

## İÇ KONTROL SİSTEMİNİN COSO STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ: PERAKENDE SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA<sup>1</sup>

### EVALUATION OF INTERNAL CONTROL SYSTEM ACCORDING TO COSO STANDARDS: A RESEARCH IN THE RETAIL INDUSTRY

Ayşenur ERDOĞAN\*, Hakan ÖZÇELİK\*\*

\* Yüksek Lisans Öğrencisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansal Yönetim ABD, aysenurerdgn2@gmail.com, ORCID: 0000-0003-2288-8939

\*\* Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hakanozcelik@sdu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0494-0561

#### ÖZ

*Yaşanan finansal skandallar, organizasyonların büyüyen ekonomik yapı ve iş hacimleri, üst yönetimin organizasyona daha hakim olma isteği gibi birçok nedenle ortaya çıkmış olan COSO standartları, diğer sektörler açısından olduğu gibi, perakende sektörü için de etkin bir iç kontrol sistemi kurabilmek adına en önemli rehberlerden biri olmuştur. COSO standartları; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşmaktadır.*

*Araştırmanın amacı, perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyumlarının değerlendirilmesi ve COSO standartlarına uyum düzeyinin şirket türü ve iç denetim biriminin varlığı yönünde farklılaşp farklılaşmadığı araştırılmasıdır. Amaç kapsamında Antalya ve Isparta illerindeki perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin COSO standartlarına uyum dereceleri değerlendirilmiştir. Sektördeki işletmelerin iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum açısından, şirket türü ve iç denetim biriminin varlığına göre anlamlı bir farklılaşmanın olup olmadığının tespit edilmesi için hipotezler geliştirilmiş ve test edilmiştir.*

*Araştırma sonucunda, perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin iç kontrol sistemlerinin kontrol ortamı ve kontrol faaliyetleri bileşenleri açısından çok yüksek düzeyde, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri açısından yüksek düzeyde COSO standartları ile uyumlu oldukları gözlemlenmiştir. Perakende sektörü işletmeleri iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum derecelerinde şirket türüne göre farklılık olmadığı, iç denetim birimi açısından ise; risk düzeyine uyum derecesinde iç denetim biriminin varlığının etkili olduğu tespit edilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, COSO Standartları, Perakende Sektörü

**Jel Kodları:** M40, M42, M49.

#### ABSTRACT

*COSO standards, which have emerged for many reasons such as financial scandals, growing economic structure and business volumes of organizations, and the desire of top management to have more control over the organization, have been one of the most important guides for establishing an effective internal control system for the retail industry, as it is for other sectors. . COSO*

<sup>1</sup> Bu çalışma 26 Ağustos 2021 tarihinde Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde sunulan ve kabul edilen aynı isimli yüksek lisans tezinden üretilmiştir. Ayrıca Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi SYL-2018-6933 nolu proje tarafından desteklenmektedir.

*standards; control environment consists of risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring components.*

*The study aims to evaluate the compliance of the internal control systems of the enterprises operating in the retail sector with the COSO standards and to investigate whether the level of compliance with the COSO standards differs in terms of company type and the presence of the internal audit unit. Within the scope of the purpose, the degree of compliance with the COSO standards of the businesses operating in the retail sector in Antalya and Isparta provinces was evaluated. Hypotheses have been developed and tested to determine whether there is a significant difference according to the type of company and the presence of the internal audit unit in terms of compliance of the internal control systems of the enterprises in the sector with the COSO standards.*

*As a result of the study, it has been observed that the internal control systems of the enterprises operating in the retail sector comply with the COSO standards at a very high level in terms of control environment and control activities components, and a high level in terms of risk assessment, information and communication, and monitoring components. In terms of the internal audit unit, there is no difference in the degree of compliance of the internal control systems of the retail sector enterprises with the COSO standards according to the company type; It has been determined that the existence of the internal audit unit is effective in the degree of compliance with the risk level.*

**Keywords:** Internal Control, COSO Standards, Audit, Retail Sector.

**Jel Codes:** M40, M42, M49.

## 1. GİRİŞ

Günümüz dünyasında ekonominin temel taşlarını oluşturan, ulusal ve uluslararası ölçekte sayıları her geçen gün daha da artan işletmelerin, ekonomik değerleri büyümüş ve stratejik önemleri artmıştır. Ekonomik değerlerin büyümesi ile birlikte işletmelerin organizasyon yapıları genişlemiş ve iş hacimleri çoğalmıştır. Gelişmelerin paralelinde, işletme faaliyetlerinin ve tüm süreçlerinin denetlenmesi gereği ortaya çıkmış olup iç denetim ve iç kontrol kavramları da önem kazanmıştır.

Kaliteli finansal bilgi işletmeler için hayati önem taşımaktadır. Çünkü finansal bilgi kullanıcıları (işletme yöneticileri, potansiyel yatırımcılar, bankalar vb.) finansal tablolarda yer alan bilgiler ışığında çok ciddi kararlar alabilmektedirler. Finansal bilgilerin kalitesi alınan kararların kalitesini de arttırmaktadır. Özellikle Amerika’da yaşanan Enron ve Worldcom gibi skandallar nedeniyle finansal bilginin doğruluğu ve bağımsız denetim faaliyetlerine olan güven sarsılmıştır. Hileli finansal raporlamalar sonucunda işletmeler için yanlış kararlar alınabilir ve işletmenin sürdürülebilirliği konusunda da olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle işletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ile etkin bir iç kontrol sistemi kurularak bu tür olumsuzlukların önüne geçilebilir.

