

# COVID-19 pandemi döneminde iç kontrolün amaç ve kapsamının önemi

## *The importance of the purpose and scope of internal control during the COVID-19 pandemic*

Zeki Çetin<sup>1</sup> 

İlkay Erarslan<sup>2</sup> 

Hüseyin Vedat Akman<sup>3</sup> 

<sup>1</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Nişantaşı Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Türkiye, e-mail: zeki.cetin@nisantasi.edu.tr

<sup>2</sup> Dr. Öğr. Gör., İstanbul Beykent Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Türkiye, e-mail: ilkaye@beykent.edu.tr

<sup>3</sup> Dr. Öğr. Üyesi., İç Kontrol Derneği (IIC Turkey), Türkiye, e-mail: akmanvedat@yahoo.com

### Özet

Covid-19 pandemisi, işletmelerin ekonomik, sosyal ve yönetsel süreçlerini etkileyerek stratejik yönetim uygulamalarında risk yönetiminin ve iç kontrol sistemlerinin önemini artırmıştır. İşletmeler, pandemi döneminde ani gelişen koşullara uyum sağlamak için daha etkin kontrol mekanizmaları geliştirme ihtiyacı duymaktadır. Bu çalışma, pandemi döneminde işletmelerin karşılaştığı ani risklerin yönetimi ve sürdürülebilirliğin sağlanması açısından iç kontrol sistemlerinin amaç ve kapsamını değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Çalışma, literatür taraması ve ulusal-uluslararası gelişmeler çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin işletme varlıklarının korunması, şeffaf finansal raporlama sağlanması, risklerin tanımlanarak önlenmesi ve yönetim politikalarının etkinleştirilmesi gibi yönlerini ele almıştır. Sonuçlar, iç kontrol sistemlerinin işletmelerin faaliyet sürekliliğini sağlama ve ekonomik zorluklara karşı direnç geliştirme noktasında kritik bir role sahip olduğunu göstermektedir. Özellikle pandemi döneminde işletmelerin, değişen koşullara hızla uyum sağlamak ve iç kontrol süreçlerini güçlendirmek suretiyle varlıklarını koruma ve stratejik hedeflerini sürdürme başarısını artırabildikleri ortaya konulmuştur. Bu bağlamda, Covid-19 pandemisinin işletmeler için iç kontrol sistemlerinin yenilenmesi ve geliştirilmesinin gerekliliğini bir kez daha vurguladığı sonucuna ulaşılmaktadır.

**Anahtar kelimeler:** Covid-19, İç Kontrol Sistemi, İşletme Sürekliliği, Stratejik Yönetim

**JEL kodları:** M42, G32, D81.

**Citation:** ÇETİN, Z., ERASLAN, İ. & AKMAN, H.V. (2024). COVID-19 pandemi döneminde iç kontrolün amaç ve kapsamının önemi. *Holistic Economics*. 3(2): 81-94. DOI: 10.55094/hoec.2663

**Corresponding Author:**  
Zeki Çetin  
E-mail: zeki.cetin@nisantasi.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## Abstract

The Covid-19 pandemic has increased the importance of risk management and internal control systems in strategic management practices by affecting the economic, social and managerial processes of enterprises. Businesses need to develop more effective control mechanisms to adapt to the sudden conditions during the pandemic period. This study aims to evaluate the purpose and scope of internal control systems in terms of managing the sudden risks faced by businesses during the pandemic and ensuring sustainability. Within the framework of literature review and national-international developments, the study examined the aspects of internal control systems such as protecting business assets, providing transparent financial reporting, identifying and preventing risks, and enabling management policies. The results show that internal control systems have a critical role in ensuring business continuity and developing resilience against economic challenges. Especially during the pandemic period, it has been revealed that businesses can increase their success in protecting their assets and maintaining their strategic goals by rapidly adapting to changing conditions and strengthening their internal control processes. In this context, it is concluded that the Covid-19 pandemic once again emphasizes the necessity of renewing and improving internal control systems for businesses.

