** ( $p < 0,05$ ) yüksek düzeye yakın bir ilişki olduğu söylenebilir.

Risk değerlendirme ile kontrol faaliyetleri **0,790** ( $p < 0,05$ ), bilgi ve iletişim **0,782** ( $p < 0,05$ ) ve izleme **0,793** ( $p < 0,05$ ) arasında yüksek düzeyde anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

Kontrol faaliyetleri ile bilgi iletişim **0,792** ( $p < 0,05$ ) ve izleme **0,776** ( $p < 0,05$ ) arasında da yüksek seviyede güçlü bir ilişkinin olduğu görülmektedir.

Ve son olarak bilgi ve iletişim bileşeni ile izleme bileşeni arasında da **0,805** ( $p < 0,05$ ) yüksek düzeyde anlamlı bir ilişkinin varlığından söz edilebilir.

#### **4.9.6.1.2. Regresyon Analizine İlişkin Sonuçlar**

Regresyon, aralarında ilişki bulunan iki veya daha çok değişkenden birisi bağımlı değişken, diğeri de bağımsız değişken/değişkenler olarak nitelendirilen değişkenler arasındaki ilişkiyi matematiksel eşitlik modeli ile açıklayan bir analiz süreci olarak tanımlanır (Arslantürk & Arslantürk, 2010:243).

Değişkenler arasındaki ilişki doğrusal ise doğrusal regresyon analizi, değilse doğrusal olmayan regresyon analizinden söz edilir. Analizde bağımlı değişken bir değişken tarafından tahmin ediliyorsa işleme basit regresyon denir. Şayet iki veya daha fazla değişken tarafından tahmin ediliyor ise o zaman çoklu regresyon söz konusudur (Büyüköztürk, vd., 2019:114-115).

Basit regresyon analizinde regresyon modeli (denklemleri) i. gözlem için aşağıdaki şekilde yazılabilir:

$$\hat{Y}_i = a + bX + e_i$$

Bu denklemde yer alan ( $\hat{Y}$ ) bağımlı değişkeni; (a) kesim noktasını gösteren sabit değeri; (b) regresyon katsayısını; (X) bağımsız değişkeni; (e) ise hata miktarını gösterir. Regresyon eşitliğini oluşturmada amaç hatayı (e) minimize etmek ve

sıfırlamaktır. Bu nedenle i. gözlem için regresyon denklemi yazılırken hata terimi çıkarılır ve denklem şu şekilde yazılır:

$$\hat{Y}_i = a + bX$$

Bir regresyon analizinde :

- Regresyon modelinin sunduğu tahmin gücü,
- Regresyon doğrusunun eğim derecesi,
- Bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olup olmadığı,
- Değişkenlerin normallik durumu ve yönünün bilinmesi istenir (Arslantürk & Arslantürk, 2010:244).

Çalışmamızda iç kontrol sisteminin bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme unsurunun, mağaza performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi olup olmadığı incelenmiştir.

Bu kapsamda regresyon analizi ile aşağıdaki hipotezler doğrulanmaya çalışılmıştır.

### **I. Ana Hipotez :**

**H1.** İç Kontrol Sisteminin, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerinde Olumlu bir etkisi vardır.

### **Alt Hipotezler:**

**H1.1:** İç kontrol ortamı unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.2:** Risk değerlendirme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.3:** İç Kontrol Faaliyetleri unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.4:** Bilgi ve İletişim unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.5:** İzleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**Tablo 4.46. İç Kontrol Sisteminin Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi**

	B	Std. Hata	$\beta$	t	p	F	p
<b>Sabit</b>	-4.022	1.129		-3.564		363.862	0.000
<b>İç Kontrol Sistemi (XICKONTETK)</b>	0.165	0.009	<b>0.740</b>	19.075	<b>0.000*</b>		
<b>Bağımlı Değişken: Mağaza Performansı Algısı (ŶMAGPERFALGISI); R<sup>2</sup> = 0.548</b>							

\* p < 0,05

Tablo 4.46’da iç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerindeki etkisine ilişkin regresyon analizine yer verilmiştir. Gerçekleştirilen regresyon analizi neticelerine göre, modelin istatistiki olarak anlamlı olduğu ve iç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % 54,8’ini açıklayabildiği görülmektedir (**R<sup>2</sup>=0,548; p < 0,05**). Bu sonuçlara göre, iç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif yönde ve anlamlı bir şekilde etkilediği belirlenmiştir ( **$\beta = 0,74$ ; p < 0,05**). Bu durum Tablo 4.45 Korelasyon tablosunda ayrıca gösterilmiştir.

Bu durumda **(H1) Ana hipotezi kabul edilmiştir. Yani iç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.**

**(H1) Ana hipotezine** ilişkin oluşturulan modelin denklemini aşağıdaki gibidir:

$$\hat{Y}_{MAGPERFALGISI} = -4.022 + 0.165 X_{ICKONTETK}$$

**Tablo 4.47. Kontrol Ortamı Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi**

	B	Std. Hata	$\beta$	t	p	F	P
Sabit	-1.909	1.244		-1.535	0.126	242.851	0.000
Kontrol Ortamı ( $X_{KONTORT}$ )	0.500	0.032	<b>0.669</b>	15.584	<b>0.000*</b>		
Bağımlı Değişken: Mağaza Performansı Algısı ( $\hat{Y}_{MAGPERFALGISI}$ ); $R^2 = 0.447$							

\*  $p < 0,05$

Tablo 4.47’de kontrol ortamı unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerindeki etkisine ilişkin regresyon analizine yer verilmiştir. Gerçekleştirilen regresyon analizi neticelerine göre, modelin istatistiksel olarak pozitif ve anlamlı olduğu ve kontrol ortamı unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % **44.70**’ini açıklayabildiği görülmektedir ( $R^2=0,447$ ;  $p < 0,05$ ). Bu sonuçlara göre, kontrol ortamı unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif yönde ve anlamlı bir şekilde etkilediği belirlenmiştir ( $\beta = 0,669$ ;  $p < 0,05$ ). Bu durum Tablo 4.45’de Korelasyon tablosunda ayrıca gösterilmiştir.

Bu durumda **(H1.1) hipotezi kabul edilmiştir**. Yani iç kontrol ortamı unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**(H1.1) hipotezine** ilişkin oluşturulan modelin denklemini aşağıdaki gibidir:

$$\hat{Y}_{MAGPERFALGISI} = -1.909 + 0.500 X_{KONTORT}$$

**Tablo 4.48. Risk Değerlendirme Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi**

	B	Std. Hata	$\beta$	t	p	F	P
Sabit	1.280	0.997		1.283	0.200	266.723	0.000
Risk Değerlendirme ( $X_{RISKDEG}$ )	0.731	0.045	<b>0.686</b>	16.332	<b>0.000*</b>		
Bağımlı Değişken: Mağaza Performansı Algısı ( $\hat{Y}_{MAGPERFALGISI}$ ); $R^2 = 0.471$							

\*  $p < 0,05$

Risk değerlendirme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre, modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve risk değerlendirme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % 47.10'unu açıklayabildiği görülmektedir ( $R^2=0,471$ ;  $p < 0,05$ ). Bu sonuçlara göre, risk değerlendirme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif yönde ve anlamlı bir şekilde etkilediği belirlenmiştir ( $\beta = 0,686$ ;  $p < 0,05$ ). Bu durum Tablo 4.45'de Korelasyon tablosunda ayrıca gösterilmiştir.

Bu durumda **(H1.2) hipotezi kabul edilmiştir**. Yani risk değerlendirme unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**(H1.2) hipotezine** ilişkin oluşturulan modelin denklemini aşağıdaki gibidir:

$$\hat{Y}_{MAGPERFALGISI} = 1.280 + 0.731 X_{RISKDEG}$$

**Tablo 4.49. Kontrol Faaliyetleri Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi**

						F	P
	B	Std. Hata	$\beta$	t	p		
<b>Sabit</b>	-2.741	1.384		-1.980	0.049	212.360	0.000
<b>Kontrol Faaliyetleri (X<sub>KONTFAAL</sub>)</b>	0.632	0.043	<b>0.644</b>	14.573	<b>0.000*</b>		
<b>Bağımlı Değişken: Mağaza Performansı Algısı (Ŷ<sub>MAGPERFALGISI</sub>); R<sup>2</sup> = 0.414</b>							

\*  $p < 0,05$

Kontrol faaliyetleri unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla gerçekleştirilen regresyon analizi neticelerine göre, modelin istatistiksel olarak pozitif ve anlamlı olduğu ve kontrol faaliyetleri unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % 41.40'ını açıklayabildiği görülmektedir ( $R^2=0.414$ ;  $p < 0.05$ ). Bu sonuçlara göre, iç kontrol faaliyetleri unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif yönde ve anlamlı bir şekilde etkilediği belirlenmiştir ( $\beta = 0.644$ ;  $p < 0.05$ ). Bu durum Tablo 4.45'de Korelasyon tablosunda ayrıca gösterilmiştir.

Bu durumda **(H1.3) hipotezi kabul edilmiştir.** Yani kontrol faaliyeti unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**(H1.3) hipotezine** ilişkin oluşturulan modelin denklemini aşağıdaki gibidir:

$$\hat{Y}_{MAGPERFALGISI} = -2.741 + 0.632 X_{KONTFAAL}$$

**Tablo 4.50. Bilgi ve İletişim Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi**

						F	p
	B	Std. Hata	$\beta$	t	p		
<b>Sabit</b>	0.856	1.006		0.850	0.396	275.558	0.000
<b>Bilgi ve İletişim (XBILGIVEILE)</b>	0.742	0.045	<b>0.692</b>	16.600	<b>0.000*</b>		
<b>Bağımlı Değişken: Mağaza Performansı Algısı (<math>\hat{Y}_{MAGPERFALGISI}</math>); <math>R^2 = 0.479</math></b>							

\*  $p < 0,05$

Bilgi ve iletişim unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre, modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve bilgi ve iletişim unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % 47.90'ını açıklayabildiği görülmektedir ( $R^2=0.479$ ;  $p < 0.05$ ). Bu sonuçlara göre, bilgi ve iletişim unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediği belirlenmiştir ( $\beta = 0.692$ ;  $p < 0.05$ ). Bu durum Tablo 4.45'de Korelasyon tablosunda ayrıca gösterilmiştir.