İç kontrol kavramı özellikle iç denetim kavramı ile çok sık karıştırılmaktadır. Bu nedenle söz konusu kavramların farklarının anlaşılabilmesi adına tanımları yapılmıştır:

İç denetim, işletmenin faaliyetlerini incelemek için organizasyon yapısı içerisinde kurulan ve önceden belirlenmiş olan politikalar ile ne kadar uyumlu hareket edebildiğinin araştırıldığı bir değerlendirme fonksiyonudur (Turan, 2017:2). İç kontrol ise, işletme hedeflerini gerçekleştirmek, her türlü hata, hile ve kayıplardan koruyabilmek için oluşturulan yöntemlerdir (Yıldırım, 2014: 9). Daha kapsamlı bir tanımlama ile iç kontrol; şirketlerin yönetim kurulu, idarecileri ve çalışanlarınca yönlendirilen, faaliyetlerin etkinliğini ve rantabilitesini artıran, finansal tabloların güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uygunluğunu güvence altına alan bir süreçtir (Özhan, 2014: 10).

İç kontrol kavramının önemi dünya genelinde tüm işletmecilik faaliyet alanlarında giderek artmaktadır. İç kontrol kavramının öneminin giderek artmasının sebebi; artan faaliyet hacimleri ve farklı coğrafi bölgelere yayılan şubelerin etkin yönetimi için gerekli olan geliştirilmiş kurumsal yönetim yapısı ve bilgi iletişim teknolojilerinin paralelinde gelişen risklerdir (Türedi ve Koban, 2016:175).

Kurumsallaşma ile birlikte gelen şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı iç kontrol süreçlerinin iyileştirilmesi için, alanda düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmıştır. Dolayısıyla uluslararası geçerliliği olan birçok iç kontrol modeli geliştirilmiştir. Bu modeller arasında COSO tarafından geliştirilmiş olan iç kontrol modeli en çok kabul gören modeller arasındadır. Bu model beş bileşenden oluşmaktadır. Ayrıca bu bileşenlerin birbirinden bağımsız olmayıp, tamamlayıcı nitelikte oldukları COSO tarafından belirtilmiştir. İç kontrol yapısı birbiri ile bağlantılı olan beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar (COSO, 2013: 4,5):

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

*Kontrol ortamı;* Etkin bir kontrol ortamında; dürüstlük ve etik değerler, önemsenen uzmanlaşma, gözetim sorumluluğu, yetki ve sorumlukların tanımlandığı örgütsel yapı, güçlendirilmiş hesap verebilirlik faktörleri yer almaktadır (COSO, 2013: 6). Kontrol ortamı bileşeninin amacı, disipline dayalı yapı oluşturarak şirket çalışanlarının kontrol bilincini etkileyen bir çalışma ortamı sağlamaktadır. Kontrol ortamı birçok iç ve dış unsurdan etkilenmektedir. Bu unsurlar; bir şirketin geçmişi, benimsediği mesleki ahlak değerleri, organizasyon yapısı, faaliyet gösterdiği piyasa, rekabet koşulları, personel politikaları ve yasal düzenlemeler olabilir (Türedi vd., 2014: 144). Güçlü kontrol ortamı, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği artırarak yönetimin başarıya ulaşılmasına yardımcı olur. Ayrıca kontrol ortamının güçlü olması ile hata ve hile riskleri için gerekli önlemler alınmış olunarak kurumsal bilgilerin doğruluğuna ve kurumsal şeffaflığa katkı sağlanmaktadır (Güner, 2009: 188).

*Risk Değerlendirme;* İşletmelerin hedeflerine ulaşabilmelerini olumsuz etkileyebilecek potansiyel risklerin tanımlanması ve bu risklerin olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması veya zayıflatılabilmesi için gerekli tedbirlerin tanımlanması ve alınması sürecidir (COSO, 2013: 6).

*Kontrol faaliyetleri;* işletmelerin hedeflerine kolay ulaşımı engelleyen veya geciktiren risklerin ortadan kaldırılması veya etkilerinin azaltılması için geliştirilen politikalardır. Kontrol faaliyetlerine yönelik ilkeleri; kontrol faaliyetlerinin seçimi ve uygulaması, kontrol faaliyetlerinde teknoloji kullanımı ile kontrol faaliyetlerinde politika ve süreçlerin desteğinden oluşmaktadır. COSO raporuna göre, kontrol faaliyetleri ile risk değerlendirme arasında yakın ilişki söz konusudur. Tanımlanmış riskleri yok edici veya olumsuz etkilerini azaltıcı kontrol faaliyetleri geliştirilmelidir (COSO, 2013: 7).

*Bilgi ve İletişim;* İç kontrol yapısının devamlılığı ve faaliyetlerin etkin kontrolü açısından önemlidir. İç kontrol yapısının oluşturulma süreçlerinde, organizasyon kademelerinde hedeflere uygun bilgi ve iletişime ihtiyaç duyulur. Bilgi ve iletişim sistemleri ile hedeflerin, hedeflere yönelik risklerin ve kontrol faaliyetlerinin kontrol ortamı içerisinde yer alan tüm görevlilere uygun bir şekilde aktarılmasına imkan sağlar (Karakaya, 2016: 163).

*İzleme:* İzleme faaliyetleri, iç kontrol sisteminin amacı doğrultusunda çalışıp çalışmadığının belirlenmesi ve gerektiğinde iç kontrol programlarının güncellenmesi amacıyla yönetim tarafından sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir (Bozkurt, 2010:135).

İzleme bileşeninin ilkeleri (COSO, 2013);

- İşletme, iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla, sürekli değerlendirmeleri ve/veya ayrı değerlendirmeleri seçer, geliştirir ve uygular.
- İşletme, tespit ettiği iç kontrol yetersizliklerini değerlendirir ve duruma göre, üst yönetim ve yönetim kurulu da dahil olmak üzere, gerekli düzeltici önlemleri almaktan sorumlu olan taraflara zamanında bildirir.

Bu araştırmanın amacı, perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin iç kontrol sistemlerinin COSO modeli çerçevesinde değerlendirilmesidir. Amaç kapsamında örneklem olarak seçilen Antalya ve Isparta illerinde faaliyet gösteren perakende işletmelerinin COSO standartları açısından hangi noktada olduklarını ortaya koymaktır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Araştırmanın konusu kapsamında yerli ve yabancı kaynaklar kullanılarak literatür taraması yapılmış olup Tablo 1 ile özetlenmiştir.