**Keywords:** Covid-19, Internal Control System, Business Continuity, Strategic Management

**JEL codes:** M42, G32, D81.

## 1. GİRİŞ

İşletmelerde yönetimin kurumsallaşması ve amaçlarına ulaşması, kontrole dayalı bir organizasyon yapısıyla mümkün olabilmektedir. Belirlenen amaçlara erişmek için üst yönetimin kurumlarda denetim mekanizması oluşturması için organizasyonel raporlama ve planlama sistemi gereklidir. Çalışanların görev sorumluluklarının tanımlanması ve uygun iş ve metodolojilerin uygulanması sağlayabilmektedir (Uzay, 1999:15). Yönetim kontrolleri, işletmelerin ticari faaliyetlerinde verimliliği artırmak ve yönetim politikalarına bağlılığı sağlamak için tüm yöntem ve prosedürleri içermektedir (Gürbüz, 2019:46).

Çalışanların yönetimin belirlediği kurallara ne derece sadık kaldıklarının kontrolünde iç kontrol sistemi önemlidir. Bir işletmenin ilk aşamada belirlediği hedef ve amaçlarına ulaşması, işletmenin faaliyetlerindeki etkinliğini göstermektedir. İşletmede hizmetlerin kalitesinin artırılması ve faaliyetler ile bütçe ve yönetim politikaları arasındaki uyumun sağlanabilmesini için iç kontrol sistemi önemli bir yere sahiptir (Aksoy, 2020:15). İşletmelerde üst yönetimin temel amaçlarından biri, işletmenin faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamaktır. Verdiği hizmetlerde etkin olması, belirlediği amaç ve hedeflere ulaşabilmesinde

rol oynamaktadır. İç kontrol sisteminin kapsamı ile faaliyetlerinin etkinliğini en üst seviyeye çıkartmayı amaçlamaktadır (Kepekçi, 2004:74).

Bir işletmenin sürdürülebilir olması için gerekli unsurlardan biri, işletmenin bir organizasyon yapısının olması gerektiğidir. İşletme organizasyon yapısı, faaliyetlerini sürdürebilmesi ve kontrol etmesi için yapı oluşturmaktadır. Organizasyon yapısında birimlerin görev, yetki ve sorumlulukları net olarak belirlenmiş olmalıdır (Koçel, 1982:37). İç kontrol sistemi işletmeler açısından birçok yararlar sağlamaktadır. Özellikle işletme varlıklarının korunması, açıklık, hesap verebilirlik, sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin işletme politikasıyla uyumu, kurallara uyum, yönetimin denetimi, muhasebe denetimi ve işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması iç kontrolün önemini göstermektedir (Aksoy, 2020: 12).

Covid-19 pandemi döneminin etkisiyle işletmeler devamlılıkları için daha çok çaba göstermektedirler. İşletmelerin denetim ve kontrol standartlarına uyumu, ani değişen koşullarda sürekli olarak devam etmesi gerekmektedir (Karakaya, 2020:27). İşletmelerde e-iç kontrol sisteminin kullanımı artsa bile yaygın olarak kullanılmadığı görülmektedir. Pandemi döneminde artan riskler hizmetlerin aksamasına neden olabilmektedir (Şen ve Sağlar, 2020: 272).

Çalışmanın bu bölümünde Covid-19 pandemi döneminde iç kontrolün amaç ve kapsamının önemine yer verilmiştir. Sonrasında İşletmelerde İç Kontrolün Önemi ve Amaçları, İç Kontrol Sisteminin Özellikleri ve Covid-19 Pandemi Döneminde İç Kontrol ve İşletmenin Sürekliliği ele alınmıştır. Son olarak Sonuç ve Öneriler belirtilmiştir.

## 2. İŞLETMELERDE İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ VE AMAÇLARI

İşletmelerin belirledikleri hedeflerini yerine getirmelerinde iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. Küreselleşmenin getirdiği süreçlerde kurumsal şirketlerde hızlı büyüme eğilimi meydana gelebilmektedir. Şartların hızla değişmesi ile hedeflerin gerçekleşmesi zorlaşmaktadır. Büyüyen iş hacimleri nedeniyle işletme yönetiminin bu zor süreci kolaylıkla yönetebilmeleri için sağlam temelde oluşturulmuş bir iç kontrol sisteminin uygulanması gerekmektedir. İşletmelerin iç kontrol sisteminin ana prensiplerini tam olarak anlayıp benimsenmesi önemli bir durumdur (Aksoy, 2007:233).