Bu durumda **(H1.4) hipotezi kabul edilmiştir.** Yani bilgi ve iletişim unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**(H1.4) hipotezine** ilişkin oluşturulan modelin denklemini aşağıdaki gibidir:

$$\hat{Y}_{MAGPERFALGISI} = 0.856 + 0.742 X_{BILGIVEILET}$$

**Tablo 4.51. İzleme Unsurunun Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performans Algısı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi**

	B	Std. Hata	$\beta$	t	p	F	p
<b>Sabit</b>	2.922	0.930		3.140	0.002	248.906	0.000
<b>İzleme (XİZLEME)</b>	0.940	0.060	<b>0.673</b>	15.777	<b>0.000*</b>		
<b>Bağımlı Değişken: Mağaza Performansı Algısı (<math>\hat{Y}_{MAGPERFALGISI}</math>); <math>R^2 = 0.453</math></b>							

\*  $p < 0,05$

İzleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerindeki etkisini saptamak için gerçekleştirilen regresyon analizi neticelerine göre, modelin istatistiksel olarak pozitif ve anlamlı olduğu ve izleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % 45.30'unu açıklayabildiği görülmektedir ( $R^2=0.453$ ;  $p < 0.05$ ). Bu sonuçlara göre, izleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediği belirlenmiştir ( $\beta = 0.673$ ;  $p < 0.05$ ). Bu durum Tablo 4.45'de Korelasyon tablosunda ayrıca gösterilmiştir.

Bu durumda **(H1.5) hipotezi kabul edilmiştir**. Yani izleme unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**(H1.5) hipotezine** ilişkin oluşturulan modelin denklemini aşağıdaki gibidir:

$$\hat{Y}_{MAGPERFALGISI} = 2.922 + 0.940 XİZLEME$$

**Tablo 4.52. I. Ana Hipotezin ve Alt Hipotezlerin Kabul / Red Durumu**

<b>Hipotezler</b>	<b>Durumu</b>
<b>H1.</b> İç Kontrol Sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.	KABUL
<b>H1.1:</b> İç kontrol ortamı unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.	KABUL

**Tablo 4.52. (devamı)**

<b>H1.2:</b> Risk değerlendirme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.	KABUL
<b>H1.3:</b> İç Kontrol Faaliyetleri unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.	KABUL
<b>H1.4 :</b> Bilgi ve İletişim unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.	KABUL
<b>H1.5 :</b> İzleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.	KABUL

#### **4.9.6.2. İkinci Ana Hipotez ve Alt Hipotezlere İlişkin Analizler**

İkinci ana hipotez ve buna ilişkin alt hipotezleri aşağıdaki gibidir:

#### **II. Ana Hipotez :**

**H2. :** İç Kontrol Sisteminin, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı, Demografik Özelliklere Göre Değişmemektedir.

#### **Alt Hipotezler:**

**H2.1:** İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetine göre farklılık göstermemektedir.

**H2.2:** İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların eğitim durumlarına göre farklılık göstermemektedir.

**H2.3:** İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların unvanlarına göre farklılık göstermemektedir.

**H2.4:** İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların yaşlarına göre farklılık göstermemektedir.

**H2.5:** İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermemektedir.

#### 4.9.6.2.1. (H2.1) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz

##### 4.9.6.2.1.1. T-Testi Analizi

T-testi, tek bir örneklem grubunun belli bir değişkene ilişkin ölçüm ortalamasıyla, aynı değişkene ait ana kitle ya da aynı örneklem grubu için tahmin edilen ya da önceden tahmin edilen/bilinen ortalaması arasında belli bir güven seviyesinde anlamlı bir farklılığın olup olmadığını belirlemek için gerçekleştirilen bir test olarak tanımlanabilir. (Arslantürk & Arslantürk, 2010:194).

T-testi ile her zaman iki farklı ortalama ya da değer karşılaştırılır.

**H2.1** hipotezinde iç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algının, çalışanların cinsiyetine göre farklılık gösterip göstermediği, t -testi ile analiz edilmeye çalışılmıştır.

Cinsiyete yönelik **t-testi** sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 4.53. Cinsiyete Göre T-testi Analizi**

Boyut / Alt Boyut	Cinsiyet	N	$\bar{X}$	ss	t	sd	p
İç Kontrol Sisteminin Mağaza Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı	Erkek	202	16.39	5.88	-3.113	302	0.002*
	Kadın	100	18.52	4.96			

\*p < 0.05

Tablo 4.53’de göre iç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, katılımcıların cinsiyetlerine göre farklılaşmaktadır ( $t[302] = -3.113$ ;  $p < 0.05$ ). Buna göre kadınların iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyi ( $\bar{X}=18.52$ ), erkeklere göre ( $\bar{X}=16.39$ ) anlamlı düzeyde yüksek

olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Bu durumda (H2.1) “İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetine göre farklılık göstermemektedir” hipotezi reddedilmektedir. Yani iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir. Kadınların algı düzeyi erkeklere göre daha yüksektir.

#### 4.9.6.2.2. (H2.2) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz

##### 4.9.6.2.2.1. Varyans (Anova) Analizi

Varyans analizi (ANOVA), iki veya daha çok evrene ait ortalama puanları karşılaştırma da kullanılan güçlü bir parametrik istatistiktir. ANOVA teknikleri ve t-testi ile aynı mantıkta hareket ederler. T-testi iki örneklem ortalaması ( $\bar{X}_1$  ve  $\bar{X}_2$ ) arasındaki farkı, iki örneklem farkının standart hatası ile karşılaştırmak suretiyle değerlendirir. İki ya da daha çok ortalamayı karşılaştırmada kullanılan test istatistiği olan F oranı, yani tek yönlü varyans analizi ise, t-testinin bir uzantısıdır. Tek yönlü ANOVA, bir çalışmada, bağımlı değişken üzerinde etkisi araştırılan sadece bir bağımsız değişken olduğu zaman uygulanır. Bağımsız değişkeni faktör olarak da adlandırılabilir ve bağımsız değişkenin seviyeleri, farklı işlem gruplarını, örneklemi gösterir. ANOVA güçlü bir parametrik teknik olduğundan, mükemmel bir normal dağılıma, homojen evrenlere ve yansız olmayan örneklemelere sahip olmayan çalışmalarda da kullanılabilir (Büyüköztürk, vd., 2019:165-166).

Bu kapsamda tek yönlü ANOVA testi yardımı ile H2.2 hipotezi doğrulanmaya çalışılmıştır.

(H2.2) Hipotezine göre çalışanların eğitim durumlarına yönelik ANOVA Testi aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 4.54. Çalışanların Eğitim Durumuna Göre ANOVA Analizi**

Boyut / Alt Boyut	Eğitim Durumu	n	$\bar{X}$	SS	F	P
İç Kontrol Sisteminin Mağaza Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı	İlköğretim - Lise	92	17.32	5.17	0.281	<b>0.755</b>
	Lisans	197	16.94	5.98		
	Yüksek Lisans	13	17.92	4.29		

\*p < 0.05

Tablo 4.54’de çalışanların eğitim durumlarına göre tek yönlü ANOVA testi uygulanmıştır. Yukarıdaki tabloya göre iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, katılımcıların eğitim durumuna göre farklılaşmamaktadır ( $F= 0,281$ ;  $p > 0.05$ ). Bu durumda **(H2.2)** “İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların eğitim durumlarına göre farklılık göstermemektedir” **hipotezi kabul edilmiştir.**

#### 4.9.6.2.3. (H2.3) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz

**(H2.3) Hipotezine** göre çalışanların unvanlarına yönelik ANOVA Testi aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 4.55. Çalışanların Unvan Durumuna Göre ANOVA Analizi**

Boyut / Alt Boyut	Unvan	n	$\bar{X}$	SS	F	P
İç Kontrol Sisteminin Mağaza Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı	Mağaza Müdür Yardımcısı (1)	107	18.47	5.27	6.501	0.000*
	Mağaza Müdürü (2)	164	16.07	5.69		
	Yönetici (3)	24	16.38	6.04		
	Uzman (4)	7	22.57	2.30		

\* $p < 0.05$

Yukarıdaki tablo da görüleceği üzere, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, katılımcıların unvanlarına göre farklılaşmaktadır ( $p < 0.05$ ). **Bu durumda H2.3 hipotezi reddedilmektedir.**

Tespit edilen farklılıkların hangi gruplar arasında gerçekleştiğini belirlemek için tamamlayıcı hesaplamaların yapılması gerekmektedir. Söz konusu hesaplama tekniğine **post-hoc** tekniği denilmektedir. Araştırmada, grupların içerisinde farklılık oluşturan grup veya grupları belirlemek üzere çok sayıda post-hoc istatistiği bulunmaktadır. Hangi post-hoc istatistiğinin kullanılacağı konusu bazı varsayımları gerektirmektedir. Post-hoc'lara ait istatistik türünün seçimi aşamasında, önemli olan gruplar arası varyansın eşit olup-olmama özelliğidir. Varyanslar eşit ise araştırmacılar

çoklu karşılaştırma testleri olan (pairwise): Tukey, Sidak, LSD (Least Significant Difference), Gabriel, Bonferroni, Scheffe ve Hochberg's GT2 testlerinden birini seçebilirler (Kayri, 2009:52-53).

Farklılığın nereden kaynaklandığının tespit edilmesi için çalışmada çoklu karşılaştırma testlerinden olan **scheffe testi** kullanılmıştır.

**Scheffe testi**, en esnek ve karşılaştırılacak grup sayısının çok olması durumunda ( $\alpha$ ) hata payını kontrol altında tutabilen ve gruplardaki gözlem sayılarının eşit olması varsayımını dikkate almayan bir post hoc türüdür (Kayri, 2009:54).