Tablo 1: Literatür Taraması

Yazar	Araştırmanın Konusu	Araştırma Yöntemi	Sonuç
Altay (2011)	Turizm sektöründe iç kontrol sisteminin etkinliği	Ampirik	Otellerin genel olarak etkin iç kontrol sistemlerinin bulunmasına rağmen bazı noktalarda eksiklikler olduğu tespit edilmiş ve bu eksikliklerin giderilmesi yönünde öneriler sunulmuştur.
Güneş (2012)	İç kontrol sisteminin hileleri önlemedeki etkisi	Ampirik	Çalışanların etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının bilincinde olmaları sağlandığı takdirde, çalışanın hile eyleminde bulunma olasılığının oldukça düştüğü anlaşılmıştır.
Badara (2013)	Yerel yönetim düzeyinde etkin iç kontrol sistemi ile iç denetim etkinliği arasındaki ilişki	Kuramsal	Literatür incelemesi yapılmış olup, etkili iç kontrol sisteminin yerel düzeyde iç denetçilerin etkinliğini etkileyebileceği sonucuna varılmıştır.
Gülal (2013)	Turizm sektöründe COSO modeli temel olarak iç kontrol sisteminin ve iş süreç akışlarının incelenmesi	Ampirik	İç kontrol sisteminin çok verimli bir şekilde işlediği, hile ve hatalardan kaynaklanan vakaların büyük kısmının önlendiği görülmüştür. Ayrıca çok nadir yaşanan vakaların ise iç kontrol sisteminin güncellenmesi ile aşıldığı ve tekrar yaşanma durumunun nadir olduğu anlaşılmıştır.
Aytaç (2014)	Özel sektörde iç kontrol standartlarının uygulanma düzeyi ve iç kontrol sisteminin verimliliğini etkileyen faktörler	Ampirik	İşletmenin kalite belgelendirme faaliyetlerinde bulunması iç kontrole yönelik birçok eksikliği kapatsa da iç kontrol sisteminde önemli eksikliklerin bulunduğu tespit edilmiştir. Söz konusu eksikliklerin giderilmesi durumunda hedeflere ulaşmanın hızı ve dolayısıyla büyüme hızının da artış göstereceği belirtilmiştir.

C.27, S.3 İç Kontrol Sisteminin COSO Standartlarına Göre Değerlendirilmesi: Perakende Sektöründe

Yazar	Araştırmanın Konusu	Araştırma Yöntemi	Sonuç
Özhan (2014)	KOBİ'lerin iç kontrol sistemine olan yaklaşımları	Ampirik	İç kontrol sistemine sahip olan işletmelerin yanı sıra sahip olmayan işletmeler dahi iç kontrol sisteminin işletmeye sağlamış olduğu yararların farkında oldukları anlaşılmıştır.
Büyükçoban (2015)	KOBİ'lerde iç kontrol sistemlerinin hileyi önlemedeki etkisi	Ampirik	İç kontrol sisteminin yeterliliği arttıkça hilenin azaldığı görüşüne varılmıştır.
Dal (2016)	Tekstil sektöründe iç kontrol sistemi	Ampirik	Firma iç kontrol sistemine sahip olsa da henüz gelişme aşamasında olduğu ve çalışanların sistemi yetersiz gördüğü anlaşılmıştır.
Hamdani ve Albar (2016)	Endonezya'da bir bankada iç kontrol sisteminin dolandırıcılık faaliyetlerini önleme konusunda etkisi	Ampirik	Zayıf iç kontrol sistemlerinin dolandırıcılık için fırsatlar yarattığı kanısına varılmıştır. Yönetim personellerinin çoğaltılarak iç kontrol faaliyetlerinin güçlenebileceği önerisi sunulmuştur.
Kewo ve Afiah (2017)	İç kontrolün uygulanmasının, iç denetim fonksiyonunun ve finansal raporların kalitesinin iyileştirilmesine etkisi	Ampirik	İç kontrol ve iç denetim sistemlerinin uygulanmasının finansal tabloların kalitesini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılmıştır.
Yetiş (2017)	Turizm sektöründe iç kontrol sisteminin etkinliği	Ampirik	İç kontrol sistemi unsurlarından kontrol faaliyetleri ve izleme unsurunun işletme performansı üzerinde etkisi olduğu; iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve işletme performansının, otel işletmelerinin sınıflarına ve statülerine göre değişiklik göstermediği anlaşılmıştır.
Çelen (2017)	Perakende sektöründe iç kontrol sisteminin yönetime sağladığı katkılar	Ampirik	İşletmelerin çoğunluğunda iç denetim biriminin bulunmadığı, firma faaliyetlerinde iç denetim ve iç kontrol süreçleri uygulanmadığı anlaşılmıştır.
Çiçekay, ve Demir, (2021)	İşletme iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenlerine uyumlarının değerlendirilmesi	Ampirik	Van, Bitlis ve Muş illerinde 10 üstünde personel çalıştıran işletmeler üzerine yapılan araştırma sonucunda, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenlerine uyumlu olduğu gözlemlenmiştir.
Koçyiğit vd. (2021)	Sağlık sektöründe özel bir hastanenin COSO iç kontrol bileşenlerine çerçevesinde incelenmesi	Ampirik	Özel bir hastane çalışanlarına uygulanan anket sonucunda, hastane iç kontrol sisteminin COSO bileşenlerine uygun derecesinin yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

### 3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE UYGULAMA

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Finansal sektör krizleri, ülke ekonomisi için büyük sıkıntılar doğurmaktadır. İşletmelerde gerçekleştirilen denetim faaliyetleri krize sebep olan faktörleri ortaya koyabilmektedir. Ancak denetim faaliyetleri işletmelerin kriz nedeniyle yaşadıkları zararları ortadan kaldırmamaktadır. Oysaki krizleri çıkmadan önleyebilmek en doğru ve faydalı olanıdır. Bu nedenle iç kontrol faaliyetleri giderek önem kazanmaktadır (Tüm ve Reyhanoğlu, 2015: 401).