İşletmelerde iç kontrol sistemini kurarken öncelikle iç kontrol sistemi amaçları tanımlanmalıdır. Belirlenen bu amaçları gerçekleştirmek için işletmenin faaliyet ve politikaları oluşturulmalıdır (Kepekçi,2004:72). İşletme üst yönetiminin iç kontrol sisteminin genel amaçlarını analiz ederek amaca uygun davranması işletmenin verimliliğini ve etkinliğini önemli derecede etkilemektedir (Kara, 2018: 40). İç kontrol sisteminin amaçlarından biri işletmenin mevcut varlıklarını korumaktır. İşletme yönetimi bunun için önlem almalı ve varlıklarını korumak için kontrol unsuru oluşturmalıdır (Kara, 2018: 40). İşletme büyüdükçe varlıklarını korumak zorlaşmaktadır. İşletme yönetiminin oluşabilecek riskler için varlıklarını koruyarak buna yönelik önlem almaları gerekmektedir (Erkan 2008:72). İç kontrol sistemiyle birlikte işletme kültürü, yönetim politikası, iç kontrol kültürü, tutum ve davranışlar, örgüt ve yönetim kültürü gibi hususlar da işletme varlıklarının korunması için gereklidir (Aksoy, 2020:13).

Bir işletmede iç kontrol sisteminin kurulmasının amacı; iç kontrol sistemin önemine dikkat çeke-

rek hizmet verilmesi, bir sistem içinde etkin ve verimli yönetilmesini sağlamaktır (Şen ve Sağlar, 2020: 261). İç kontrol, işletmenin mali bütçesinin dengeli kullanılmasını ve işletme yöneticilerinin uyguladığı iş akışına hakim olmalarını sağlamaktadır (Demirbaş, 2005, s. 168). İşletmelerin stratejik yönetim uygulamalarında belirledikleri amaç ve hedefleri sağlamalarına engel nedenler risk olarak adlandırılmaktadır. İşletmelerin karşılaşacakları risk unsurlarına müdahale edebilmeleri için kontrol mekanizmaları geliştirmeleri önemlidir. Bu nedenle işletmelerin mevcut ve riskleri veya olabilecek riskleri tahmin etmeleri ve değerlendirmeleri için kontrol sistemlerini kurup riskleri önlemeleri gerekmektedir (Keskinkin,2010 :38).

İşletmeler, mal ve hizmet faaliyetlerini, pazardaki konumlarının neticelerini takip etmeleri önemlidir. Yöneticiler, işletmenin amacına ulaşip ulaşmadığını, stratejik olarak güçlü ve zayıf noktalarını performans çıktılarıyla takip etmektedirler. Performans değerlendirmelerinde genellikle "finans durumu, mal ve hizmet kalitesi, müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti, tedarikçi performansı ve bilgi sistemleri performansı" yönünden çıktılar analiz edilmektedir (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2013: 105-107). Fakat, işletmelerde tarih boyunca yaşanan muhasebe ve denetim skandalları sonrası yaşanan krizlerden dolayı işletmelerin iç kontrol sistemi tarafından sağlanan güvenilir bir performans göstergesi elde edilmeye başlanmıştır. İşletmelerde yönetim, hedef ve amaç kapsamında iç kontrol kavramıyla yakın ilişkilidir. Yönetim tarafından işletmeye ait kaynakların kullanılarak oluşturulan hedefler, iç kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminde, işletme hedeflerini tehdit edebilecek riskler önceden belirlenip ve bu kapsamda iç kontrol unsurları kurulmaktadır (Eray, 2020 :47).