**Tablo 4.56. Unvan Türüne Göre Scheffe Testi Sonuçları**

Scheffe Testi						
(I) UNVAN	(J) UNVAN	Ortalama Fark (I-J)	Std. Hata	Sig.	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
<b>Mağaza Müdür Yard.(1)</b>	Mağaza Müdürü (2)	2.39412*	.68647	.008	.4641	43.241
	Yönetici (3)	209.229	124.763	.423	-14.155	56.000
	Uzman (4)	-410.414	215.506	.307	-101.632	19.549
<b>Mağaza Müdürü (2)</b>	Mağaza Müdür Yard.(1)	<b>-2.39412*</b>	.68647	<b>.008</b>	-43.241	-.4641
	Yönetici (3)	-.30183	120.726	.996	-36.961	30.924
	Uzman (4)	<b>-6.49826*</b>	213.194	<b>.027</b>	-124.923	-.5042
<b>Yönetici (3)</b>	Mağaza Müdür Yard.(1)	-209.229	124.763	.423	-56.000	14.155
	Mağaza Müdürü (2)	.30183	120.726	.996	-30.924	36.961
	Uzman (4)	-619.643	237.287	.080	-128.678	.4750
<b>Uzman (4)</b>	Mağaza Müdür Yard.(1)	410.414	215.506	.307	-19.549	101.632
	Mağaza Müdürü (2)	6.49826*	213.194	.027	.5042	124.923
	Yönetici (3)	619.643	237.287	.080	-4750	128.678

\*. Ortalama fark 0.05 düzeyinde anlamlıdır. (4 > 2; 1 > 2)

Yukarıdaki **Anova** testine ilişkin Tablo 4.55 ve **Scheffe** testine ilişkin Tablo 4.56 incelendiğinde çalışanların iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyleri unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir (**F=6.501; p<0.05**). Söz konusu farklılığın hangi gruplar arasında oluştuğunu tespit etmek için uygulanan Scheffe testi neticelerine göre **mağaza müdür yardımcılarının** ( $\bar{X}=18.47$ ) ve **uzmanların** ( $\bar{X}=22.57$ ) iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyinin **mağaza müdürlerinden** ( $\bar{X}=16.07$ ) daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Unvanlara göre farklılık vardır.

Bu durumda (**H2.3**) “*İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların unvanlarına göre farklılık göstermemektedir*” **hipotezi reddedilmektedir.**

#### 4.9.6.2.4. (H2.4) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz

(**H2.4**) **Hipotezine** göre çalışanların yaş durumlarına yönelik ANOVA Testi aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 4.57. Çalışanların Yaş Durumuna Göre ANOVA Analizi**

Boyut / Alt Boyut	Yaş	n	$\bar{X}$	SS	F	p
İç Kontrol Sisteminin Mağaza Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı	18-25	7	19.00	5.89	1.304	<b>0.273</b>
	25-35	141	17.60	5.73		
	35-45	145	16.46	5.66		
	45-Üzeri	9	17.89	4.20		

\*p < 0.05

Tablo 4.57’de çalışanların eğitim durumlarına göre tek yönlü **ANOVA** testi uygulanmıştır. Yukarıdaki tabloya göre iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, katılımcıların yaş durumuna göre farklılaşmamaktadır (**F= 1.304; p > 0.05**). Bu durumda (**H2.4**) “*İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların yaşlarına göre farklılık göstermemektedir*” **hipotezi kabul edilmiştir.**

#### 4.9.6.2.5. (H2.5) Hipotezine İlişkin Yapılan Analiz

(H2.5) Hipotezine göre çalışanların mesleki tecrübe yıllarına yönelik ANOVA Testi aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 4.58. Çalışanların Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre ANOVA Analizi**

Boyut / Alt Boyut	Mesleki Tecrübe	n	$\bar{X}$	SS	F	p
İç Kontrol Sisteminin Mağaza Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı	5 yıldan az (1)	23	18.57	5.74	3.565	0.007*
	5-10 (2)	99	17.97	5.49		
	10-15 (3)	104	17.07	5.31		
	15-20 (4)	59	14.83	5.82		
	20 yıldan fazla (5)	17	18.06	6.60		

\*p < 0.05; 2 > 4

Yukarıdaki tabloya göre iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, katılımcıların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılaşmaktadır (F=3.565; p < 0.05).

Farklılığın nereden kaynaklandığının tespit edilmesi amacıyla **scheffe testi** uygulanmıştır.

**Tablo 4.59. Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre Scheffe Testi Sonuçları**

Scheffe Testi						
(I) TECRUBE	(J) TECRUBE	Ortalama Fark (I-J)	Std. Hata	Sig.	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
5 Yıldan Az (1)	5-10 Yıl Arası (2)	.59552	129.139	.995	-34.074	45.985
	10-15 Yıl Arası (3)	149.791	128.553	.851	-24.868	54.827
	15-20 Yıl Arası (4)	373.471	137.144	.119	-.5163	79.858
	20 Yıldan Fazla (5)	.50639	178.444	.999	-50.248	60.376

**Tablo 4.59. (devamı)**

<b>5-10 Yıl Arası (2)</b>	<b>5 Yıdan Az (1)</b>	-.59552	129.139	.995	-45.985	34.074
	<b>10-15 Yıl Arası (3)</b>	.90239	.78338	.857	-15.259	33.306
	<b>15-20 Yıl Arası (4)</b>	3.13919*	.91758	.021	.2950	59.834
	<b>20 Yıdan Fazla (5)</b>	-.08913	146.469	$\frac{1.00}{0}$	-46.292	44.510
<b>10-15 Yıl Arası (3)</b>	<b>5 Yıdan Az (1)</b>	-149.791	128.553	.851	-54.827	24.868
	<b>5-10 Yıl Arası (2)</b>	-.90239	.78338	.857	-33.306	15.259
	<b>15-20 Yıl Arası (4)</b>	223.680	.90931	.198	-.5818	50.554
	<b>20 Yıdan Fazla (5)</b>	-.99152	145.952	.977	-55.156	35.326
<b>15-20 Yıl Arası (4)</b>	<b>5 Yıdan Az (1)</b>	-373.471	137.144	.119	-79.858	.5163
	<b>5-10 Yıl Arası (2)</b>	<b>-3.13919*</b>	.91758	<b>.021</b>	-59.834	-.2950
	<b>10-15 Yıl Arası (3)</b>	-223.680	.90931	.198	-50.554	.5818
	<b>20 Yıdan Fazla (5)</b>	-322.832	153.573	.354	-79.886	15.320
<b>20 Yıdan Fazla (5)</b>	<b>5 Yıdan Az (1)</b>	-.50639	178.444	.999	-60.376	50.248
	<b>5-10 Yıl Arası (2)</b>	.08913	146.469	$\frac{1.00}{0}$	-44.510	46.292
	<b>10-15 Yıl Arası (3)</b>	.99152	145.952	.977	-35.326	55.156
	<b>15-20 Yıl Arası (4)</b>	322.832	153.573	.354	-15.320	79.886
*. Ortalama fark 0.05 düzeyinde anlamlıdır. (2 >4)						

Yukarıdaki **Anova** testine ilişkin Tablo 4.58 ve **Scheffe** testine ilişkin Tablo 4.59 incelendiğinde çalışanların iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyleri mesleki tecrübe yıllarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir ( $F=3.565$ ;  $p<0.05$ ). Farklılığın hangi grupları arasında oluştuğunu tespit etmek amacı ile yapılan Scheffe testi neticelerine göre **5-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip çalışanların ( $\bar{X}=17,97$ )** iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyinin, **15-20 yıl arası mesleki tecrübeye sahip çalışanlara ( $\bar{X}=14,83$ )** göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık vardır. Bu durumda (**H2.5**) “İç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermemektedir” hipotezi reddedilmektedir.

**Tablo 4.60. II. Ana Hipoteze İlişkin Alt Hipotezlerin Kabul / Red Durumu**

<b>Hipotezler</b>	<b>Durumu</b>
<b>H2.1:</b> İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetine göre farklılık göstermemektedir	RED
<b>H2.2:</b> İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların eğitim durumlarına göre farklılık göstermemektedir	KABUL
<b>H2.3:</b> İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların unvanlarına göre farklılık göstermemektedir	RED
<b>H2.4 :</b> İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların yaşlarına göre farklılık göstermemektedir	KABUL
<b>H2.5 :</b> İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermemektedir	RED

Yukarıdaki Tablo 4.60’da görüleceği üzere (H2) ANA hipotezin (*İç Kontrol Sisteminin Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansı Üzerindeki Etkisine Yönelik Algı, Demografik Özelliklere Göre Değişmemektedir*) alt hipotezlerini oluşturan H2.2 ve H.2.4 alt hipotezleri KABUL edilmiş, H2.1, H2.3 ve H2.5 alt hipotezleri ise RED edilmiştir.

Bu sonuçlara göre (H2) ANA hipotez, (H2.2) “İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların eğitim durumlarına göre farklılık göstermemektedir”, ve (H2.4) “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların yaşlarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezleri için KABUL edilmiş, (H2.1) “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetine göre farklılık göstermemektedir”, (H2.3) “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların unvanlarına göre farklılık göstermemektedir” ve (H2.5) “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezleri için RED edilmiştir (Aksoy & Tekneci, 2023:81).

## BÖLÜM V

### SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde işletmeler her geçen gün iç kontrol sisteminin varlığına daha fazla ihtiyaç duymaktadırlar. Bunun nedeni de büyük ölçüde iç kontrol sisteminin tanımında yatmaktadır. İşletmeler devamlılıklarını sağlamak, hedeflerine ulaşmak, varlıklarını korumak, risklere karşı önlem almak, faaliyetlerin işletme amaçları doğrultusunda düzenlenmiş politikalar ve prosedürler doğrultusunda yerine getirilmesi gibi konularda iç kontroller iyi bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol sistemlerinin işletmeler üzerindeki etkinliğinin ölçülmesi, çalışanlar tarafından nasıl algılandığı gibi hususlar, yöneticiler tarafından irdelenmesi gereken bir konudur. Çalışanların algı düzeyleri, işletme yönetimi tarafından değerlendirilmeli ve iç kontrol sistemine ilişkin iyileştirici tedbirlerin alınmasını gerekli kılmalıdır. İç kontrol sisteminin işletmelerde finansal ve finansal olmayan performansları üzerindeki etkisine yönelik literatürde yeterli sayıda araştırmalar yapılmış olup, araştırma sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda değerlendirmeler yapılmış ve farklı önerilerde bulunulmuştur.