Araştırmanın amacı; perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyumlarının değerlendirilmesi ve COSO standartlarına uyum düzeyinin şirket türü ve iç denetim biriminin varlığı yönünde farklılaşp farklılaşmadığı araştırılmasıdır.

### 3.2. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmada, perakende gıda zincirlerinin COSO bileşenlerine uyum derecesinin incelenmesinde şirket türü, personel sayısı ve ciro değişkenler olarak ele alınmıştır. Ancak personel sayısı ve ciro için verilen çekimsiz cevaplar nedeniyle tam olarak istenilen sayıda veriye ulaşılamamıştır. Bu nedenle şirket türü (A.Ş. ve Limited şirket) ve iç denetim birimi (işletmede var olup olmaması durumu) değişkenlerinin COSO bileşenlerine uyumu açısından anlamlı bir farklılığa neden olup olmadığını test etmek üzere hipotezler hazırlanmıştır.

**H1:** *Kontrol ortamı bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.*

**H2:** *Risk değerlendirme bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.*

**H3:** *Kontrol faaliyetleri bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.*

**H4:** *Bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.*

**H5:** *İzleme bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.*

**H6:** *Kontrol ortamı bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.*

**H7:** *Risk değerlendirme bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.*

**H8:** *Kontrol faaliyetleri bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.*

**H9:** *Bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.*

**H10:** *İzleme bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.*

### 3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Verilerin tarafsız şekilde ve analize uygun olarak toplanabilmesi açısından veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi seçilmiştir. Literatür taramasının ardından daha önce yapılan benzer araştırmalar ve bu araştırmalarda kullanılan anket formları incelenmiştir. Araştırma için gerekli düzenlemeler yapıldıktan sonra anket 5'li Likert Ölçeği formunda hazırlanmıştır.

Anket sorularının hazırlanmasında aşağıda belirtilen kaynaklardan yararlanılmıştır:

- Can (2014) tarafından yazılmış olan “Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği” adlı doktora çalışmasında,
- Özçetin (2017)’in yazmış olduğu “Süt Üretim İşletmelerinde Risk Yönetimi ve İç Kontrol: Bir Araştırma” adlı doktora çalışmasında,
- Kaya (2018) tarafından yazılan “Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Belirlenmesi: Kocaeli İli Örneği” adlı yüksek lisans tezinde ve
- Hermanson vd. (2012) tarafından yayınlanmış olan “How Effective are Organizations’ Internal Control? Inside Into Specific Internal Control Elements” adlı makalesinde yer alan anket formlarından yararlanılmıştır.

Araştırmanın evreni Türkiye’de faaliyette bulunan perakende gıda zincirleri olup, örneklem olarak ise Antalya ve Isparta illeri seçilmiştir. Tespit edilen 17 perakende zincir marketine yüz yüze görüşme, mail ortamı ya da telefon ile ulaşılmaya çalışılmıştır. Ancak 2 market yöneticisinden geri dönüş alınmadığı için araştırmanın örneklemini 15 market oluşturmuştur. Örnekleme oluşturan 15 marketin; 7 tanesi ulusal zincir market iken, 8 tanesi

bölgesel zincir markettir. Araştırma kapsamında anket çalışması yapılan ulusal ve bölgesel zincir marketlere ait yaklaşık 1.500 şube bulunmaktadır. Ulusal ve bölgesel zincir marketlerin tüm şubelerinde aynı yönetim işleyişi olması sebebiyle sadece bölge merkez yönetimleri ile görüşme gerçekleştirilmiştir.

Shapiro-Wilk Testi sonucunda verilerin normal dağılım gösterdiği anlaşılmış olsa da bu durum parametrik testleri uygulamak için tek başına yeterli değildir. Eğer araştırmada kullanılacak olan veriler;

- Normal dağılım özelliği gösteriyorsa,
- Homojense,
- Örneklem büyüklüğü 20'nin üzerindeyse,
- İncelenen bağımlı değişken aralık (interval) ya da oran (ratio) ölçeğine uygunsuz parametrik testler uygulanabilir. Ancak bu özelliklerden biri bile karşılanamıyorsa parametrik olmayan (nonparametric) testler kullanılmalıdır (Baş, 2013: 192).

Araştırmada kullanılacak olan verilerin örneklem büyüklüğü 15 olması nedeniyle verilerin analizinde parametrik olmayan testlerin kullanılması uygun görülmüştür.

Bulguların değerlendirilmesi kısmında veri tiplerine göre frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma istatistikleri kullanılmıştır. Gruplar arası karşılaştırmalar için ise Mann-Whitney U Testi kullanılmıştır.

### 3.4. Güvenirlilik Testi

Alpha katsayısı likert tipi ölçeklerde sıkça kullanılan ve ölçeğin ne derece güvenilir olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilen bir değer olmakla birlikte aşağıda belirtilen aralıklara göre sınıflandırılmıştır (Kalaycı, 2006, s. 405):

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

Araştırmada güvenilirlik düzeyinin tespiti için SPSS istatistik programı aracılığıyla güvenilirlik katsayısı olan Cronbach Alpha değeri hesaplanmıştır. İlk olarak ölçeğin tamamı için bir hesaplama yapılmış ve Tablo 2'de gösterilmektedir. Cronbach Alpha değerine göre; araştırma kapsamında kullanılan ölçek yüksek güvenilirliğe sahip olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 2: Güvenirlilik Testi

Güvenirlilik Testi	
Cronbach's Alpha Değeri	Madde Sayısı
0,940	40

### 3.5. Bulguların Değerlendirilmesi

#### 3.5.1. Market Genel Bilgilerinin Değerlendirilmesi

Görüşmeler sonucu geri dönüş alınan şirket sayısı 15 olup söz konusu şirketlerin %57'si Limited, %43'ü Anonim şirkettir. Ankete katılanların; %53,3'ü market yöneticisi, %26,7'si genel müdür, %6,7'si bölge yöneticisi, %6,7'si iç denetim müdürü ve son olarak %6,7'si satış

pazarlama grup direktöründen oluşmaktadır. Katılımcı şirketlerin %53'ü bölgesel zincir market iken %47'si ulusal zincir markettir.