İç kontrol sistemi işletmelerde oluşan finansal veya finansal olmayan süreçlerden sorumlu kişiler ile yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi aşamasında kurumsal yönetimi desteklemektedir (Usul vd., 2011: 50). İşletmelerde kurumsal risk yönetimi, finansal, stratejik, operasyonel ve çevresel riskleri bütün şekilde değerlendiren bir yapıdır (Topçu, 2013: 21). Risk yönetim unsurlarında dikkat edilmesi

gereken konu yönetim stratejisinin uygulanması için gerekli sistemin hazırlanmasından itibaren sahip olunacak faydaların karşılaştırılmasıdır (TÜSİAD, 2008, 61). İşletmenin karşılaşacağı riskleri engellemek amacıyla tehditleri belirlemek ve fırsatlardan yarar elde etmek için belirsizliklerin azaltılması gerekmektedir. İşletmenin riski yönetmek için uyguladığı her faaliyet iç kontrolün bir parçasını meydana getirmektedir (Arslan, 2008, 64).

İç kontrol sisteminin en önemli amaçlarından biri, işletmenin varlıklarını kayıp ve yok olmaya karşı korumaktır. İç kontrol sisteminde varlıkların korunmasında finansal varlıklarla birlikte işletmeye ait bilginin de korunması önemli amaçlarıdır. (Okay, 2005: 19). İç kontrol sistemi, işletmenin ihtiyacı olan bilgiye net ve doğru olarak ulaşabilmesi, finansal raporlardaki hata ihtimallerinin azaltılması, işletmenin yapmış olduğu hizmetlere olan güvenin sağlanması için önemli bir unsurdur. İşletme faaliyetlerin düzenli olarak devam etmesi ve kurum politikaları ile uyumlu olması açısından yönetime rehber olmaktadır. İç kontrol sisteminin işletmenin hizmetleri kapsamında aşağıda yer alan amaçları yerine getirmesi gerekmektedir (Özçetin, 2017: 96-104).

- İşletme faaliyetinin programlı olarak ve yönetimin sorumluluk alanında yürütülmesini sağlamak,
- Faaliyet ve düzenlemelerde risk unsurlarını tespit etmek,
- İç kontrol sürecinde görevli olan personellerin sorumluluklarının belirlenmesini sağlamak,
- İşletme varlıklarını korumak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkin bir biçimde gerçekleşmesini sağlamak,
- İşletmenin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesini sağlamak,
- Güvenilir bilgiye erişilmesini sağlamaktır.

İç kontrol sisteminin genel amaçları arasında

yer alan, işletme varlıklarını korumak unsuru, İşletme aktifinde yer alan maddi ya da gayri maddi unsurların tamamıdır. İşletmenin varlıklarında meydana gelebilecek kayıplar işletmenin faaliyette bulunamamasın neden olabilmektedir. İç kontrol sistemiyle, varlıkların hatasız, kayıpsız ve her türlü yolsuzluklara karşı önlemler olarak işletmenin korunması amaçlandığından, bu amaç kapsamında yönetim tarafından yapılacak usul ve yöntemlerin belirlenmesi gerekecektir (Melikyan, 2015: 16). İç kontrol sisteminin amacı hata ve hilenin olasılığını tamamıyla ortadan kaldırmak değildir, mümkün olduğunca azaltmak olarak açıklanabilir (Biçer, 2006: 22).

### 3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

İç kontrol, işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşabilmesini, muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir olmasını, işletme faaliyetlerinde verimliliği ve yönetsel politikalara bağlılığı sağlamak için oluşturulan bir yapıdır (Moeller, 2007: 146).

İç kontrol sisteminin unsurları arasında olan işletmenin organizasyon yapısı, yönetim yaklaşımı, iç denetim ve muhasebe sistemi biraraya gelerek sağlıklı bir kontrol alanı oluşturulabilir. Verimli ve etkin bir iç kontrol sistemi için çalışanların ve yetki ve sorumluluklarını net şekilde bilmeleri gerekmektedir (Dabbağoğlu, 2009: 110). İşletmelerde iç kontrol tasarlanırken işletmenin amaç ve hedefleri düşünülerek verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için analizler ve değerlendirmeler yapılmalıdır. Yönetim, içsel ve dışsal riskleri tespit ederek ve iç kontrol sistemi çerçevesinde yapılacak faaliyetler için fayda- maliyet analizi yapılmalıdır. Bu sebeple yönetimin dikkat etmesi ve değerlendirmesi gerekli unsurlar arasında Risk Faktörü ve Maliyet Faktörü bulunmaktadır. Üst yönetimin karar süreçlerinde risk değerlendirmesine dikkat ettiği zaman etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı söz konusu olacaktır (Sevil, 2019: 26).

