



ÜRETİM İŞLETMELERİNDEKİ İÇ KONTROL SİSTEMİNİN COSO STANDARTLARINA UYUM DERECESİNİN BELİRLENMESİ: KOCAELİ İLİ ÖRNEĞİ¹

Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

Yozgat Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü
tansel@bozok.edu.tr

Ergin KAYA

Yozgat Bozok Üniversitesi SBE İşletme Bölümü
erginkaya41@gmail.com

Öz

Son yıllarda yaşanan reel ve finansal krizler, teknolojik gelişmeler ve büyüyen firma bilançoları nedeniyle iç kontrol kavramının önemi belirgin bir hale gelmiştir. Üst yönetimin işletmenin merkezinden tüm örgüte ve örgütün faaliyetlerine hâkim olma isteği özellikle son yıllarda gündeme daha fazla gelmeye başlamıştır. Bu anlamda, 1992 yılında COSO tarafından işletmelere başarılı bir iç kontrol sistemi hazırlama yolunda rehberlik etmesi için iç kontrol modeli geliştirilmiştir. Bu model son olarak 2013 yılında COSO tarafından güncellenmiştir. COSO iç kontrol modeli kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenlerinden oluşmaktadır. COSO iç kontrol modeli işletmedeki tüm iş süreçlerini kapsayan süreklilik arz eden bir uygulamadır. Modelin asıl amacı kurumsal hedeflere ulaşma yolunda işletme yönetimine yardımcı olmaktır. Çalışmada, Kocaeli ilindeki organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren üretim işletmelerindeki iç kontrol uygulamalarının COSO standartlarına uyum derecesi araştırılmıştır. Üretim sektörünün ülke ekonomisine sağlamış olduğu büyük katkı nedeniyle üretim işletmeleri tercih edilmiştir. Bu amaçla belirlenen bölgede yer alan üretim işletmelerine anket uygulanmıştır. Yapılan analizler sonucu işletmelerin hukuki türüne, pazarlama çevresine ve işletme büyüklüğüne bağlı olarak COSO standartlarına olan uyum derecelerinin de farklılaştığı tespit edilmiştir.

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

DETERMINATION OF COMPLIANCE OF COSO STANDARDS OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN PRODUCTION ENTERPRISES: KOCAELI PROVINCE CASE

Abstract

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

¹ Bu çalışma, Mart 2018 tarihinde Yozgat Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde sunulan ve kabul edilen aynı isimli yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

corporate goals. In the study, the level of compliance was examined within the framework of COSO standards of internal control applications in manufacturing enterprises operating in organized industrial zones in Kocaeli province. The production sector has been preferred due to its great contribution to the economy of the country. For this purpose, a questionnaire was applied to the production enterprises located in the determined region. It has been determined that the degree of compliance with COSO standards differs depending on the nature of the legal entity, the marketing environment and business size.

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

1. Giriş

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

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

Bu çalışmanın amacı; Kocaeli ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum derecesinin belirlenmesidir. Saha çalışması için gereken bilgiler posta yoluyla anket yöntemi uygulanarak elde edilmiştir. Çalışma kapsamına organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri alınmıştır. Yapılan anket çalışması sonucu elde edilen bulgular ile söz konusu şirketlerin COSO standartları açısından hangi noktada oldukları ortaya konulmaya çalışılacak ve şirket türü, personel sayısı ve pazarlama çevresine gibi değişkenler açısından bu şirketlerin değerlendirmelerinin farklılaşp farklılaşmadığı belirlenecektir.

2. Kavramsal Çerçeve (İç Kontrol Kavramı ve İç Kontrol Sistemi)

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

İşletme faaliyetlerinin, yönetim tarafından belirlenen hedeflere ve mevzuata uyumlu halde sürdürülebilmesi ve işletme tarafından hazırlanan raporların daha güvenilir hale gelmesi ancak sağlıklı bir iç kontrol sistemi ile mümkün olabilecektir (Aksoy, 2005: 138).

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

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

1949 yılında, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından yapılan iç kontrol tanımı 1990'lı yıllara kadar genel kabul gören bir tanım olmuştur. AICPA iç kontrolü, örgüt varlıklarının korunabilmesi, hazırlanan finansal veri setlerinin güvenilir olabilmesi, işletme faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi ve işletme politika

ve prosedürlerine aykırı olmayacak bir sistemin sürdürülebilir hale getirilebilmesi için uygulanan uyumluluk çalışmaları ve örgütsel iş planı olarak tanımlamıştır (Cömert, 2016: 7).

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

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

COSO, 1992 yılında yayımladığı iç kontrol bütünlük çerçeve raporunda iç kontrolü, kuruluşların yönetim kurulları, yönetici kadrosu ve bunların dışındaki çalışanlarca yönlendirilen faaliyetlerin etkililik ve verimlilik esasına göre sürdürülmesi, mali raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin yürürlükteki kanunlara ve diğer mevzuata uygunluğunun sağlanması gibi hedeflere ulaşma derecesiyle ilgili hususlarda makul güvence oluşturmak maksadıyla oluşturulmuş olan süreç şeklinde tanımlamıştır (Cömert, 2016: 7).