Nakit, stok ve demirbaş kontrol sıklıklarına ilişkin yöneltilen sorulara verilen cevaplar Tablo 3'te özetlenmiştir. Katılım sağlayan işletmelerin tamamı nakit kontrolünü her gün yaptığını ifade etmiş olup stok kontrolünün 6 aylık periyotlarda, demirbaş kontrolünün ise yıllık olarak yapıldığı görülmektedir.

Tablo 3: Kontrol Sıklığı Dağılımı

	Günlük	Haftalık	Aylık	3 Aylık	6 Aylık	Yıllık
<b>Nakit Kontrol Sıklığı</b>	%100	-	-	-	-	-
<b>Stok Kontrol Sıklığı</b>	-	%8	%13	%6	%42	%31
<b>Demirbaş Kontrol Sıklığı</b>	-	-	%4	%9	%19	%68

Katılımcı işletme yetkililerine iç denetim birimlerinin olup olmadığı sorusu yöneltilmiştir. Ankete katılan şirketlerin %87'sinde iç denetim birimi bulunmakta, %13'ünde ise iç denetim birimi bulunmadığı tespit edilmiştir.

### 3.5.2. Değişkenlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Bu aşamada COSO bileşenlerinin tek tek betimsel istatistik (Frekans, standart sapma, ortalama ve sıklık) verilerinden yararlanılarak değerlendirme yapılacaktır.

Katılımcıların, işletmelerindeki iç kontrol sistemlerini COSO bileşenlerine uyum derecelerinin değerlendirildiği ifadelerle katılım oranlarının değerlendirilmesinde, aşağıdaki ortalama değer aralık tanımlamaları kullanılmıştır (Özgan ve Akıncı, 2011:1146).

Ortalama	Yorum
- 1,00-1,79	Çok düşük
- 1,80-2,59	Düşük
- 2,60-3,39	Orta
- 3,40-4,19	Yüksek
- 4,20-5,00	Çok yüksek

Tablo 4'te kontrol ortamı düzeyinin belirlenmesine yönelik bulgular sunulmuştur.

Tablo 4: Kontrol Ortamının Tespitine Yönelik Bulgular

Kontrol Ortamına Yönelik İfadeler	N	Ort.	Std. Sp.
1. Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımın şirket çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır.	15	4,13	1,060
2. İç kontrol sistemi işletme politika ve amaçları uyum içindedir.	15	4,40	,632
3. İç kontrol amaçlarını gerçekleştirebilmek amacıyla birimler arasında etkin bir koordinasyon mevcuttur.	15	4,20	,561
4. Denetim komitesi iç kontrol sistemini etkileyebilecek iş risklerini sürekli gözlemlemek amacı ile yeterli kaynak ve zaman ayırmaktadır.	14	4,07	,917
5. İşletmenin üçüncü taraflarla ilişkilerinde etik ilkeler ön planda tutulmaktadır.	15	4,47	,640



<b>Kontrol Ortamına Yönelik İfadeler</b>	<b>N</b>	<b>Ort.</b>	<b>Std. Sp.</b>
6. Çalışanların görev, yetki ve sorumlulukları açık ve net olarak belirlenip, sürekli olarak güncellenmektedir.	15	4,40	,737
7. Kurum politikalarından sapmalar araştırılır ve belgelenir.	15	4,47	,516
8. Yönetim Kurulu, üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atar.	15	4,07	1,100
9. Yönetim kontrolleri dikkate almadığı durumlar, uygun bir şekilde belgelenir ve açıklanır.	15	4,20	1,014

Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 4’te sunulan veriler incelendiğinde, katılımcıların cevaplarının ortalaması 4 ve üzerinde olduğu görülmektedir. Sonuçlara göre araştırma kapsamındaki market işletmelerinin, COSO kontrol ortamı bileşeniyle uyumlu kontrol ortamına sahip oldukları ifade edilebilir. Kontrol ortamına yönelik ifadelerle katılım oranları incelendiğinde; en yüksek katılım oranlarının, “İşletmenin üçüncü taraflarla ilişkilerinde etik ilkeler ön planda tutulmaktadır” ve “Kurum politikalarından sapmalar araştırılır ve belgelenir” ifadeleri olduğu görülmektedir. En düşük katılım oranının olduğu ifade ise; “Denetim komitesi iç kontrol sistemini etkileyebilecek iş risklerini sürekli gözlemek amacı ile yeterli kaynak ve zaman ayırmaktadır” ve “Yönetim Kurulu, üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atar” ifadeleri olduğu gözlemlenmiştir.

Kontrol ortamına uyumun ölçülebilmesi için geliştirilen tüm ifadelerle katılım oran ortalaması  $\bar{X}=4,27$  olarak hesaplanmıştır. Ortalama değer, ankete katılan yetkililere göre işletmelerinin iç kontrol sistemleri kontrol ortamı bileşeni açısından çok yüksek düzeyde COSO standartlarına uyumlu olduğu ifade edilebilir.

Risk değerlendirme düzeyinin belirlenmesine yönelik bulgular Tablo 5’te sunulmuştur.