İç kontrol sisteminin işletmelerde planlaması, kurulması, sürekliliği ve başarılı olmasından yöneticiler sorumlu olmaktadır (Aydın, 2020:



46). Yöneticiler tarafından benimsenen iç kontrol sisteminin işletme çalışanlarına açık olarak izah edilmesi ve sistemden beklenen unsurları personele kabul ettirilmesi sağlıklı bir iç kontrol sistemi için önemli unsurlardır. Verimli bir iç kontrol sisteminin önemli bir özelliği, sistemin denetlenmesinin gerçekleşmesi gerektiğidir (Robertson, 1990:32). Üst yönetimin etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmak için öncelikle işletmenin finansal risklerini ve muhasebe risklerini belirlemeleri gerekmektedir. Sonrasında bu riskleri yok etmek veya azaltmak için gerekli politika ve prosedürler belirlenerek çalışanlar ile paylaşılmalıdır (Kepekçi, 2004: 60) İşletmelerde şeffaflığın yaratılmasında en önemli yol iç kontrol sisteminin sağlanmasıdır. Kısa, orta ve uzun vadeli hedeflerde iç kontrol sisteminin faaliyeti önemlidir (Aydın, 2020: 51).

İşletmelerin finansal durumlarını takip etmek için hazırlanan raporların doğruluğu muhasebe kayıtlarının düzenli olmasıyla mümkündür. Üst yönetim tarafından alınacak kararlarda önemli olan mali tabloların bir diğer özelliği de işletmede olabilecek hile veya yolsuzluk gibi durumların önlenmesini sağlamasıdır. Mali kayıt ve raporlama süreçlerinde mevzuata uygun ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda işlem yapıldığından kayıt dışı bir sürecin yaşanmamasının güvencesi iç kontrol sistemidir (Eralp & Boztaş, 2014).

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması durumunda kurum yapısına sağlayacağı faydalar aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Can, 2015, s. 77-78);

- İşletme faaliyetlerinin mevcut yasa ve mevzuatlara göre yürütülmesi
- Personelin performanslarının ölçülebilmesi,
- Kurumsal çalışmaların performans ögelerini belirlemesi,
- İşletme kaynaklarını etkin ve verimli olarak kullanılması
- Riske yönelik denetim ve iç denetim çalışmalarına katkı sağlaması,

#### 4. İÇ KONTROL ALANINDA ULUSLARARASI GELİŞMELER

**İç kontrol alanında denetim kapsamında önemli ilk düzenlemelerden biri Amerika Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'dır.** Çalışma alanı standartları kapsamında iç kontrol sisteminin incelenmesine ilişkin alt standartlar mevcuttur. Amerika Birleşik Devletleri'nin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), Amerika'da muhasebe mesleğine yönelik kuralları ve standartları koyucu kurum olarak kurulan AICPA tarafından geliştirilerek ve farklı ülkelerde de kullanılmaya başlamıştır. Bu Standartlar, ASB (Auditing Standard Board) tarafından 1972 sonrası revize edilerek SAS olarak yayınlanmış ve denetçide olması gereken özellikleri sınıflandırmıştır (Tez, 2020: 47-48-67).

1980'lerde Amerika Birleşik Devletleri'nde hileli finansal raporların artışı nedeniyle Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting – NCFRR) iç kontrolün yenilenmesi gerektiğini belirten çağrıda bulunmuştur. Destek gelmesiyle birlikte Bu çağrıya olumlu destek gelmesi sonucunda komisyon, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) COSO'yu kurmuşlardır (Coşkun ve Teraman, 2018: 125). Dünyada farklı iç kontrol yapılandırmaları (Amerika-COSO, İngiltere-Cadbury, Turnbull, Kanada-COCO, Güney AfrikaKING, CobiT, eSAC, SysTrust vb.) olduğu görülmektedir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) tarafından benimsenen COSO (Committee of Sponsoring Organizations) işletmelerin faaliyetlerini kontrol etmelerine yardım etmektedir (Sevim ve Gül, 2012: 103).