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

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

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

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

3. Üretim İşletmelerinin COSO İç Kontrol Standartlarına Uyum Derecesinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma

3.1. Araştırmanın Konusu

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

Araştırmanın konusu üretim işletmelerindeki iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum düzeyinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla Kocaeli ilindeki organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri araştırma kapsamına dahil edilmiştir. İşletmelerin iş süreçlerinde yaşanabilecek olumsuzlukların önüne geçmek için uluslararası ölçekte kabul gören COSO (Committee of Sponsoring Organizations) standartları geliştirilmiştir. Bu çalışmada, belirlenen sahada yer alan işletmelerin iç kontrol sistemlerinin varlığı ve COSO standartları çerçevesinde uyum düzeyi, yapılan anket çalışması yardımıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Önemi

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

Kocaeli ili ülke üretim sanayinde İstanbul'dan sonra en gelişmiş ildir. Ülkemizdeki en büyük ticaret merkezi konumundaki İstanbul iline olan yakınlığı dolayısıyla transit karayolu taşımacılığı fazlasıyla yapılabilmektedir. 3.623 km²'lik yüzölçümü ile Türkiye'nin en küçük yüzölçümüne sahip iller arasında yer almasına karşın, sanayi üretimindeki üretim yüzdesiyle en büyük dört il içerisinde kendine yer bulmaktadır (<http://argedestek.kocaeli.edu.tr>, Erişim Tarihi: 31.07.2017). Çalışmada üretim işletmelerinin tercih edilmesinin sebebi olarak, üretim sektörünün ülke ekonomisi ve ihracata verdiği destek açısından öneminin her geçen gün artması gösterilebilir. Bu nedenle üretim işletmeleri tercih edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Amacı

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

3.4. Araştırmanın Kısıtları

Çalışma sadece Kocaeli ilindeki üretim işletmelerini kapsamaktadır. Bu nedenle yapılan bu çalışma sonucunda elde edilen bulguları ülke geneline yaymak mümkün olmayacaktır. Ayrıca işletme yöneticilerinin vermiş olduğu subjektif cevaplar ışığında değerlendirmelerin yapılması çalışmanın diğer kısıtları arasında yer almaktadır.

3.5. Araştırmanın Yöntemi

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

Anketin tanımlayıcı giriş bölümündeki sorular haricindeki beş bölümdeki sorular 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Hazırlanan sorulardaki likert ölçeğinde, 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4: Katılıyorum ve 5: Kesinlikle Katılıyorum ifadelerini belirtmektedir. Anket sorularının hazırlanmasında, Keskin (2014) ve Özçetin (2017) anket formlarından yararlanılmıştır. Araştırma kapsamında üretim işletmesi yöneticilerine 125 anket dağıtılmış ve bu anketlerden 101 tanesi geri dönmüştür. Kocaeli ilindeki üretim işletmeleri için bir araştırma yapılacağı için çalışmanın ana kitlesini, Kocaeli ilinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri oluşturmaktadır.

3.6. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmada, üretim işletmelerinin COSO bileşenlerine uyum derecesinin test edilmesinin yanısıra çeşitli değişkenler (şirket türü, pazarlama çevresi ve personel sayısı) açısından değerlendirmelerin farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek adına aşağıda verilen hipotezler hazırlanmıştır. COSO iç kontrol bileşenleri 13 ayrı alt boyutta ele alınarak hipotezler hazırlanmıştır. Bu boyutlar tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. COSO İç Kontrol Bileşenleri ve Alt Boyutları

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

H₁: Şirket türü itibarıyla kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₂: Şirket türü itibarıyla risk değerlendirme bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₃: Şirket türü itibarıyla kontrol faaliyetleri bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₄: Şirket türü itibarıyla bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₅: Şirket türü itibarıyla izleme bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₆: Pazarlama çevresi itibarıyla kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₇: Pazarlama çevresi itibarıyla risk değerlendirme bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₈: Pazarlama çevresi itibarıyla kontrol faaliyetleri bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₉: Pazarlama çevresi itibarıyla bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₁₀: Pazarlama çevresi itibarıyla izleme bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₁₁: Personel sayısı itibarıyla kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₁₂: Personel sayısı itibarıyla risk değerlendirme bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₁₃: Personel sayısı itibarıyla kontrol faaliyetleri bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₁₄: Personel sayısı itibarıyla bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

H₁₅: Personel sayısı itibarıyla izleme bileşeni ve alt boyutları açısından değerlendirmeler farklılaşmaktadır.

3.7. Literatür Taraması

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

Günel (2010) tarafından gerçekleştirilen çalışmada tüm işletmelerde az da olsa mutlaka olan iç kontrol sisteminin varlığının, örnek üretim işletmesi açısından önemine vurgu yapılmıştır. COSO yaklaşımı temel alınarak hazırlanan anket, işletmedeki iç kontrol sisteminin ne derece var olduğunu belirlemek amacıyla işletmeye uygulanmıştır. Örnek üretim işletmesinde yapılan çalışma neticesinde, iç kontrol sisteminin yeterli olmadığı ve iç kontrol sisteminin yeniden düzenlenmeye tabi tutulması sonucuna ulaşılmıştır.

Hermanson vd. (2012) tarafından yapılan çalışma, işletmelerde uygulanan iç kontrol sisteminin, 37 bireysel iç kontrol bileşeni kapsamında büyük organizasyonlarda algılanan gücü ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu kapsamda hazırlanan anket formları Kuzey Amerika'daki 3.000 iç denetim yöneticisine sunulmuş, 501 ankete geri dönüş sağlanmıştır. Elde edilen anket bulguları frekans (yüzde) analizi aracılığıyla incelenmiştir. Buna göre; halka açık işletmelerin diğer işletmelere göre daha güçlü bir iç kontrol yapısına sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Halka açıklık seviyesi ile iç kontrol sisteminin algılanan gücü arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

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

Demir (2012) tarafından gerçekleştirilen çalışma, muhasebe denetiminde önemli bir yere sahip olan iç kontrol sisteminin Sivas ilindeki işletmelerde uygulanma düzeyi, özellikle dönen varlık unsurlarına yönelik uyguladıkları iç kontrol yöntemlerini ortaya koymayı

amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, işletmelerin iç kontrol ve denetim konuları hakkında güncel bilgilere yeterince sahip olmadığı ve bu nedenle işletme genelinde uygulanacak bir iç kontrol sistemi kurup uygulamadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

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

Keskin (2014) tarafından yapılan çalışmada Antakya'da faaliyetine devam eden üretim işletmelerinde iç kontrol sistemi unsurlarının durumunu belirlemek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, işletmelerin bazılarının iç kontrol sistemini uyguladıkları, buna karşın bazılarının kısmen uyguladıkları görülmüştür. İşletmelerin performans hedefleri oluşturma, çapraz kontroller, risk değerlendirme ve işletme varlıklarının sayımı gibi unsurlarda eksiklerinin olduğu belirlenmiştir.