COSO iç kontrol sisteminin bileşenleri, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme unsurlarından oluşmaktadır. Çalışmamızda uygulanan anketin hazırlanması aşamasında, COSO iç kontrol sistemi bileşenleri dikkate alınmıştır. Ankette yer alan 39 soru, kontrol ortamı bileşeni, risk değerlendirme bileşeni, kontrol faaliyeti bileşeni, bilgi ve iletişim bileşeni ile izleme bileşenine ilişkin 17 kriter gözetilerek hazırlanmıştır. Ankette 1-10 arasında yer alan sorular kontrol ortamı bileşeni, 11-16 arasında yer alan sorular risk değerlendirme bileşeni, 17-24 arasında yer alan sorular kontrol faaliyetleri bileşeni, 25-30 arasında yer alan sorular bilgi ve iletişim bileşeni ve 31-34 arasında yer alan sorular ise izleme bileşenine ilişkin sorulardan oluşmaktadır. 35-39 aralığında yer alan sorular da iç kontrol sistemi bileşenlerinin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algının ölçülmesine ilişkin sorulardan oluşmaktadır.

İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etki algısının araştırılmasına yönelik bu çalışma, D&R (Turkuvaz Müzik Kitap Mağ. Paz. A.Ş) mağazalarında görev alan çalışanlar üzerinde yapılmıştır. D&R, perakende sektöründe emek yoğun bir yapıya sahip olup, mağaza personelinin sayıca fazla ve devir hızının yüksek olması, iç ve dış riskleri içinde barındırması gibi unsurlar, etkili bir iç kontrol sisteminin varlığını gerekli kılmaktadır. Bu sebeple mağaza bünyesinde iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisinin, mağaza personeli tarafından nasıl algılandığı yapılan bu çalışma ile ölçülmeye çalışılmıştır.

Anket çalışmasına 302 mağaza çalışanı geri dönüş sağlamıştır. Anket verileri, SPSS 22.0 bilgisayar paket programı ile analiz edilmiştir. Verilerin analizinde ilk önce tamamlayıcı istatistikler olarak kabul edilen frekans, yüzde, ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Verilerin güvenilirlik analizi için Cronbach's Alpha testi uygulanması ile gerçekleştirilmiştir. Verilerin normal dağılıp dağılmadığının ölçülmesi için de Skewness ve Kurtosis testi uygulanmıştır. Çalışmanın I. Ana Hipotezi, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisinin olup olmadığının COSO iç kontrol bileşenleri üzerinden ölçülmesi olup buna yönelik olarak, Korelasyon testi ve Regresyon testi uygulanmıştır. Çalışmanın II. Ana Hipotezi, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik algının demografik özelliklere göre farklılık gösterip göstermediğinin ölçülmesi olup buna yönelik olarak da Varyans Analizi (Tek Yönlü ANOVA), T-testi ve Post-hoc (Scheffe) Testi gerçekleştirilmiştir. Yapılan analizlerde  $p < 0,05$ 'den küçük olan değerler anlamlı kabul edilmiştir.

Verilerin güvenilirlik analizleri için uygulanan Cronbach's Alpha testi sonucunda; iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine yönelik Cronbach Alpha katsayısının 0,938 gibi oldukça **yüksek düzeyde** bir güvenilirliğe sahip olduğu ortaya çıkmıştır.

Çalışmada ankete katılım gösteren 302 personelin % 66,89'unu erkekler, %33,11'ni ise kadınlar oluşturmaktadır. Katılımcıların yaş aralığına bakıldığında, %2,32'si 18-25

yaş aralığında, %46,69'u 25-35 yaş aralığında, %48,01'i 35-45 yaş aralığında ve %2,98'i ise 45 ve üzeri yaş aralığında yer aldığı görülmüştür. Katılımcılar eğitim durumlarına göre değerlendirildiğinde, %30,46'sının İlköğretim-Lise, %65,23'nün Lisans ve %4,30'nun ise Yüksek Lisans mezunu oldukları belirlenmiştir. Mesleki tecrübe yıllarına göre, %7,62'sinin 5 yıldan daha az, %32,78'inin 5-10 yıl arası, %34,44'ünün 10-15 yıl arası, %19,54'ünün 15-20 yıl arası ve %5,63'ünün ise 20 yıldan fazla mesleki tecrübeye sahip olduğu görülmüştür. Katılımcılar unvanlarına göre değerlendirildiğinde ise, %54,30'unun mağaza müdürü, %35,43'nün mağaza müdür yardımcısı, %7,95'inin yönetici ve %2,32'sinin ise uzman unvanına sahip olduğu görülmüştür.

Araştırma iki ana hipotez üzerine kurulmuştur. **I. Ana Hipotez (H1)** “İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” şeklindedir. I. Ana Hipotezin alt hipotezleri ise, COSO iç kontrol sistemi bileşenlerini oluşturan beş unsurun ayrı ayrı mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisinin olup olmadığına yöneliktir. I. Ana Hipotez ve alt hipotezlere ilişkin korelasyon ve regresyon testleri uygulanmıştır.

I. Ana Hipotez ile ilgili olarak yapılan korelasyon analizinde değişkenler arasındaki ilişkilere yer verilmiştir. İç kontrol sistemi ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,7403** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde ve yüksek seviyede anlamlı bir ilişki vardır. Kontrol ortamı unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,6689** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Risk değerlendirme unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,6860** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Kontrol faaliyetleri unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,6438** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Bilgi ve iletişim unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında **0,6919** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Yine izleme unsuru ile mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısı arasında da **0,6734** ( $p < 0,05$ ) pozitif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğu gözlenmektedir. Buna göre iç kontrol bileşenlerinin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansına etki algısına ilişkin orta seviyede anlamlı bir ilişkinin olduğu söylenebilir.

Yine I.Ana Hipotez ve buna ilişkin alt hipotezler ile ilgili olarak Regresyon testi uygulanmıştır. İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerindeki etkisine ilişkin yapılan regresyon analizine göre, modelin istatistiki olarak anlamlı olduğu, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % 54,8'ini açıklayabildiği belirlenmiştir ( $R^2=0,548$ ;  $p < 0,05$ ). Bu sonuçlara göre, iç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediği gözlemlenmiştir. ( $\beta = 0,74$ ;  $p < 0,05$ ). Bu durumda **(H1) Ana Hipotezi kabul edilmiştir**. Yani iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.1** : “İç Kontrol ortamı unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır” alt hipotezi için uygulanan regresyon analizinde, modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve kontrol ortamı unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % 44.70'ini açıklayabildiği belirlenmiştir ( $R^2=0,447$ ;  $p < 0,05$ ). Bu sonuçlara göre, kontrol ortamı unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediği gözlemlenmiştir ( $\beta = 0,669$ ;  $p < 0,05$ ). Bu durumda **(H1.1) alt hipotezi kabul edilmiştir**. Yani iç kontrol ortamı unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.2** : “Risk değerlendirme unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır” alt hipotezi için uygulanan regresyon analiz sonucuna göre, modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve risk değerlendirme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % 47.10'unu açıklayabildiği görülmektedir ( $R^2=0,471$ ;  $p < 0,05$ ). Bu sonuçlara göre, risk değerlendirme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediği belirlenmiştir ( $\beta = 0,686$ ;  $p < 0,05$ ).

Bu durumda **(H1.2) alt hipotezi kabul edilmiştir**. Yani risk değerlendirme unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.3 :** “ İç Kontrol Faaliyetleri unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır” alt hipotezi için uygulanan regresyon analizinde, modelin istatiksel olarak anlamlı olduğu ve kontrol faaliyetleri unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % **41.40**'ını açıklayabildiği belirlenmiştir ( $R^2=0.414$ ;  $p < 0.05$ ). Bu sonuçlara göre, iç kontrol faaliyetleri unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediği gözlemlenmiştir ( $\beta = 0.644$ ;  $p < 0.05$ ). Bu durumda **(H1.3) alt hipotezi kabul edilmiştir**. Yani kontrol faaliyeti unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.4 :** “Bilgi ve İletişim unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerinde olumlu bir etkisi vardır” alt hipotezi için uygulanan regresyon analizine göre, modelin istatiksel olarak anlamlı olduğu ve bilgi ve iletişim unsurunun, mağaza performans algısının % **47.90**'ını açıklayabildiği belirlenmiştir ( $R^2=0.479$ ;  $p < 0.05$ ). Bu sonuçlara göre, bilgi ve iletişim unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediği gözlemlenmiştir ( $\beta = 0.692$ ;  $p < 0.05$ ). Bu durumda **(H1.4) alt hipotezi kabul edilmiştir**. Yani bilgi ve iletişim unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

**H1.5 :** “ İzleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır” alt hipotezi için uygulanan regresyon analizine göre, modelin istatiksel olarak anlamlı olduğu ve izleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısının % **45.30**'unu açıklayabildiği belirlenmiştir ( $R^2=0.453$ ;  $p < 0.05$ ). Bu sonuçlara göre, izleme unsurunun, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısını pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediği gözlemlenmiştir ( $\beta = 0.673$ ;  $p < 0.05$ ). Bu durumda **(H1.5) alt hipotezi kabul edilmiştir**. Yani izleme unsurunun mağazanın finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

Çalışmanın **II.Ana Hipotezi** ve buna ilişkin alt hipotezlere ilişkin olarak Varyans Analizi (ANOVA), T-testi ve Scheffe testi yapılmıştır. II.Ana Hipotez, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performansı üzerindeki etkisine

yönelik algının, demografik özelliklere göre değişip değişmediğine ilişkindir. Demografik özellikler arasında yer alan cinsiyet, yaş, mesleki tecrübe yılı, eğitim ve unvanlarına göre alt hipotezler oluşturulmuş ve iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı bu demografik özelliklere göre analize tabi tutulmuştur.