Tablo 5: Risk Değerleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bulgular

<b>Risk Değerleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadeler</b>	<b>N</b>	<b>Ort.</b>	<b>Std. Sp.</b>
1. Şirket içerisinde departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılmaktadır.	15	4,07	,961
2. Süreç ve kontroller değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmektedir.	15	4,33	,816
3. Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirilir.	15	3,80	1,082
4. İşletmede çalışan hile vakaları ile karşılaşmıştır.	15	4,33	1,047
5. İşletme hile risklerine yönelik olarak, hile yapma fırsatı yanında teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurlarda değerlendirilir.	15	3,93	,884
6. İşletme risk değerlendirmelerinde, çalışanların hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır.	15	4,20	,676

Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum

Risk değerlendirme bileşeni ile ilgili ifadelerle en yüksek katılımın “Süreç ve kontroller değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmektedir” ve “İşletmede çalışan hile vakaları ile karşılaşmıştır” ifadeleri olduğu Tablo 5’ten görülmektedir. İşletmelerde  $\bar{X}=4,33$  gibi çok yüksek oranda hile vakaları ile karşılaştığı gerçeği, iç kontrol sistemlerinin daha da

güçlendirilmesi gereceğini ortaya koymaktadır. En düşük katılım ise; “Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirilir” ifadesidir.

Risk değerlendirme bileşeni ile ilgili ifadelerle katılım oran ortalaması  $\bar{X}=4,00$  olarak gerçekleşmiş olup bu değere göre, katılımcıların işletmelerinin iç kontrol sistemlerini risk değerlendirme bileşeni açısından COSO standartlarına yüksek seviyede uyumlu gördükleri ifade edilebilir.

Tablo 6’da kontrol faaliyetleri düzeyinin belirlenmesine yönelik ifadelerle ilgili istatistik veriler sunulmuştur.

Tablo 6: Kontrol Faaliyetleri Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bulgular

Kontrol Faaliyetleri Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadeler	N	Ort.	Std. Sp.
1. Kayıtların ve varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri mevcuttur ve bunlar personele duyurulmuştur.	15	4,53	,516
2. İşletmede yapılan işlemlerle ilgili çapraz kontrolü içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.	15	4,07	,961
3. Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.	15	4,87	,352
4. İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.	15	4,33	1,113
5. Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilmektedir.	15	4,60	1,056
6. İşletmede satış ve satın alma vb. faaliyetleri yapanlar ile muhasebe kaydını yapan kişiler farklıdır.	15	3,80	1,265
7. Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	15	4,27	1,033
8. Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	15	4,13	1,125
9. Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	15	4,53	,640
10. Tüm belge ve kayıtlar her an denetime hazır şekilde güvenli bir ortamda dosyalanır ve düzenli aralıklarla güncellenir.	15	4,47	,640
11. Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.	15	4,67	,488
12. İş süreçlerinin analizine dayalı her süreç ve birim için yazılı standartlar mevcuttur.	15	4,00	,845
13. Yapılan işlemlerin kaydı yapılıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onayı yapılmaktadır.	15	4,47	,516
14. Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır.	15	4,33	,816

Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 6’da sunulan kontrol faaliyetleri ile ilgili ifadelerle katılım oranları incelendiğinde en yüksek katılımın; “Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır”, “Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir” ve “Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilmektedir” ifadeleri olduğu gözlemlenmiştir. Stok kontrollerinde barkod sisteminin kullanımı ve işletmeye ait market ve depoların 7/24 kameralarla izleniyor olması, iç kontrol faaliyetlerinde fiziki takiplerin bilgi iletişim teknolojisi kullanımlarının yoğun olduğunu göstermektedir. İfadelerle katılım oranları incelendiğinde “İşletmede satış ve

satın alma vb. faaliyetleri yapanlar ile muhasebe kaydını yapan kişiler farklıdır” ifadesine katılımın 4’ün altında olduğu görülmektedir. İlgili ifadeye katılım oranının diğerlerine göre düşük olmasının, market çalışanlarından ön muhasebe faaliyetleri kapsamında kayıt işlemleri yapanların varlığı ilgili ifade edilebilir.

Kontrol faaliyetleri düzeyinin değerlendirilmesi ile ilgili geliştirilen ifadelere katılım oran ortalaması  $\bar{X}= 4,36$  olarak gerçekleşmiştir. Oran ortalama değeri baz alındığında, katılımcılara göre işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin COSO standartlarına uyum derecesinin çok yüksek düzeyde olduğu ifade edilebilir.

Tablo 7’de bilgi ve iletişim düzeyi ile ilgili geliştirilen ifadelerin istatistiksel değerleri verilmiştir.

Tablo 7: Bilgi ve İletişim Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bulgular

Bilgi ve İletişim Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadeler	N	Ort.	Std. Sp.
1. Tüm çalışanlar tarafından anlaşılan ve desteklenen bir iç kontrol ortak dil yapısı mevcuttur.	15	4,33	,900
2. Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.	15	4,53	,516
3. Organizasyon departmanlarında çalışma ortamındaki değişiklikleri haberdar edecek şekilde bir süreç izlenmektedir.	15	4,27	1,033
4. Kullanmakta olduğumuz ticari paket programı işletmemizin organizasyon yapısına uygun olarak geliştirilmiştir.	15	3,00	1,254
5. Ticari paket programı, iç kontrol uygulamalarında da kullanılmaktadır.	15	4,00	,756
6. Bilgi teknolojileri alt yapısında oluşabilecek aksaklıklar için bir acil durum planı mevcuttur.	15	4,13	,990

Tablo 7 incelendiğinde bütün ifadelere verilen cevapların ortalaması yine 4 ve 4’ün üzerinde olduğu görülmektedir. Sadece “Kullanmakta olduğumuz ticari paket programı işletmemizin organizasyon yapısına uygun olarak geliştirilmiştir” ifadesi için kararsız olduklarını ifade edilmiştir. Bilgi ve iletişim düzeyi ile ilgili geliştirilen ifadelere katılım oran ortalaması  $\bar{X}=4,04$  olarak yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Katılımcılara göre, işletmelerinin iç kontrol sistemleri bilgi ve iletişim bileşeni açısından değerlendirildiğinde, COSO standartları ile yüksek düzeyde uyumlu olduğu ifade edilebilir.

Tablo 8’de, izleme düzeyinin belirlenmesine yönelik değerlendirmeler sunulmuştur.