Şentürk (2015) araştırmasında tekstil sektörüne yönelik olarak anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda, iç kontrol sistemi ve risk değerlendirme süreci ayrı ayrı ele alındığında işletmenin sürdürülebilirliği üzerinde etki oluşturduğu görülmüştür. İç kontrol sistemi ve risk değerlendirme kavramlarının alt başlıkları ile birlikte değerlendirildiğinde birbirlerini gölgeledikleri sonucuna ulaşılmıştır. İşletmelerde öznel iç kontrol sistemleri ile yazılı kurumsallık ilkesi faktörlerinin ön plana çıktığı gözlenmiştir.

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

Feng vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün maddi zayıflıklarının şirket faaliyetlerine etkilerinin olup olmadığı araştırılmıştır. Bu kapsamda 139 firma üzerinde envanter zayıflık analizi gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgulara dayanarak, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin şirket faaliyetleri üzerinde ekonomik açıdan önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

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

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

Mutnuru (2016) araştırmasında, işletme çalışanlarının iç kontrol sistemine katılım derecesi ile iç kontrol uygulama seviyesi arasındaki ilişkiye yönelik bakış açısını ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu çalışmada kesitsel bir anket yaklaşımı kullanılmıştır. Çalışma kapsamında hazırlanan anket kapsamında ABD'nin orta batı bölgesinde yer alan Bilgi Teknolojisi sektöründe çalışanlar arasından rastgele örneklem yöntemi kullanılarak veriler toplanmıştır. Bulgular, iç kontrollerin uygulanma derecesi ile küçük kuruluşlarda çalışan katılımı arasında pozitif ilişkinin olduğunu ortaya koymuştur.

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

Karim vd. (2018) tarafından gerçekleştirilen çalışma, Malezya'da ki yağ üretim işletmelerinde uygulanan envanter ve prosedürlerde COSO çerçevesinde eksiklik olup olmadığını ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu kapsamda seçilen Malezya'nın en büyük yağ üretim işletmelerinden birisi üzerine vaka analizi gerçekleştirilmiştir. Vaka analizine konu olarak seçilen işletme yönetiminin sık sık değişmesi çalışmanın en önemli kısıtı olarak belirlenmiştir. Çalışmada elde edilen veriler, belge analizi ve gözlem yöntemiyle elde edilmiştir. Elde edilen bulgulara dayanarak, stok kontrolündeki sorunların, eksik standart işletim prosedürleri nedeniyle ve iç kontrol uygulamalarındaki tutarsızlıklardan kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır.

3.8. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik katsayısı olan Cronbach Alpha değeri, herhangi bir şüpheye yer vermemek adına, çalışmada kullanılan ölçeğin beş bölümü için ayrı ayrı hesaplanmış ve aşağıda verilmiştir. Tablo 2’de yer alan Cronbach Alpha katsayıları ölçeğin bütün olarak güvenilir olduğunu doğrulamaktadır.

Tablo 2. Güvenirlilik Analizi Sonuçları

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

3.9. Bulgular

3.10. Demografik Bilgilere İlişkin Bulgular

Geri dönüş alınan ve değerlendirmeye dahil edilen şirketlerin toplam sayısı 101’dir. Bu şirketlerin %57,4’ü anonim şirket, %42,6’sı limited şirkettir. Katılımcı şirketlerin faaliyet alanlarına göre dağılımına bakıldığında %20,8’i otomotiv sektöründe, %15,8’i gıda – tekstil – deri sektöründe, %16,8’i makine ve teçhizat sektöründe, %7,9’u ana metal sektöründe, %16,8’i kimya sektöründe, %5,9’u perakende ve tüketici ürünleri sektöründe, %4,9’u dayanıklı tüketim sektöründe ve %10,9’u da diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir.

Katılımcı şirketlerin faaliyet gösterdikleri pazarlama çevrelerine bakıldığında ise %7,9’u bölgesel, %34,7’si ulusal ve %57,4’ü uluslararası çapta pazarlama faaliyetlerini yürütmektedir. Katılımcı şirketlerin büyüklüklerinin bir göstergesi olarak personel sayısına göre sınıflandırılmasına bakıldığında ise %54,5’i (1-249) kişi ve %45,5’i de 250 kişi ve üstü sayıda personel sayısına sahiptir. Anket soruları arasında yer almasına rağmen anket çalışmasına katılan işletmelerin pek çoğu cirolarını bildirmekten kaçınmışlardır. Bu nedenle işletmelerin ciroları ile ilgili sağlıklı verilere ulaşılamamıştır

3.11. Değişkenlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Yapılan çalışma kapsamında üretim işletmelerindeki iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunu ortaya koymaya yönelik ifadeler yer verilmiştir. Ankette yer alan ifadeler 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Analiz sonucu oluşan 3 ve 3’ten büyük ortalama değerler, katılımcıların bu ifadelerle katılma eğiliminde olduklarını; 3’ten düşük olan ortalama değerler ise katılımcıların bu ifadelerle katılmama eğiliminde olduklarını belirtmektedir.