**H2.1:** “ İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetine göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezi için uygulanan T-testi sonucuna göre, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algının, katılımcıların cinsiyetlerine göre farklılaştığı tespit edilmiştir ( $t[302] = -3.113; p < 0.05$ ). Buna göre kadınların iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyi ( $\bar{X}=18.52$ ), erkeklere göre ( $\bar{X}=16.39$ ) anlamlı düzeyde yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Bu durumda (**H2.1**) “*İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetine göre farklılık göstermemektedir*” **alt hipotezi reddedilmiştir**. Yani iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir. Kadınların algı düzeyi erkeklere göre daha yüksektir.

**H2.2 :** “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların eğitim durumlarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezi için uygulanan tek yönü ANOVA testi sonucuna göre, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, katılımcıların eğitim durumuna göre farklılaşmamaktadır ( $F= 0,281; p > 0.05$ ). Bu durumda (**H2.2**) “*İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların eğitim durumlarına göre farklılık göstermemektedir*” **alt hipotezi kabul edilmiştir**.

**H2.3:** “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların unvanlarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezi için uygulanan tek yönlü ANOVA testi sonucuna göre, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki

etkisine yönelik algı, katılımcıların unvanlarına göre farklılaşmaktadır ( $p < 0.05$ ). **Bu durumda H2.3 hipotezi reddedilmiştir.** Farklılığın nereden kaynaklandığının tespit edilmesi için çalışmada çoklu karşılaştırma testlerinden olan **scheffe testi** kullanılmıştır. Uygulanan **Scheffe** testi sonuçlarına göre, **mağaza müdür yardımcılarının** ( $\bar{X}=18.47$ ) ve **uzmanların** ( $\bar{X}=22.57$ ) iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyinin **mağaza müdürlerinden** ( $\bar{X}=16.07$ ) daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Unvanlara göre farklılık vardır. Bu durumda (**H2.3**) *“İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların unvanlarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezi reddedilmiştir.*

**H2.4:** *“İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların yaşlarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezine ilişkin olarak göre tek yönlü ANOVA testi uygulanmıştır. Test sonucuna göre, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, katılımcıların yaş durumuna göre farklılaşmamaktadır ( $F= 1.304$ ;  $p > 0.05$ ). Bu durumda (**H2.4**) *“İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların yaşlarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezi kabul edilmiştir.**

**H2.5:** *“İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezine ilişkin olarak uygulanan tek yönlü ANOVA testi sonucuna göre, iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, katılımcıların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılaşmaktadır ( $F=3.565$ ;  $p < 0.05$ ). Farklılığın hangi gruplar arasında oluştuğunu tespit etmek amacıyla uygulanan Scheffe testi neticelerine göre **5-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip çalışanların** ( $\bar{X}=17,97$  ) iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyinin, **15-20 yıl arası mesleki tecrübeye sahip çalışanlara** ( $\bar{X}=14,83$ ) göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık vardır. Bu durumda (**H2.5**) *“İç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezi reddedilmiştir.**

*Bu sonuçlara göre (H2) ANA hipotez, (H2.2) “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların eğitim durumlarına göre farklılık göstermemektedir”, ve (H2.4) “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların yaşlarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezleri için KABUL edilmiş, (H2.1) “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların cinsiyetine göre farklılık göstermemektedir”, (H2.3) “İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların unvanlarına göre farklılık göstermemektedir” ve (H2.5) “ İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı, çalışanların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermemektedir” alt hipotezleri için RED edilmiştir.*

*- Sonuçların Mevcut Literatür İle Karşılaştırılması:*

İç Kontrol Sisteminin kurumların finansal ve finansal olmayan performansları üzerindeki etkisine yönelik yapılan ulusal çalışmalar incelendiğinde, **Kanca (2020)** ve **Erdoğan (2016)** tarafından yapılan çalışmalar sonucunda tespit edilen hususlar ile çalışmamız sonucunda elde edilen sonuçlar arasında **benzerlikler** olduğu görülmüştür. Yaptıkları çalışmada bağımsız değişken olarak COSO iç kontrol bileşenleri (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme) ve bağımlı değişken olarak da işletmelerin finansal performansı kullanılmıştır. Yaptıkları analizler sonucunda, iç kontrol sistemi bileşenlerinin işletme performansı üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkisi olduğu belirlenmiştir.

**Yetiş (2017)**, tarafından yapılan çalışmada ise “kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim” bileşenlerinin işletme performansı üzerinde etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Buna karşın “kontrol faaliyetleri ve izleme” unsurlarının işletme performansı üzerinde olumlu etkisi olduğu belirlenmiştir. Tespit edilen bu hususlar çalışmamız ile **farklılıklar** göstermektedir.

İç Kontrol Sisteminin kurumların finansal ve finansal olmayan performansları üzerindeki etkisine yönelik yapılan uluslararası çalışmalar incelendiğinde ise, **Hanoon ve diğerleri (2021)**, **Muhunyo ve Jagongo A. O. (2018)**, **Worku (2018)**, **Muthusi**

(2017), İbrahim (2022), Mwangi ve Muturi (2016), Madhushani ve Jayasiri (2019), Mbilla ve diğerleri (2020), Umar ve Dikko (2018), Lagat (2018) ve Mary ve diğerleri (2014) tarafından COSO iç kontrol sistemi bileşenleri ile işletmelerin finansal performanslarına yönelik etkilerine ilişkin olarak yapılan çalışmalar sonucunda tespit edilen hususlar ile çalışmamız sonucunda elde edilen sonuçlar arasında **benzerlikler** olduğu görülmüştür.

Buna karşın, Mohammed (2020), Oppong ve diğerleri (2016), Ejoh ve Ejom (2014), Ahmed ve Muhammed (2018), İbrahim ve diğerleri (2017), Muraleetharan (2011) ve Omar (2021) tarafından yapılan çalışmalar sonucunda tespit edilen hususlar ile çalışmamız sonucunda elde edilen sonuçlar arasında **farklılıklar** olduğu görülmüştür.

- *Sonuçların D&R Özelinde Değerlendirilmesi :*

Araştırmanın yapıldığı **Turkuvaz Müzik Kitap Mağ.Paz.A.Ş. (D&R)**'ın etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların vermiş oldukları cevaplar ışığında:

- İşletmede etik değerlerin ve dürüstlüğün desteklendiği,
- İşletme bünyesinde düzenli olarak mağaza denetim faaliyetlerini yerine getiren bir iç kontrol biriminin olduğu,
- Yönetim tarafından iç kontrol faaliyetlerinin desteklendiği,
- Mağaza personelinin iç kontrol faaliyetlerinin önemini kavradığı,
- Etik değerlerin ihlali halinde personelin hangi yaptırımlar ile karşılaşacağını bildiği,
- Yönetimin işletme hedeflerini olumsuz etkileyebilecek risklere karşı duyarlı olduğu,
- Personelin önemli riskler ve değişiklikler konusunda yönetim tarafından düzenli olarak bilgilendirildiği ve eğitime tabi tutulduğu,
- Personel tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin doğru kaynaktan ve zamanında ulaşmasını sağlayan prosedür ve yönetmeliklerin olduğu,
- Yönetim tarafından, iç kontrol birimi ile mağaza personeli arasında iletişimin doğrudan ve devamlı olarak yapıldığı,
- İç kontrol faaliyetlerinin yönetim tarafından düzenli olarak izlendiği, tespit edilmiştir.

- *Sonuçların Demografik Özellikler Işığında Değerlendirilmesi:*

Katılımcıların demografik özelliklerine göre iç kontrol bileşenlerinin mağaza performansı üzerindeki etkisine yönelik algıları farklılık göstermiştir:

- İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyinin, D&R çalışanların cinsiyetine göre farklılık gösterdiği yapılan çalışmada belirlenmiştir. **Kadın personelin** iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeylerinin, **erkeklere göre** anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.
- Yapılan çalışmada, İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyinin, D&R çalışanlarının unvanlarına göre farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan **Mağaza Müdür Yardımcılarının** ve **Uzmanların** iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyinin **Mağaza Müdürlerinden** daha yüksek olduğu belirlenmiştir.
- İç Kontrol Sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyinin, D&R mağaza çalışanlarının mesleki tecrübelerine göre farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Yapılan çalışmaya göre, **5-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip çalışanların** iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeyinin, **15-20 yıl arası mesleki tecrübeye sahip çalışanlara** göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Gerek çalışanların unvanları ve gerekse de mesleki tecrübeleri dikkate alındığında, nispeten yaşı daha genç D&R çalışanlarının iç kontrol sisteminin mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisine yönelik algı düzeylerinin daha yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır.

- *Çalışmanın Literatüre Katkısının Değerlendirilmesi :*

Çalışma, ulusal düzeyde COSO iç kontrol çerçevesi, perakende mağazacılık sektörü ve D&R mağazalarını birlikte ele alan ilk çalışma olması nedeniyle önem arz etmektedir. Çalışmanın, iç kontrol sisteminin perakende mağazacılık alanındaki işletmelerin finansal ve finansal olmayan performansları üzerindeki etki algısına ilişkin ulusal düzeydeki çalışmaların azlığı ve perakende mağazacılık sektöründe örneğine rastlanmamış olması nedeniyle literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu kapsamda çalışmanın, COSO iç kontrol bileşenlerinin (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) mağazaların finansal ve finansal olmayan performans algısı üzerinde yüksek düzeyde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğuna dair destekleyici bir kanıt niteliği taşıyacağı düşünülmektedir.