Tablo 8: İzleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bulgular

İzleme Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İfadeler	N	Ort.	Std. Sp.
1. İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlemlenmektedir.	15	4,27	,884
2. İç kontroldeki eksiklikler doğrudan faaliyetten sorumlu personele raporlanır.	15	3,87	1,187
3. Belirlenen iç kontrol eksikliklerini raporlayan bir mekanizma bulunmaktadır.	15	3,80	1,265
4. İç kontrol sisteminin denetimini yapan birimin gözlemci rolü ile çatışacak operasyonel sorumlulukları alması yasaklanmıştır.	15	3,60	1,056

Ölçek: 1 – Kesinlikle Katılmıyorum, 5 – Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 8’de gösterilen izleme düzeyi bileşeni ile ilgili ifadelere en yüksek katılım oranı “İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilmektedir”

ifadesine olurken, en düşük katılım oranı ise; “İç kontrol sisteminin denetimini yapan birimin gözlemci rolü ile çatışacak operasyonel sorumlulukları alması yasaklanmıştır” ifadesidir. İzleme düzeyine yönelik ifadelerin genel ortalaması ise;  $\bar{X}=3,89$  olup, sonuca göre katılımcıların işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin izleme düzeyi bileşenine göre COSO standartlarına yüksek derecede uyumlu gördükleri gözlemlenmiştir.

### 3.5.2. Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırmanın bu aşamasında katılım gösteren işletmelerin COSO iç kontrol standartları çerçevesinde etkinliğinin değerlendirilmesi ve söz konusu standartlara uyum düzeyinin şirket türü ve iç denetim birimine göre bir farklılaşmanın olup olmadığı test edilecektir. Bu kapsamda COSO bileşenleri ile değişkenlere (şirket türü, iç denetim birimi) göre hipotezler oluşturulmuştur.

Şirket türüne göre oluşturulan hipotezlerin test sonuçları (H1, H2, H3, H4, H5) Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9: Şirket Türü İtibariyle COSO Bileşenleri İle İlgili Değerlendirmelerin Farklılaşım Farklılaşmadığını Ölçen Mann-Whitney U Analizi Sonuçları

Hipotez	Anlamlılık Değeri (p)	Açıklama
H1: Kontrol ortamı bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	0,344	RED
H2: Risk değerlendirme bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	0,812	RED
H3: Kontrol faaliyetleri bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	0,345	RED
H4: Bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	0,677	RED
H5: İzleme bileşeni kapsamında, şirket türüne göre anlamlı farklılıklar vardır.	1	RED

Mann-Whitney U testi sonucuna göre  $p>\alpha=0,05$  olduğu için  $H_0$  hipotezi kabul edilerek, **H1,H2,H3,H4,H5** hipotezleri **RED** edilmiştir. Bu durumda COSO bileşenleri kapsamında, şirket türüne göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

İç denetim biriminin durumuna göre oluşturulan Hipotezlerin test sonuçları Tablo 10’da sunulmuştur.

Tablo 10: İç Denetim Birimi Varlığına Göre COSO Bileşenleri ile İlgili Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Mann-Whitney U Analizi Sonuçları

Hipotez	Anlamlılık Değeri (p)	Açıklama
H6: Kontrol ortamı bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.	0,125	RED
H7: Risk değerlendirme bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.	0,04	KABUL
H8: Kontrol faaliyetleri bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.	0,074	RED
H9: Bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.	0,123	RED
H10: İzleme bileşeni kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre anlamlı farklılıklar vardır.	0,121	RED

Mann-Whitney U testi sonucuna göre  $p > \alpha = 0,05$  olduğu için  $H_0$  hipotezi kabul edilerek, **H6,H8,H9,H10** hipotezleri **RED** edilmiştir. Bu durumda COSO bileşenleri kapsamında, iç denetim biriminin var olup olmamasına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı anlaşılmıştır.  $p < \alpha = 0,05$  olduğu için  $H_0$  hipotezi red edilerek **H7** hipotezi **KABUL** edilmiştir. Bu durum bize risk yönetimi açısından işletmelerde iç denetim birimi var olup olmamasına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir.

Tablo 11’de işletmelerde iç denetim biriminin var olup olmamasına göre risk yönetiminin farklı olup olmadığı ile ilgili sıra değerleri verilmiştir.

Tablo 11: Risk Değerleme İle İlgili İfadelere Katılımın İç Denetim Biriminin Varlığına Göre Sıra Değerleri

İç Denetim Birimi	N	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı
Risk Yönetimi	Evet	13	8,92
	Hayır	2	2
	Toplam	15	

Sıra ortalama ve toplam değerleri incelendiğinde iç denetim birimi olanlar ile olmayanlar arasında ciddi bir farklılık olduğu, iç denetim birimi olanların risk yönetimi faaliyetleri kapsamında risk değerlendirme açısından COSO standartlarını sağladığı görülmüştür.

#### 4. SONUÇ

İç kontrol sistemi; organizasyonların hedeflerine ulaşmaları, finansal ve finansal olmayan bilginin kalitesi, hata ve hile gibi işletmeye zarar verebilecek faaliyetlerin önlenmesi, tüm faaliyetlerin belli prosedürler çerçevesinde aksamadan verimli şekilde yürütülmesi gibi birçok konuda işletme yöneticilerine yardımcı olmaktadır. Söz konusu yardımın en önemlisi ise, işletme hedeflerine ulaşmada karşılaşılabilecek olan risklerin belirlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınmasıdır. İç kontrol sisteminin standardını sağlayabilmek adına oluşturulan en

önemli model, ilk olarak 1992 yılında COSO raporu ile yayınlanmıştır. 2013 yılında revize edilen model, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında işletmelere rehber görevi görmüştür.

Perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin türü ve büyüklüğüne göre organizasyon yapılarında farklıdır. Araştırmanın örneklemini oluşturan perakende sektörü işletmelerinde, faaliyet süreçlerinin karmaşıklığı, nakit ve stok hareketlerinin yoğunluğu, personel sayıları ve müşterilerin market içindeki yoğun hareketlilikleri vb. nedenlerden dolayı etkin iç kontrol sistemlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Ankete katılan işletmelerin tamamında nakit kontrolü her gün yapılmaktadır. Bu işletmelerde stok kontrollerinin çoğunlukla 6 aylık periyotlarda yapıldığı, demirbaş kontrollerinin ise ağırlıklı olarak yılsonlarında yapıldığı tespit edilmiştir.

Ankete katılan işletmelerin iç kontrol sistemleri COSO standartlarına göre değerlendirilmiştir. İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin kontrol ortamı risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri açısından COSO standartlarına uyumlu oldukları gözlemlenmiştir. Uyum dereceleri incelendiğinde; Kontrol ortamı ve kontrol faaliyetleri bileşenleri uyum derecelerinin çok yüksek düzeyde olduğu, risk değerlendirme, bilgi iletişim ve izleme bileşenlerine uyum derecelerinin ise yüksek düzeyde olduğu ifade edilebilir.

Araştırma kapsamında katılımcı işletmelerin COSO standartlarına uyumlarının şirket türüne göre farklı olup olmadığı ile ilgili geliştirilen hipotezlerin tamamı reddedilmiş H0 hipotezi kabul edilmiştir. Hipotez test sonuçlarına göre; araştırmaya katılan perakende işletmeleri iç kontrol sistemlerinin COSO bileşenlerine uyum açısından şirket türüne göre anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür.

Araştırma kapsamında katılımcı işletmelerin COSO standartlarına uyumlarının iç denetim biriminin var olup olmamasına göre hipotezler geliştirilmiş ve test edilmiştir. Hipotez test sonuçlarına göre; kontrol ortamı, izleme, kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim düzeyleri ile ilgili hipotezler reddedilmiş, iç denetim varlığı ile ilgili bileşenlere uyum açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olmadığı tespit edilmiştir. İç denetim biriminin olup olmamasına göre COSO bileşenlerinden risk değerlendirme düzeyi ile ilgili geliştirilen hipotez ise kabul edilmiş ve iç denetim biriminin varlığına göre risk değerlendirme bileşenine uyum açısından işletmelerde iç denetim biriminin olup olmamasına göre istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olduğu anlaşılmıştır. Bu sonuç; iç denetim biriminin varlığı ile risk değerlendirme standartlarının sağlandığını göstermiştir.

Etkin ve verimli bir şekilde işleyen iç kontrol sistemi, işletmelerin sürdürülebilir büyüme için büyük önem arz etmektedir. Özellikle araştırmanın örneklemini oluşturan perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin etkin iç kontrol sistemlerinin gerekliliği ile ilgili farkındalıklar artırılmalıdır.

#### KAYNAKÇA

1. ALTAY, S. Ö. (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
2. AYTAÇ, A. (2014). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
3. BADARA, M. S. (2013). Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), 16-23.
4. BAŞ, T. (2013). Anket (7. Baskı b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
5. BÜYÜKÇOBAN, A. (2015). Kobilerde İç Kontrol Sisteminin Hileyi Önlemedeki Rolü. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
6. BOZKURT, M. (2010) İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetim. *Dış Denetim*, Temmuz- Ağustos- Eylül, 131-138.
7. CAN, E. N. (2014). Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
8. ÇELEN, E. (2017). Perakende Gıda Zincirlerinde İç Kontrol Sistemi, Etkinliği ve Bir Uygulama. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
9. ÇİÇEKAY, H. ve DEMİR, M. (2021). İşletmelerde COSO İç Kontrol Modeli ve Muhasebe Bilgi Sistemine Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13(4), 3801-3820.
10. COSO. (2013). COSO Internal Control - Integrated Framework <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>. Erişim Tarihi: 03.01.2019.
11. DAL, B. (2016). İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve İyileştirilmesine Yönelik Öneriler. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
12. GÜLAL, Ö. S. (2013). İç Kontrol Sistemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulanması: Dedeman Kapodokya Oteli'nde Uygulama. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
13. GÜNER, M. (2009). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü. *Maliye Dergisi*(157), 183-195.
14. HAMDANI, R., & ALBAR, A. R. (2016). Internal controls in fraud prevention effort: A case study. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 20(2), 127.
15. HERMANSON, D. R., SMITH, J. L., & STEPHENS, N. M. (2012). How Effective are Organizations' Internal Controls? Insights into Specific Internal Control Elements. *American Accounting Association- Current Issues Auditing*, 6(1), A31-A50.
16. KARAKAYA, G. (2016). Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi. *Vergi Sorunları Dergisi* (330), 159-172.
17. KAYA, E. (2018). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Belirlenmesi Kocaeli ili Örneği. Yozgat: Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

18. KEWO, C. L., & AFİAH, N. N. (2017). Does the Quality of the Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit? *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), 568-573.
19. ÇİL KOÇYİĞİT, S., KARACAN, G. ve ATALAY, B. (2021). Sağlık Sektöründe Özel Bir Hastanenin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Çerçevesinde İncelenmesi, *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 6 (5), 236-250.
20. ÖZÇETİN, N. (2017). Süt Üretim İşletmelerinde Risk Yönetimi ve İç Kontrol: Bir Araştırma. Kayseri: Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
21. ÖZGAN, H. ve AKINCI, E. (2011), Okul Süreç Danışmanlığı Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenilirlik Çalışması, *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi* 8 (1), 1131-1149.
22. ÖZHAN, A. (2014). KOBİ'lerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Kayseri'deki İmalat Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
23. TURAN, Ş. (2017). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek bir Uygulama. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
24. TÜM, K., & REYHANOĞLU, M. (2015). İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemedeki Rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(31), 395-422.
25. TÜREDİ, H., GÜRBÜZ, F., & Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
26. TÜREDİ, H. & KOBAN, A.O. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (46), 155-177.
27. YETİŞ, Z. (2017). İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği. Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
28. YILDIRIM, S. (2014). İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi. Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.