Kontrol Ortamı Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ort. ve Std. Sapma Değerleri

Çalışma kapsamında hazırlanan ankette yer alan ve işletmelerin sahip olduğu kontrol ortamı

ile ilgili mevcut durumun tespiti ve COSO bileşenlerine uyumluluk düzeyinin belirlenmesine yönelik ifadelerle ait frekans, ortalama ve standart sapma değerleri tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3 incelendiğinde ifadelere verilen cevapların ortalamasının büyük çoğunluğunun 4’e yakın veya 4’ün üzerinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük oranda COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol ortamı bileşeni ile uyumlu bir kontrol ortamına sahip oldukları görülmektedir. Tablodaki ifadeler arasında 5’e en yakın olan değerler 4,23 ortalama ile “Üst yönetim, işletmede etik ve dürüstlükten yanadır”, 4,15 ortalama ile “Üst yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamadan yanadır”, 4,10 ortalama ile “Yönetim kurulu üyeleri, iç kontrol sistemi ile ilgili görevlerini anlamakta ve sorumluluklarını yerine getirmektedir” ifadelerine ait olduğu görülmektedir.

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

Tablo 3. Kontrol Ortamının Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerle Ait Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

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

Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum

Risk Değerleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ort. ve Std. Sapma Değerleri

Çalışma kapsamında hazırlanan ankette yer alan ve işletmelerin risk değerlendirme ile ilgili mevcut durumlarının tespiti ve COSO bileşenlerine uyumluluk düzeyinin belirlenmesine yönelik ifadelerle ait frekans, ortalama ve standart sapma değerleri tablo 4’de verilmiştir.

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

Tablo 4. Risk Değerleme Durumunun Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerle Ait Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

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

Tablodaki ifadeler arasında 5’e en yakın olan değerler 3,89 ortalama ile Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirir”, 3,86 ortalama ile “İşletme risk değerlendirmelerinde, çalışanların hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır”, 3,78 ortalama ile “Faaliyet düzeyindeki hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklar mevcuttur” ifadelerine ait olduğu görülmektedir. Elde edilen veriler arasında en düşük ortalama değer 3,65 ortalama ile hileli durumlarda sorumluların belirlenmesine yönelik hazırlanan “Hile politikaları ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyeti yönetime aittir” ifadesi olmuştur.

Kontrol Faaliyetleri Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ort. ve Std. Sapma Değerleri

Çalışma kapsamında hazırlanan ankette yer alan ve işletmelerin uyguladığı kontrol faaliyetlerinin mevcut durumunun tespiti ve COSO bileşenlerine uyumluluk düzeyinin

belirlenmesine yönelik ifadelerle ait frekans, ortalama ve standart sapma değerleri tablo 5’de verilmiştir.

Tablo 5 incelendiğinde sorulara verilen cevapların ortalamasının neredeyse tamamının 4’e yakın veya 4’ün üzerinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük oranda COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden kontrol faaliyetleri bileşeni ile uyumlu bir kontrol faaliyetlerine sahip oldukları görülmektedir.

Tablodaki ifadeler arasında 5’e en yakın olan değerler 4,19 ortalama ile ‘‘Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir’’, 4,13 ortalama ile ‘‘İşletme binasına giriş-ıkışlar kontrol altındadır’’, 4,12 ortalama ile ‘‘Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir’’ ifadelerine ait olduğu görülmektedir.

Tablo 5. Kontrol Faaliyetleri Durumunun Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerle Ait Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

KONTROL FAALİYETLERİ DURUMUNUN TESPİTİNE YÖNELİK İFADELER	N	Ortalama	Std. Sp.
1. İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.	101	3,74	0,86
2. Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.	101	3,51	1,11
3. İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.	101	4,07	0,84
4. Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.	101	3,94	0,85
5. Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı içi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.	101	3,69	0,95
6. Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıklıkla kontrol altında gerçekleşir.	101	4,08	0,87
7. Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.	101	3,79	1,16
8. Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.	101	4,11	0,94
9. İşletme binasına giriş-ıkışlar kontrol altındadır.	101	4,13	0,94
10. Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.	101	4,12	0,89
11. Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.	101	4,19	0,84
12. Yönetim, personelin yaptığı içi düzenli olarak kontrol eder.	101	3,88	0,84
13. Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.	101	4,00	0,74
14. İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.	101	3,99	0,71
15. İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.	101	3,80	0,94

16. Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	101	3,93	0,85
17. Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	101	3,82	0,90
18. Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	101	3,88	0,89
19. Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.	101	4,08	0,88
20. Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.	101	4,03	0,84
21. Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.	101	3,92	0,77
22. Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.	101	3,98	0,90
23. Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.	101	3,88	0,85
24. Üst yönetimde yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.	101	3,86	0,81
25. Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilir.	101	3,99	0,87

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

Bilgi ve İletişim Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ort. ve Std. Sapma Değerleri

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

Tablo 6. Bilgi ve İletişim Durumunun Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelere Ait Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

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

Tablo 6 incelendiğinde sorulara verilen cevapların ortalamasının 4'e yakın olduğu görülmektedir. Katılımcıların COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden bilgi ve iletişim bileşeni ile kısmen uyumlu bir durumda oldukları görülmektedir.