**Bu araştırma ile iç kontrol sisteminin, mağazanın finansal ve finansal olmayan performans üzerindeki etkisinin çalışanlar tarafından nasıl algılandığı irdelenmiştir. Bununla birlikte sonraki araştırmalarda özellikle farklı iş kollarında faaliyet gösteren perakende mağazalarına yönelik iç kontrol sisteminin, finansal ve finansal olmayan performans algısına yönelik etkisinin ölçülmesine yönelik yeni çalışmaların yapılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.**

## REFERANSLAR

- Ahmed, A. M., & Muhammed, A. A. (2018). *Internal Control Systems and Its Relationships With The Financial Performance in Telecommunication Companies "A Case Study Of ASIACELL"*. Studies and Scientific Researches. Economics Edition, No 28, 6-18.
- Akçakanat, Ö. (2011). *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Doktora Tezi.
- Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 89-101.
- Aksoy, T. (2007). Basel ve İç Kontrol. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Aksoy, T. (2006). Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aksoy, T. (2005a). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği : Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:72, 138-164.
- Aksoy, T. (2005b). Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes-Oxley Yasası ile SPK Düzenlemesinin Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mödav, 7(4), 45-79.
- Aksoy, T. (2005c). Bağımsız denetim şirketleri için ulusal ve uluslararası düzenlemelerle uyumlu çok yönlü bir iç kontrol anket formu önerisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 73, s.168-202.
- Aksoy, T. (2005d). Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesebatı ve Yeni AB 8.Denetim Direktif Tasarısına Karşılaştırmalı Bir Bakış, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mödav, 7(3), Eylül, 31-67.
- Aksoy, T. (2005e). Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Turmob, 5(16), Eylül,117-145.
- Aksoy, T. (2010). The Role of Modern Internal Auditing and Corporate Governance in Turkey:A Sound Comparison with the Global Internal Auditing Standards and A Benchmark Analysis on Companies with Corporate Governance Rating Scores That Listed In Istanbul Stock Exchange Corporate Governance Index (CGI), *World of Accounting Science, Muhasebe Bilim Dünyası*, Modav, 12(4),15-45.
- Aksoy, T., & Hacıoglu, U. (2021). *Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era: Global Approaches and New Opportunities*, Springer

International Publishing, Springer Nature AG, Cham, Switzerland.  
<https://doi.org/10.1007/978-3-030-72628-7>

- Aksoy, T., & Mohammed, A. (2020). Assessing bank's internal control effectiveness: The case of Ghanaian listed banks, *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147-4478), 9(4), 96-206.  
<https://doi.org/10.20525/ijrbs.v9i4.743>
- Aksoy, T., & Sağlam, M. (2020). Examining the effects of internal control system on crisis management skills: The case of IMM fire service department. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 9(6), 274-288. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v9i6.922>
- Aksoy, T., & Tekneci, A. (2023). The impact of internal control system effectiveness on store performance: D&R store example. 43rd EBES Conference-Madrid, Program and Abstract Book, Madrid, April 12-14, 2023, ISBN:978-605-71739-3-5, (pp.81). Madrid:EBES Publications.
- Aksoy, T., & Aksoy, L. (2020). Increasing Importance of Internal Control in the Light of Global Developments, National and International Standards and Regulations, *Journal of Turkish Court of Accounts* 2651-351X, (*Sayıştay Dergisi*), 33(118), 9-40.
- Akyel, R. (2010). Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 83-98.
- Alagöz, A. (2008). İşletmelerde İç Kontrol sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü. *Güncel İşletmecilik Konuları* (s. 95-126). içinde Konya: Tablet Yayınları.
- Arslantürk, Z., & Arslantürk, E. (2010). *Uygulamalı Sosyal Araştırma*. İstanbul: Çamlıca Yayınları.
- Asiligwa, M., & Rennox, G. (2017). *The Effect of Internal Controls on the Financial Performance of Commercial Banks in Kenya*. Nairobi: IOSR Journal of Economics and Finance, Volume 8, Issue 3 Ver. IV, PP 92-105.
- Avrupa Toplulukları Komisyonu.(2007). *İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Çerçevesine İlişkin Gözden Geçirme*. Brussels: Commission of The European Communities
- Bankacılık Kanunu. (2005). *5411 Sayılı Bankacılık Kanunu*. 1 Kasım 2005 Tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete.
- BASEL. (2004). *Basel II'nin Uygulanmasına İlişkin Göz Önünde Tutulması Gereken Hususlar*. Basel Bankacılık Denetim Komitesi, Çeviren: BDDK Araştırma Dairesi.

- Baş, S. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri Perspektifinde Komiteler. *Kurumsal Yönetim Dergisi*, Sayı:16, 36-37.
- Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Burns, J., & Simer, B. (2013). COSO Enhances Its Internal Control — Integrated Framework. *Deloitte Development LLC, Volume 20, Issue 17*, 1-16.
- Büyükarıkan, U., & Eryılmaz, C. (2020). İşletmelerde İç Kontrol Sistemlerinin Yeri ve Önemi. *Selçuk Zirvesi, 2.Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi* (s. 113-127). Konya: Ubak Yayınevi.
- Büyüköztürk, Ş., Çokluk, Ö., & Köklü, N. (2019). *Sosyal Bilimler İçin İstatistik*. Ankara: Pegem Akademi.
- Can, A. (2019). *SPSS İle Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi*. Ankara: Pegem Akademi.
- CAQ. (2019). *Guide to Internal Control Over Financial Reporting*. Washington, DC: The Center for Audit Quality (CAQ).
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi : Borsa İstanbul'da Bir araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi, S.II*, 403-448.
- Chen, K.-T., & Lee, R. M. (1992). *Schematic Evaluation of Internal Accounting Control Systems*. Rotterdam : Erasmus University Rotterdam, 1-137.
- COSO. (1994). *Internal Control-Integrated Framework, Two-Volume Edition*. The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission.
- COSO. (2013). *Internal Control - Integrated Framework, Executive Summary* . COSO.
- COSO. (2020). *Blockchain and Internal Control*. <https://www.coso.org/SitePages/Guidance.aspx>, Erişim Tarihi 21.11.2022 .
- Cömert, N. (2008). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol. *İç Denetim*, 24-27.
- Cömert, N. (2015). İç Kontrollerle İlgili Teorik Çerçeve ve COSO İç Kontrol Yaklaşımı. *Bütünleşik Yaklaşımla KOBİLERDE Risk Temelli İç Kontrol* (s. 119-198). Ankara: Gazi kitapevi .
- Cömert, N. (2016, Haziran). İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review* , s. 1-20.

- Çalışkan, Y., & Çiftci, Y. (2017). 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi : Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Bilim Dergisi*, Sayı:3, 105-125.
- Çatıkkaş, Ö., Okur, M., & Balkan, İ. (2012). *Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:287.
- Çiğdem, F. C. (2018). *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri : BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama*. Malatya: İnönü Üniversitesi, Doktora Tezi.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 82, s. 159-169.
- Dal, S., & Çalış, E. Y. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirket Yönetim Kurulunun “Muhasebe ve Finans Denetim ” Sisteminin Kurulmasına İlişkin Devredilemez Görev ve Yetkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık, 71-84.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:7, 167-188.
- DiNapoli, T. P. (2010). *Management's Responsibility for Internal Controls*. New York: Office of the New York State Comptroller.
- DiNapoli, T. P. (2016). *Standards for Internal Control in New York State Government*. New York: Office of The New York State Comptroller .
- Doğmuş, M. (2010). *Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.
- Ejoh, N., & Ejom, P. (2014). *The Impact of Internal Control Activities on Financial Performance of Tertiary Institutions in Nigeria*. *Journal of Economics and Sustainable Development*, Vol.5, No.16, 133-144.
- Eray, A. T. (2020). *Türkiye'de İç Kontrolün Performansı : Bir Model Önerisi*. Ankara: Başkent Üniversitesi, Doktora Tezi.
- Erdoğan, M. (2016). *Konaklama İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve İşletme Performansı İlişkisi : Bir Uygulama*. Antalya: Akdeniz Üniversitesi, Doktora Tezi.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi : Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kontrol Modeli Önerisi*. Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Planlama Uzmanlığı Tezi.
- Ertikin, K. (2017). Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası:Enron Olayı ve Sarbanes-Oxley Yasası. *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran, 101-119.

- Ertuğrul, A. N. (2012). *İç kontrol ile kurum kültürünün etkileşimi ve Anadolu Üniversitesi birim yöneticileri kapsamında bir uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Ertuğrul, A. N. (2013). İç kontrol ile kurum kültürü ilişkisi ve Anadolu Üniversitesi araştırması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2013/1: 63-100.
- Ertürk, A. (2010). *İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Filiz, M. (2007). Uluslararası Bankaların Düzenlenmesine Yönelik Yeni Bir Uygulama Olarak BASEL II ve Gelişmekte Olan Ülkelere Etkisi. *Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 200-221.
- GAO. (2002). *Federal Hükümette İç Kontrol Standartları*. Washington DC: GAO (ABD Sayıştayı), Çeviren: Baran Özener.
- Güner, Y. (2019). *KOBİ'lerde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Burdur İlinde Bir Araştırma*. Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Yayınevi.
- Gürer, H. (2012). Yeni TTK İle Etkin Bir Risk Kontrol Yönetimi Önem Kazanıyor. *TİDE İç Denetim Dergisi*, Kış, Sayı.31, 12-15. Hacıoğlu, U., & Aksoy, T. (2021). *Financial Ecosystem and Strategy in the Digital Era: Global Approaches and New Opportunities*, Springer International Publishing, Springer Nature AG, Cham, Switzerland. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-72624-9>
- Hanoon, R. N., Khalid, A. A., Hanani, N., Rapani, A., Aljajawy, T. M., & Jumaahwaeli, A. (2021). *The Impact of Internal Control Components on the Financial Performance, in the Iraqi Banking Sector*. Journal of Contemporary Issues in Business and Government Vol. 27, No. 3, 2517-2529.
- Hacıoğlu, U., & Aksoy, T. (2021). *Financial Ecosystem and Strategy in the Digital Era: Global Approaches and New Opportunities*, Springer International Publishing, Springer Nature AG, Cham, Switzerland. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-72624-9>
- Haşit, G. ve Yazıcı, R. (2008). Eskişehir'deki Kobilerin kurumsallaşma düzeyinin Basel II kapsamında değerlendirilmesi. *I.Uluslararası Sempozyum: KOBİ'ler ve Basel II*, (2-4 Mayıs 2008), İzmir: İzmir Ekonomi Üniversitesi Yayınları, s. 184-199
- Hay, D. (1993). Internal Control: How it evolved in four English-speaking countries. *The Accounting Historians Journal*, Volume 20, Issue 1, Article 5, 80-102.