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

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

İzleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Çalışma kapsamında işletme yöneticilerinin iç kontrol sistemini izlemesi ile ilgili mevcut durumun tespiti ve COSO bileşenlerine uyumluluk düzeyinin belirlenmesine yönelik ifadelerle ait frekans, ortalama ve standart sapma değerleri tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7. İzleme Durumunun Tespiti ve COSO Bileşenlerine Uyumluluk Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadelere Ait Frekans, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

İZLEME DURUMUNUN TESPİTİNE YÖNELİK İFADELER	Z	Ortalama	Std. Sp.
1. İç kontroldeki eksiklikler doğrudan faaliyetten sorumlu personele ve en azından bir üstüne raporlanır.	101	3,82	0,98
2. İç Denetçiler, Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesine istediği zaman ulaşabilir.	101	3,92	0,92
3. İç kontrol eksiklikleri, Üst Düzey Yönetime ve Yönetim Kuruluna bildirilir.	101	4,02	0,85
4. Belirlenen iç kontrol eksikliklerini raporlayan bir mekanizma bulunmaktadır.	101	3,91	0,89
5.Uygulamaya yönelik bağımsız denetçi önerileri, uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanılır.	101	3,92	0,84
6. İç kontrol eksikliklerinin gözlenmesi beraberinde düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlar.	101	4,00	0,79
7. İç denetim fonksiyonunun kapsamı, sorumluluklar ve denetim planı, kurumun gereksinimlerine uygundur.	101	3,87	0,92
8.Karşılaşılan problemleri önlemesi veya ortaya çıkarması gereken kontroller yeniden değerlendirilir.	101	3,85	0,82
9. İşletme, uygun düzeylerde yeterli ve deneyimli İç Denetim personeline sahiptir.	101	3,88	0,89
10.Maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmaları yapılır.	101	3,91	0,89
11.İşletme, her bir finansal verinin doğruluğundan sorumludur ve bu bağlamda hata tespit edilirse bundan sorumlu tutulur.	101	4,00	0,92
12. Her departman iç kontrol prosedürlerinin kaliteli bir şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur.	101	3,95	0,89
13.İşletmenin amaç ve planları ışığında oluşturulmuş performans ölçütleri kullanılmaktadır.	101	3,95	0,86

Tablo 7 incelendiğinde ifadelere verilen cevapların ortalamasının 4'e yakın olduğu görülmektedir. Çalışma kapsamındaki işletmelerin büyük oranda COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden izleme bileşeni ile uyumlu bir izleme sürecine sahip oldukları görülmektedir. Tablodaki ifadeler arasında 5'e en yakın olan değerler 4,02 ortalama ile "İç kontrol eksiklikleri, üst düzey yönetime ve yönetim kuruluna bildirilir", 4,00 ortalama ile "İç kontrol eksikliklerinin gözlenmesi beraberinde düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlar" ve yine aynı ortalama değer ile "İşletme, her bir finansal verinin doğruluğundan sorumludur ve bu bağlamda hata tespit edilirse bundan sorumlu tutulur" ifadelerine ait olduğu görülmektedir.

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

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

COSO tarafından, iç kontrol sistemi unsurlarına açıklık getirmesi amacıyla hazırlanan alt bileşenler bazında oluşan frekans, ortalama ve standart sapma değerleri tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8. COSO Unsurlarının Alt Bileşenlerine Ait Frekans, Ort. ve Standart Sapma Değerleri

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

3.12. Hipotezlerinin Test Edilmesi

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

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin COSO açısından değerlendirmeleri COSO'nun beş bileşeni açısından ayrı ayrı ele alınarak şirket türüne, pazarlama çevresine ve personel sayısına göre anlamlı farklılaşmanın olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma kapsamında oluşturulan hipotezlerin test edilmesinde Tek Yönlü MANOVA analizi kullanılmıştır.

İşletmelerin Hukuki Yapısına Göre Oluşturulan Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Çalışma kapsamındaki işletmeler hukuki yapısına göre anonim şirket (58) ve limited şirket (43) olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Tablo 9'da sınanan hipotezlere ilişkin analiz sonuçları yer almaktadır. Bu grupta yer alan bütün hipotezler kabul edilmiştir.

COSO kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları bazında, şirket türüne göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 9'da verilmiştir. Tablo 9'a göre, %1 anlam seviyesinde kontrol ortamı ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında şirket türleri açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. İfadelere ait ortalamalara bakıldığında anonim şirketlerin, kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili ifadeler katılma düzeyinin limited şirketlere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Limited şirketlere kıyasla daha yüksek iş hacmine sahip olan anonim şirketlerdeki kontrol ortamının COSO standartlarına daha yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 9'a göre, %1 anlam seviyesinde risk değerlendirme ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında şirket türleri açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara göre anonim şirketlerin, limited şirketlere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadeler katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Anonim şirketlerdeki riskleri belirleme ve sistematik risklerine karşı hazırlık düzeyinin COSO standartlarına daha yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kontrol faaliyetleri ve alt boyutlarıyla ilgili olarak ise, iç kontrol sistemi uygulamalarında şirket türleri açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında anonim şirketlerin, limited şirketlere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadeler katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Anonim şirketlerin kontrol

faaliyetlerini belirlemeye yönelik politika ve prosedürlere sahip olma ve bilgi teknolojileri üzerindeki genel kontroller belirleme düzeyi açısından limited şirketlere göre COSO standartlarına daha yakın bir aşamada olduğu belirlenmiştir.

Tablo 9. Şirket Türü İtibariyle COSO Bileşenleri İle İlgili Değerlendirmelerinin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H₁ Şirket Türü İtibariyle Kontrol Ortamı Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti				
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)		F	Anlamlılık
	A.Ş.	LTD. ŞTİ		
H _{1A} : KO/Dürüstlük	4,30	3,69	26,119	0,000
H _{1B} : KO/Gözetim	4,01	3,54	13,928	0,000
H _{1C} : KO/Yetki	4,10	3,81	7,664	0,007
H _{1D} : KO/Yetkinlik	4,18	3,72	12,536	0,001
<i>Pillai's Trace= 7,289, p=0.000</i>				
H₂ Şirket Türü İtibariyle Risk Değerleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti				
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)		F	Anlamlılık
	A.Ş.	LTD. ŞTİ		
H _{2A} : RD/Risk Bel.	4,04	3,40	18,406	0,000
H _{2B} : RD/Hile Riski	3,96	3,50	11,957	0,001
<i>Pillai's Trace= 9,400, p=0.000</i>				
H₃ Şirket Türü İtibariyle Kontrol Faaliyetleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti				
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)		F	Anlamlılık
	A.Ş.	LTD. ŞTİ		
H _{3A} : KF/Faal Bel.	4,16	3,64	16,954	0,000
H _{3B} : KF/Bil. Tek.	4,18	3,50	23,211	0,000
H _{3C} : KF/Pol. Pros.	4,18	3,64	21,869	0,000
<i>Pillai's Trace= 9,292 p=0.000</i>				
H₄ Şirket Türü İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti				
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)		F	Anlamlılık
	A.Ş.	LTD. ŞTİ		
H _{4A} : Bİ/İlgili Bilgi.	3,96	3,55	8,063	0,005
H _{4B} : Bİ/İç İletişim	3,99	3,54	10,539	0,002
<i>Pillai's Trace= 5,292 p=0.007</i>				
H₅ Şirket Türü İtibariyle İzleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti				
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Şirket Türüne Göre)		F	Anlamlılık
	A.Ş.	LTD. ŞTİ		
H _{5A} : İZ/Değerlendirme	4,13	3,60	15,809	0,000
H _{5B} : İZ/Eksikleri Bel.	4,21	3,55	24,086	0,000
<i>Pillai's Trace= 11,921 p=0.000</i>				

Bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında şirket türleri açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında anonim şirketlerin, limited şirketlere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Daha yüksek iş hacmine sahip olan anonim şirketlerin, limited şirketlere göre faaliyetlerle ilgili bilgileri karar vericilere iletme ile ilgili süreci, COSO standartlarına daha yakın bir düzeyde sürdürdükleri

belirlenmiştir. Limited şirketlerin kurum içi iletişiminin, COSO standartlarına göre anonim şirketlerden daha geride olduğu belirlenmiştir.

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

İşletmelerin Pazarlama Çevresine Göre Oluşturulan Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Çalışma kapsamındaki işletmeler pazarlama çevresi itibariyle uluslararası (58) alanda ve ulusal (43) bazda faaliyet gösteren şirketler olarak iki grupta toplanmıştır. Tablo 10'da bu başlıkta yer alan ve sınanan hipotezlere ilişkin analiz sonuçları yer almaktadır. Yine bu grupta yer alan bütün hipotezler de kabul edilmiştir.

COSO kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları bazında, pazarlama çevresine göre işletmelerin iç kontrol sistemi uygulamalarının farklılaşıp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 10'da verilmiştir. %1 anlam seviyesinde kontrol ortamı ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmelerin, bölgesel ve ulusal işletmelere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Uluslararası boyutta faaliyetlerini sürdüren işletmelerin, dürüstlük ve etik değerlere bağlılık düzeyi, gözetim sorumluluğu gibi alt boyutlar itibariyle bölgesel ve ulusal işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın düzeyde kontrol ortamına sahip oldukları belirlenmiştir.

COSO risk değerlendirme bileşeni ve alt boyutları bazında, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmelerin, bölgesel ve ulusal işletmelere göre söz konusu COSO bileşeni ile ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bölgesel ve ulusal işletmelere kıyasla daha yüksek iş hacmine sahip olan ve farklı ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası işletmeler tarafından yapılan risk değerlendirme çalışmalarının COSO standartlarına daha uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 10. Pazarlama Çevresi İtibariyle COSO Bileşenleri İle İlgili Değerlendirmelerinin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H₆ Pazarlama Çevresi İtibariyle Kontrol Ortamı Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)		F	Anlamlılık	
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	Uluslararası İşl.			
H _{6A} : KO/Dürüstlük	3,63	4,34	40,450	0,000	
H _{6B} : KO/Gözetim	3,49	4,05	21,706	0,000	
H _{6C} : KO/Yetki	3,77	4,13	13,339	0,000	
H _{6D} : KO/Yetkinlik	3,65	4,22	20,412	0,000	
<i>Pillai's Trace= 11,121 p=0.000</i>					
H₇ Pazarlama Çevresi İtibariyle Risk Değerleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)		F	Anlamlılık	
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	Uluslararası İşl.			
H _{7A} : RD/Risk Bel.	3,45	4,00	12,748	0,001	
H _{7B} : RD/Hile Riski	3,43	4,01	19,632	0,000	
<i>Pillai's Trace= 10,035 p=0.000</i>					
H₈ Pazarlama Çevresi İtibariyle Kontrol Faaliyetleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)		F	Anlamlılık	
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	Uluslararası İşl.			
H _{8A} : KF/Faal Bel.	3,57	4,21	29,522	0,000	
H _{8B} : KF/Bil. Tek.	3,47	4,20	27,794	0,000	
H _{8C} : KF/Pol. Pros.	3,55	4,25	41,597	0,000	
<i>Pillai's Trace= 14,989 p=0.000</i>					
H₉ Pazarlama Çevresi İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)		F	Anlamlılık	
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	Uluslararası İşl.			
H _{9A} : Bİ/İlgili Bilgi.	3,51	3,99	11,287	0,001	
H _{9B} : Bİ/İç İletişim	3,51	4,01	13,378	0,000	
<i>Pillai's Trace= 6,890 p=0.002</i>					
H₁₀ Pazarlama Çevresi İtibariyle İzleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Pazarlama Çevresine Göre)		F	Anlamlılık	
	Bölgesel ve Ulusal İşl.	Uluslararası İşl.			
H _{10A} : İZ/Değerlendir.	3,50	4,21	32,329	0,000	
H _{10B} : İZ/Eksik Bel.	3,48	4,26	37,548	0,000	
<i>Pillai's Trace= 19,579 p=0.000</i>					

Kontrol faaliyetleri ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmelerin, bölgesel ve ulusal işletmelere kıyasla söz konusu COSO bileşeni ile ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Uluslararası işletmeler tarafından uygulanan kontrol faaliyetlerini belirleme ve geliştirme düzeyinin bölgesel ve ulusal işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın olduğu belirlenmiştir.

Bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir.

Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmeleri, bölgesel ve ulusal işletmelere göre söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bölgesel ve ulusal işletmelere göre faaliyetlerle ilgili bilginin hazırlanması iletilmesi ve kurum içi karar vericilere iletilme düzeyinin uluslararası işletmelerde COSO standartlarına daha yakın bir seviyede olduğu belirlenmiştir.

İzleme bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında pazarlama çevresi açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında uluslararası işletmelerin, bölgesel ve ulusal işletmelere göre, söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Uluslararası işletmeler, bölgesel ve ulusal işletmelere göre iç kontrol sisteminde oluşabilecek eksiklikleri raporlayan bir mekanizmaya sahip olma düzeyi bakımından COSO standartlarına daha yakın bir düzeyde olduğu belirlenmiştir.

İşletmelerin Personel Sayısına Göre Oluşturulan Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Çalışma kapsamındaki işletmeler personel sayıları itibariyle Küçük ve Orta Ölçekteki İşletmeler (1 – 249) (55 şirket) ve Büyük Ölçekteki İşletmeler (250+) (46 şirket) iki gruba ayrılmıştır. Tablo 11’de bu başlıkta yer alan ve sınanan hipotezlere ilişkin analiz sonuçları yer almaktadır. Yine bu grupta yer alan bütün hipotezler de kabul edilmiştir.

COSO kontrol ortamı bileşeni ve alt boyutları bazında, personel sayısına göre iç kontrol sistemi uygulamaların farklılaşp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Tek Yönlü MANOVA analizi sonuçları tablo 11’de verilmiştir. %1 anlam seviyesinde kontrol ortamı ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında büyük ölçekli işletmelerin, küçük ve orta ölçekteki işletmelere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Büyük ölçekli işletmelerdeki çalışanların yetkinliği, yetki ve sorumlulukların belirlenme düzeyi açısından orta ölçekli işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın bir düzeydedir.

Risk değerlendirme ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında büyük ölçekli işletmelerin, küçük ve orta ölçekli işletmelere göre söz konusu COSO bileşeni ile ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Personel sayısı 250’yi aşan büyük ölçekli işletmeler, küçük ve orta ölçekli işletmelere göre risk değerlendirme açısından COSO standartlarına daha yakın bir düzeydedir.

Tablo 11. Personel Sayısı İtibariyle COSO Bileşenleri İle İlgili Değerlendirmelerinin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Sonuçları

H₁₁ Personel Sayısı İtibariyle Kontrol Ortamı Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)		F	Anamlılık	
	Orta Ölçekli İşl.	Büyük Ölçekli İşl.			
H _{11A} : KO/Dürüstlük	3,77	4,36	24,384	0,000	
H _{11B} : KO/Gözetim	3,61	4,06	12,687	0,001	
H _{11C} : KO/Yetki	3,82	4,17	12,449	0,001	
H _{11D} : KO/Yetkinlik	3,76	4,24	13,610	0,000	
<i>Pillai's Trace= 6,244, p=0.000</i>					
H₁₂ Personel Sayısı İtibariyle Risk Değerleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)		F	Anamlılık	
	Orta Ölçekli İşl.	Büyük Ölçekli İşl.			
H _{12A} : RD/Risk Bel.	3,49	4,10	17,043	0,000	
H _{12B} : RD/Hile Riski	3,58	3,98	9,042	0,003	
<i>Pillai's Trace= 8,468, p=0.000</i>					
H₁₃ Personel Sayısı İtibariyle Kontrol Faaliyetleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)		F	Anamlılık	
	Orta Ölçekli İşl.	Büyük Ölçekli İşl.			
H _{13A} : KF/Faal Bel.	3,76	4,14	8,804	0,004	
H _{13B} : KF/Bil. Tek.	3,63	4,20	15,400	0,000	
H _{13C} : KF/Pol. Pros.	3,68	4,28	29,079	0,000	
<i>Pillai's Trace= 12,823, p=0.000</i>					
H₁₄ Personel Sayısı İtibariyle Bilgi ve İletişim Sistemleri Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)		F	Anamlılık	
	Orta Ölçekli İşl.	Büyük Ölçekli İşl.			
H _{14A} : Bİ/İlgili Bilgi.	3,62	3,99	6,602	0,012	
H _{14B} : Bİ/İç İletişim	3,60	4,03	9,559	0,003	
<i>Pillai's Trace= 4,740, p=0.011</i>					
H₁₅ Personel Sayısı İtibariyle İzleme Açısından Alt Boyutlar Bazında Anlamlı Farklılıkların Tespiti					
Boyutlar (Alt Hipotezler)	Ortalamalar (Personel Sayısına Göre)		F	Anamlılık	
	Orta Ölçekli İşl.	Büyük Ölçekli İşl.			
H _{15A} : İZ/Değerlendir.	3,71	4,15	10,577	0,002	
H _{15B} : İZ/Eksik Bel.	3,66	4,25	18,955	0,000	
<i>Pillai's Trace= 9,543, p=0.000</i>					

Kontrol faaliyetleri ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında büyük ölçekli işletmelerin, küçük ve orta ölçekli işletmelere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Büyük ölçekli işletmeler tarafından uygulanan kontrol faaliyetleri uygulamalarının orta ölçekli işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın olduğu belirlenmiştir.