- Hermanson, D. R., & Hermanson, H. M. (1994). The internal control paradox: What every manager should know. *Review of Business*. Vol. 16 Issue 2, 29-32.
- İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:85, Nisan-Haziran, 95-121.
- Ibrahim, I. K. (2022). *The Role of Internal Control in Improving The Finacial Performance of Banks*. Tokat Gaziosmanpaşa University, Master Thesis.
- Ibrahim, S., Diibuzie, G., & Abubakari, M. (2017). *The Impact of Internal Control Systems on Financial Performance: The Case of Health Institutions in Upper West Region of Ghana*. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol. 7, No. 4, 684-696.
- İnam, B. (2007). *Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- INTOSAI. (2007). *INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*. INTOSAI, Çeviren Baran Özener.
- İstanbul Üniversitesi. (2014). *İç Kontrol Rehberi*.
- Kanca, S. (2020). *İç Kontrol Sistemi ile Kurumsal Yönetim İlkelerinin Finansal Performansa Etkisi*. Trabzon: Avrasya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Kara, S., & Anadolu, Z. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Dış Denetim Açısından İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:36-1, 419-443.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., & Dimou, A. (2008). “Effectiveness of Internal Control System in The Greek Bank Sector”. *The Southeuropean Review of Business Finance & Accounting*, 6(2), 1-11.
- Karakoç, M., & Özdemir, S. (2016). İç Kontrolde COSO ve ICFR İlişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:56, 141-152.
- Karcıoğlu, R., & Yanık, R. (2010). Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:4, 229-241.
- Kartal, F. (2013 ). Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye Finans Yazıları*, Sayı:99, 8-36.
- Kaya, B. (2022). *Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri*. Dr. Bertan Kaya: <https://bertankaya.net/2009/04/yoeneticiler-ve-c-deneticiler-icin-temel-c-kontrol-bilgileri/>.
- Kaya, B. (2022). *İç Kontrolün Özü Nedir*. Dr. Bertan Kaya: <https://bertankaya.net/2014/02/ic-kontrolun-ozu-nedir/>.

- Kayri, M. (2009). Araştırmalarda Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (POST-HOC) Teknikleri. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, , Cilt: 19, Sayı: 1, Sayfa: 51-64.
- Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:9 , 94-114.
- Keskin, İ. (2014). *Üretim işletmelerinde iç kontrol sistemi uygulamaları üzerine bir araştırma: Antakya örneği*. Yayınlanmamış yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi, Hatay.
- Kırılıoğlu, H., & Akyel, N. (2004). Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 28-34.
- Kızılboğa, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:2, 220-236.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. 24 Aralık 2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.
- Korkmaz, Z. (2011). *COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu.
- Köroğlu, Ç., & Uçma, T. (2006). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Yeri. *Mevzuat Dergisi*.
- Köse, H. Ö. (2010). Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 Sayılı Kanun'da Dış Denetimin Tasarımına İlişkin Sorunlar. *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Eylül, 7-16.
- Kurnaz, E. (2013). *İç Kontrol Sistemi ve Türkiye'deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Kitapevi.
- Kurt, G., & Uysal, U. (2018). COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Güncelleme Projesinin Getirdiği Yenilikler. *Bakış* , 29-34.
- Kuşçu, N. (2016). *İç Kontrolün Bağımsız Denetime Olan Etkisi ve Bir Anonim Şirket Uygulaması*. İstanbul Gelişim Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

- Lagat, J. C. (2018). *Effect of Internal Control Systems on Financial Performance of The Government Owned Sugar in Kenya*. Nairobi: University of Nairobi, A Research Project.
- Länsiluoto, A., Jokipii, A., & Eklund, T. (2016). Internal Control Effectiveness – A Clustering Approach. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 No. 1, pp. 5-34.
- Madhushani, R., & Jayasiri, N. (2019). Impact of Internal Control on Financial Performance: Evidence from Sri Lanka. *Global Review of Accounting and Finance*, Vol.12 . No.1. July 2021 Issue. Pp. 16– 27.
- Mary, M., Albert, O., & Byaruhanga, J. (2014). *Effects of Internal Control Systems on Financial Performance of Sugarcane outgrower companies in Kenya*. IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Volume 16, Issue 12. Ver.I, PP 62-73.
- Mawanda, S. P. (2008). *Effects of Internal Control Systems on Financial Performance in an Institution of Higher Learning in Uganda*. Uganda Martyrs University, Master of Business Administration.
- Mbilla, S. A., Nyeadi, J. D., Gbegble, M. K., & Ayimpoya, R. N. (2020). *Assessing the Impact of Monitoring, Information and Communication on Banks Performance in Ghana*. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, 14(3): 58-71.
- McNally, J. S. (2013). *One Approach to An Effective Transition*. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
- Moeller, R. R. (2016). *Brink's Modern Internal Auditing, Chapter Three*. New Jersey.: John Wiley & Sons, Eighth Edition.
- Mohammed, A. (2020). *The Evaluation of Effectiveness of Internal Control System and Its Impacts on The Financial and Non-Financial Performance of Banks Using COSO Internal Control Framework : The Case of Ghanaian Banks* . İstanbul: İbn Haldun Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Muhunyo, B. M., & Dr. Jagongo, A. O. (2018). *Effect Of Internal Control Systems On Financial Performance Of Public Institutions of Higher Learning in Nairobi City County, KENYA*. International Academic Journal of Human Resource and Business Administration | Volume 3, Issue 2, pp. 273-287.
- Muraleetharan, P. (2011). *Internal Control and Impact of Financial Performance of The Organizations*. Jaffna: In International Conference on Business & Information, 1-14.
- Muthusi, D. M. (2017). *Internal Controls and Financial Performance of Commercial*. Kenyatta University Master Thesis.
- Mwangi, J., & Muturi, W. (2016). Influence of Internal Control Mechanism on Financial Performance of Supermarkets in Kenya. *International Journal of Social Sciences and Information Technology*. Vol IV Issue V, May 2018.

- Nwobodo, H., Adegbe, F. F., & Banmore, O. O. (2020). *Effect of Bank Internal Control System on Non-Financial Performance Of Selected Quoted Deposit Money Bank in Nigeria*. Journal of Management, Economics, and Industrial Organization, Vol.4 No.2, pp.77-88.
- Omar, A. A. (2021). *The Relationship Between The Effectiveness of Internal Control and Financial Performance : An Empirical Study on Libyan Commercial Banks*. Istanbul Okan University, Thesis Of Business Administration.
- Opong, M., Owiredu, A., Abedana, V. N., & Asante, E. (2016). *The Impact of Internal Control on the Performance of Faith-Based NGOs in Accra*. Research Journal of Finance and Accounting, Vol.7, No.12, 110-125.
- Ömürbek, V., & Altay, S. Ö. (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 379-402.
- Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Sayı:17*, 197-214.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Özbilgin, İ. G. (2008). *Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi ve Analizi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara.
- Özçetin, N.,& Uzay, Ş. (2018). Süt Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi: Türkiye ve Brezilya'daki Süt Üretim İşletmelerinin Karşılaştırılması, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), s.245-266.
- Özdemir, E. (2016). *Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi : Borsa İstanbul Şirketlerinde Uygulama*. Bursa: Uludağ Üniversitesi ,Yüksek Lisans Tezi.
- Pehlivanlı, D. (2014). *Modern İç Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Pfister, J. (2009). *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control From Practice to Theory*, Physica-Verlag, Springer, Berlin.
- Provasi, R., & Riva, P. (2015). The Updated COSO Report 2013. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 11, No. 10, 487-498.
- PWC. (2013). *The Updated COSO Internal Control – Intergrated Framework*. PricewaterhouseCoopers.
- PWC. (2014). *Internal Control Environment*. PricewaterhouseCoopers.

- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 161-174.
- Sakin, T. (2017). *İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim*. İstanbul: Çağlayan Kitapevi.
- Saltık, N. (2007). *İç Kontrol Standartları*. Ankara: Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Sermaye Piyasası Kurulu. *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri : X, No:16* . 4 Mart 1996 Tarih ve 22570 Sayılı Resmi Gazete. Sermaye Piyasası Kurulu.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Seri :X, No:19. 2 Kasım 2002 Tarih ve 24924 Sayılı Resmi Gazete.
- Sermaye Piyasası Kurulu. *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliği, Seri:X, No:22*. 12 Haziran 2006 Tarih ve 26196 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete.
- Şahin, F. (2011). *5018 Sayılı Kanun Kapsamında Türkiye İstatistik Kurumu'nda İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi İçin Bir Araştırma* . Ankara: Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu, TÜİK Uzmanlık Tezi.
- Şaşmaz, E., & Çiftçi, Y. (2017). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması: Mermer Sektöründe Bir İşletme Uygulanması. *International Journal of Academic Value Studies*, 111-123.
- Türkiye Bankalar Birliği. (2002). *Basel Komite Yeni Semaye Yeterliliği Düzenlemesi*.
- Tetik, N., & Karaca, H. (2021). İç Kontrol Kavramı ve Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, s. 189-204.
- Toroslu, M. V. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Tüm, K., & Reyhanoğlu, M. (2015). İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemesindeki Rolü, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (31), s.395-422.
- Türk Ticaret Kanunu. *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*. 12 Şubat 2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.
- Türk Ticaret Kanunu. *6101 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde Gereçekleri*.
- Türedi, H., & Karakaya, G. (2015, ). COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Sayı:602*, 67-76.
- Türedi, H., & Koban, A. O. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Sayı:46*, 155-177.