Bilgi ve iletişim bileşeni ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara göre büyük ölçekli işletmelerin, küçük ve orta ölçekli işletmelere göre söz konusu COSO

bileşeni ile ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Büyük ölçekli işletmelerin, orta ölçekli işletmelere göre faaliyetlerle ilgili bilginin hazırlanması ve karar vericilere iletilmesi açısından COSO standartlarına daha yakın bir seviyede olduğu tespit edilmiştir.

İzleme ve alt boyutlarıyla ilgili olarak, iç kontrol sistemi uygulamalarında personel sayısı açısından farklılaşmanın olduğu belirlenmiştir. Ortalamalara bakıldığında büyük ölçekli işletmelerin, küçük ve orta ölçekli işletmelere kıyasla söz konusu bileşenlerle ilgili ifadelerle katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Orta ölçekli işletmelere kıyasla daha yüksek iş hacmine sahip olan büyük ölçekli işletmelerin izleme faaliyetlerinin COSO standartlarına daha yakın olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç ve Değerlendirme

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

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

Şirket türüne, pazarlama çevresine ve personel sayısına göre COSO Bileşenlerine ait alt bileşenler boyutunda şirketlerin değerlendirmelerinin farklılaştığı belirlenmiştir. Bu konularda oluşturulan hipotezlerin tamamı kabul edilmiştir. Anonim şirketlerin limited şirketlere, ihracat yapan işletmelerin ulusal bazda çalışan işletmelere ve 250 ve üstü çalışan sayısına sahip olan işletmelerin 250 altı çalışan sayısına sahip olan işletmelere nazaran COSO iç kontrol bileşenlerine daha yüksek derecede uyum sağladıkları belirlenmiştir.

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

Uluslararası ölçekli işletmeler farklı ülkelerdeki yasal düzenlemelere uymak mecburiyetindedir. Doğal olarak bu durum uluslararası işletmelerin diğer tüm uygulamalarında olduğu gibi iç kontrol uygulamalarında da uluslararası normlara uygun olmaları sonucunu doğurmaktadır. Uluslararası ölçekli işletmelerin, bölgesel ve ulusal ölçekte pazarlama faaliyetlerini sürdüren işletmelere göre COSO standartlarına daha yakın iç kontrol uygulamalarına sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç beklenen bir sonuç olarak değerlendirilebilir.

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

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

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

Çalışmada elde edilen sonuçlar literatürde yer alan diğer çalışmalarla karşılaştırıldığında Hermanson vd. (2012), Feng vd. (2015), Mutnuru (2016) ve Çelen (2017) tarafından yapılan çalışmalarda da çeşitli boyutlarda benzer sonuçlar elde edildiği tespit edilmiştir.

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

Kaynakça

- Ağayev, S. (2012). Geçiş Ekonomilerinde Liberalleşmenin Ekonomik Büyüme Üzerinde Etkisi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(3): 309-322.
- AICPA. (2013). Statements on Auditing Standards, SAS No:1.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, (72): 138-164.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1): 191-205
- Bakkal, H., Kasımoğlu, A. (2012). İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bakış "COSO ve COCO Modeli". *Mevzuat Dergisi*, 15(178): 1-14.
- Baskıcı, Ç. (2012). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- COSO. (2013). COSO Internal Control - Integrated Framework <https://www.ciso. Org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>, Erişim Tarihi: 07.06.2017.
- Cömert, N. (2016). İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review*, 1(1): 1-20.
- Çelen, E. (2017). Perakende Gıda Zincirlerinde İç Kontrol Sistemi, Etkinliği ve Bir Uygulama, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demir, E. (2012). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri, Önemi ve Sivas İli Uygulaması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Feng, M., Li, C. McVay, S.E., and Skaife, H. (2015). Does Ineffective Internal Control over Financial Reporting affect a Firm's Operations? Evidence from Firms' Inventory Management. *The Accounting Review*: March 2015, 90(2): 529-557.
- Günel, A. A. (2010). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Bir Uygulama, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hermanson, D. R., Smith, J. L. and Stephens, N. M. (2012). How Effective are Organizations' Internal Controls? Insights into Specific Internal Control Elements, *Current Issues in Auditing*, 6(1): 31-50. <http://argedestek.kocaeli.edu.tr/index.php?ArgeDestek=Ekonomi>, Erişim Tarihi: 07.08.2017. <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/pages/sas.aspx#SAS1>, Erişim Tarihi: 11.05.2017.
- Karim, N., Nawawi A and Salin, A. (2018). Inventory Control Weaknesses – A Case Study of Lubricant Manufacturing Company. *Journal of Financial Crime* [serial online], 25(2): 436-449.
- Kaya, S. (2015). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Keskin, İ. (2014). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hatay.
- Kızıltuğ, P. (2015). Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastanede İç Kontrol Sistemi Uygulaması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Melikyan, L. (2015). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Mutnuru, S. (2016). The Role of Internal Controls on Employees' Engagement in Small Organizations. *Journal of Business Studies Quarterly*, 7(4): 102-114.
- Özçetin, N. (2017). Süt Üretim İşletmelerinde Risk Yönetimi ve İç Kontrol: Bir Araştırma, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Özkardeş, L. (2017). Kurumsal Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları. *Journal of Yaşar University*, 12(47): 191-200.
- Şentürk, A.Z. Selvi, Ö. (2016). Kurum İçi İletişimi Etkinleştiren Bir Yöntem Olarak Gezinerek Yönetim. *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, 4(2): 534-553.
- Şık, S. (2013). Bankacılıkta İç Kontrol Sistemleri ve Sonuçları, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tüm, K., Reyhanoğlu, M. (2015). İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemedeki Rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(31): 395-422.
- Türedi, H., Koban, A. O., Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, (99): 95-119.