- Türedi, S. Ç. (2005). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi. *Mevzuat Dergisi*, Sayı:91.
- Umar, H., & Dikko, M. U. (2018). *The Effect of Internal Control On Performance Of Commercial Banks in Nigeria*. International Journal of Management Research & Review, Volume 8/Issue 6/Article No-2/13-32.
- Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Uyar, S. (2010). UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi. *Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Sayı:2/2, 37-60.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayını.
- Uzun, A. K. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler. *Kurumsal Yönetim Dergisi*, Sayı:16, 32-33.
- Uzunay, V. (2007). *Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler*. Ankara: Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü .
- Vasile, E., & Croitoru, I. (2011). Internal Control - Management Responsibility. *Internal Auditing & Risk Management*, Anul VI, Nr.3(23), 15-26.
- Worku, S. (2018). *Perceptions on Internal control system and financial performance; Evidence from commercial banks in Ethiopia*. Addis Ababa University, Graduate Program.
- Wright, R. McE. (2009). *Internal audit, internal control and organizational culture*. Unpublished PhD thesis, School of Accounting, Faculty of Business and Law, Victoria University, Melbourne, Australia.
- Xu, X.L. (2012). Pingmei Group's Internal Control Environment Survey Analysis, *International Conference on Management Innovation and Public Policy (ICMIPP)*, Proceedings Paper, s.1292-1296
- Yetiş, Z. (2017). *İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi : Otel İşletmeleri Örneği*. Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Yılcı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılcı, M. (2018). İç Kontrolün İncelenmesi. *Muhasebe Denetimi* (s. 87-104). içinde Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Yayın No: 2556.

- Yıldırım, F., & Gönen, S. (2020). İç Kontrol Sisiteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi : Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesine Yönelik Bir Araştırma . *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 2062-2080.
- Yıldız, D., & Uzunsakal, E. (2018). *Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama*. Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 1, 14-28.
- Yurtsever, G. (2008). *Bankacılığımızda İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:256.
- Zhang, Y.,& Niu, D.X. (2009). Questionnaire survey and analysis on the effectiveness of internal control and its determinants in Chinese enterprises. *Proceedings Of The 3rd International Conference On Risk Management & Global E-Business*, Vol I-II, ss.846-853



# EKLER

## EK A

### ANKET FORMU

Sayın katılımcı; bu anket formu, İbn Haldun Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde yapılmakta olan “ İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Mağaza Finansal ve Finansal Olmayan Performansı Üzerindeki Etkisi: D&R Örneği” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasının uygulama kısmı ile ilgilidir. Sorulara vereceğiniz objektif cevaplar araştırmanın bilimselliğine katkı sağlayacaktır. Katılımcıların kimliği gizli tutulacaktır.

Katkıda bulunup zaman ayırdığınız için teşekkür ederiz.

<b>Adnan Tekneci</b> İbn Haldun Üniversitesi Yüksek Lisans Enstitüsü İşletme Tezli Yüksek Lisans Programı	<b>Prof. Dr. Tamer Aksoy</b> İbn Haldun Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi
--	--

EK B

ANKET - KİŞİSEL BİLGİLERE İLİŞKİN SORULAR

**CİNSİYET**

- Kadın  Erkek

**YAŞ ARALIĞI**

- 18 – 25  25 – 35  35 – 45  45 Üzeri

**EĞİTİM DURUMU**

- İlk Öğretim  Lise  Üniversite  Yüksek Lisans

**MESLEKİ TECRÜBE**

- 0 – 5  5 – 10  10 – 15  15 – 20

- 20 Üzeri

**GÖREV POZİSYONU**

- Uzman  Yönetici  Orta Düzey Yönetici

- Üst Düzey Yönetici  Mağaza Müdür Yardımcısı

- Mağaza Müdürü

## EK C

## İÇ KONTROL SİSTEMİ ÖLÇEĞİ

	<b>KONTROL ORTAMI/ÇEVRESİ</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kısmen Katılıyorum</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	İşletmede Etik Değerler ve Dürüstlük Desteklenmektedir.					
2	İşletme Bünyesinde Mağaza Denetim Faaliyetlerini Yerine Getiren İç Kontrol Birimi Vardır.					
3	Yönetim, İç Kontrol Hakkında Tam Bir Bilgiye Sahiptir, Gözetir ve Uygulanmasını Sağlar.					
4	İç Kontrol Sistemi İşletme Hedeflerine Katkı Sağlamaktadır.					
5	İşletmede İç Kontrol Faaliyetleri, Yönetmelik ve Prosedürlerle Desteklenmektedir.					
6	Mağaza Personeli İç Kontrollerin Önemini Kavramaktadır.					
7	Mağaza Personeli Etik Değerlerin İhlal Edildiği Durumlarda Hangi Yaptırımlarla Karşılaşacağını Bilir.					
8	İnsan Kaynakları Departmanı Tarafından Uygulanan Düzenli Terfi ve Prim Sistemi Mağaza Çalışanlarının Satış Performansını Artırıcı Bir Etki Yapar.					
9	İnsan Kaynakları Departmanı Tarafından Uygulanan Eğitim ve Sosyal Aktiviteler Çalışanların İşletmeye Bağlılığını Artırıcı Etki Yapar.					
10	Hesap Verilebilirliğe Yönelik Mağaza Personelinin Görevi Yetki ve Sorumluluk Alanları Ayrıntılı ve Yazılı Bir Şekilde Belirlenmiştir.					
	<b>RİSK DEĞERLENDİRME</b>					
11	Yönetim Tarafından Ürün Tedarik Sürecine İlişkin Olası Risklere Karşı Alınan Tedbirler Mağaza Satış Hacmini Artırıcı Bir Etki Yapar.					
12	İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Artması Olası Mağaza Risklerini Azaltmaktadır.					
13	Yönetim İşletme Hedeflerini Olumsuz Etkileyebilecek Mağaza Faaliyetlerine İlişkin Suistimal Dahil Riskleri Tanımlayan Bir Yapıya Sahiptir.					
14	Yönetim Tarafından İş Süreçleri ve Kontroller Değişen Risklere Uygun Olarak Güncellenmektedir.					
15	Yönetim Tarafından Mağaza Personeli Önemli Riskler ve Değişiklikler Hakkında Düzenli Olarak Bilgilendirilmektedir.					
16	Yönetim Tarafından Risklerin Önlenmesine İlişkin Gerçekleştirilen Eğitimler Personel Verimliliğini Artırıcı Bir Etki Yapar.					
	<b>KONTROL FAALİYETLERİ</b>					
17	İşletmede Genel ve Teknolojik Mağaza İç Kontrol Faaliyetleri Günlük Faaliyetlerin Bir Parçası Olarak Yürütülmektedir.					
18	İç Kontroller, Mağaza Hizmet Kalitesini Artırıcı Etki Yapar.					
19	İç Kontroller, Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi İle Mağaza Giderlerinin Azaltılmasına Yönelik Bir Etki Yapar.					

20	Müşteri Kaynaklı Kayıpları Önlemeye Yönelik Kamera, Kapı ve Ürün Alarm Sistemleri Mevcuttur.					
21	Mağaza Denetimine İlişkin Yazılı Prosedürler Pratikte de Uygulanmaktadır.					
22	Mağaza Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi Sürecinde Görevler Ayrılığı ve Çapraz Kontrol İlkelerine Dikkat Edilir.					
23	Mağaza Personeline Bilgi Sistemlerine Veri Girişi Konusunda Yetkilendirme Yapılmaktadır.					
24	Mağaza Personeli, İç Kontrol Prosedürlerinin Etkin Bir Şekilde Uygulanmasından ve İşleyişinden Sorumludur					
<b>BİLGİ VE İLETİŞİM</b>						
25	İşletme Bünyesinde Mağaza Personelinin İhtiyaç Duyduğu Bilgileri Doğru Kaynaktan ve Zamanında Ulaşmasını Sağlayan Prosedürler ve Yönetmelikler Vardır.					
26	Yönetim Tarafından Müşteri Şikayetlerine İlişkin Mağaza Personeline Yapılan Bilgilendirmeler Müşteri Memnuniyetini Artırıcı Bir Etki Yapar.					
27	Mağaza Faaliyetlerine İlişkin Veriler Bilgi Sistemine Aktarılırken Kontrol Edilmekte ve Doğrulanmaktadır.					
28	Mağaza Faaliyetlerinin Yürütülmesine Yönelik Yazılımların Temin Edilmesi, Güncellenmesi ve Korunması Yetkili Personel Tarafından Gerçekleştirilmektedir.					
29	Yönetim, Mağaza Personeli ve İç Kontrol Birimi Arasında İç ve Dış İletişim Doğrudan ve Devamlı Olarak Yapılmaktadır.					
30	Mağaza Faaliyetlerini İlgilendiren Tüm Gelen/Giden Evrak Zamanında Kaydedilmekte ve Arşivlenmektedir.					
<b>İZLEME</b>						
31	Yönetim İç Kontrol Faaliyetlerini Gözden Geçirir ve Geliştirir.					
32	Mağaza Faaliyetlerini İlgilendiren Prosedürler Gözden Geçirilmekte ve Geliştirilmektedir.					
33	Yönetimin Belirli Aralıklarla Mağazanın Performansına Yönelik Gözden Geçirmeleri Çalışanların Motivasyonunu Artırıcı Bir Etki Yapar.					
34	İç Kontrolün Mağaza Denetimleri Sonrası Yapmış Olduğu Değerlendirmeler ve Alınması Gereken Tedbirler Belirlenmekte ve Bir Eylem Çerçevesinde Uygulanmaktadır.					
<b>İÇ KONTROL SİSTEMİNİN MAĞAZA PERFORMANSINA ETKİSİ</b>						
35	İç Kontrol Ortamı, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar.					
36	İç Kontrolle İlişkin Risk Değerlendirmeleri, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar.					
37	İç Kontrol Faaliyetleri, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar.					
38	Bilgi ve İletişim Etkinliği, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar.					
39	İzleme Faaliyetleri, Mağazanın Finansal ve Finansal Olmayan Performansına Olumlu Katkı Sunar.					

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler:

Adı-Soyadı: Adnan TEKNECİ

### Eğitim:

1986 - 1990 Maliye, Lisans Programı, İstanbul Üniversitesi

2020 - 2023 İşletme, Yüksek Lisans Programı, İbn Haldun Üniversitesi

### İş Deneyimi:

1992 - 2007 Maliye Bakanlığı / Vergi Denetmeni

2007 - 2015 Turkuvaz Medya Grubu / Denetim Grup Bşk.Yrd.

2015 - ..... Turkuvaz Medya Grubu / Denetim Grup Başkanı