1990'larda itibaren gelişen teknolojik faaliyetler ile, bağımsız denetim hizmetleri bilgisayar destekli olmaya başlamıştır. 2000'lerde ortaya çıkan finansal skandallar, işletmelerde denetim faaliyetlerinde risklerin doğru olarak ortaya çıkarılmasının önemli olduğunu göstermiştir (Tez, 2020: 46-47). COSO, 1992'de İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'' (Internal Control – Integrated Framework) adlı rapor yayınlayarak, iç kontrolün tanım ve özelliklerini belirtmiştir (Coşkun ve

Teraman, 2018: 126). Sürekli gelişen teknoloji ve iş dünyasındaki değişimlerden dolayı COSO iç kontrol modelinin revize edilmesi gerekliliği nedeniyle COSO iç kontrol çerçevesi 2013 yılında revize edilerek güncellenmiştir (Türedi vd., 2015: 103). 1992 iç kontrol çerçevesinde kategoriler finansal raporlama olarak belirtilirken, 2013 çerçevesinde raporlamanın güvenilirliği olarak daha geniş ele alınmıştır (Köse ve Bekci, 2017: 21-22). 2013 çerçevesinde teknolojinin iç kontrol sistemine olan etkisine değinilmiştir. Teknolojiye uyumlu hale getirilmiştir (Coşkun ve Teraman, 2018: 129)

21. yüzyılın sonlarında iç kontrol alanında Amerika ve Avrupa Birliği'nde meydana gelen gelişmeler, bağımsız denetim ve iç kontrolün birbirleriyle uyum içinde ele alındığını göstermektedir (Balyemez, 2016 : 4). ABD İç Denetim Enstitüsü tarafından hazırlanan "Yeni Uygulamalar Aracılığıyla İç Denetimin Güçlendirilmesi" adlı raporda, iç denetçilerin mesleki rollerine ilişkin değişimleri ifade eden yeni fırsatları belirtmektedir;

- Veri güvenliği işletmeler için önemli bir risktir. İç denetim uzmanları bu alanda işletmeye yardım edebilir.
- Küreselleşme sonucu uluslararası standartlara ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmenin standartlara uygunluğunun değerlendirilmesi için iç denetçiler önemlidir.
- İç kontrol birimi, yeni yasal düzenlemelere göre işletmenin uyum sağlanmasında görev alabilirler. (Demirbaş, 2005 :172-173).

ABD'de yaşanan skandallar neticesinde 2002 yılında Sarbanes-Oxley (SOX) yasası kabul edilmiştir. SOX, skandallar sonucunda, firmalara karşı güvensizliği düzeltmek için yapılan değişimi kapsamaktadır (Aksoy, 2010: 222). SOX yasasında, Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Kanunu'nda (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002) bulunan halka açık şirketlerin denetimlerinin düzenlenmesi bulunmaktadır. Bağımsız denetimin gelişimi için bazı kritik yeni düzenlemeleri içeren ortaya konduğu yasa ile, denetimin düzenlenmesi ve kontrolü için Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu (PCAOB - Public Company Accounting Oversi-

ght Board) kurulmuştur (Coates, 2007: 91).

2004'te BIS (Bank for International Settlements) tarafından Basel II yayınlanmıştır. Finansal rapor aşamasında açıklık sağlanması için dercelendirme sistemi getirilmiştir. Basel II'de belirlenen ilkelerde, iç kontrol yönetmeliğinin oluşturulması, İç kontrol sisteminin iç denetim görevlerini sağlamada yardımcı olması gerektiği, yönetimin iç kontrol sistemini oluşturmak için sorumlu olduğu ve kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirmesi gerektiği belirtilmiştir (Uyar, 2010:42).

## 5. TÜRKİYE'DE İÇ KONTROL ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER VE YASAL DÜZENLEMELER

Türkiye'de Avrupa Birliği uyum süreciyle birlikte mali denetim ve iç kontrol alanında yasal düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir (Balyemez, 2016 : 9). Özel sektör olarak Bankacılık alanında, iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri uygulanmaktadır. Kamu kurumlarında ise iç kontrol ve iç denetim kavramları 2003 yılında yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile önemli hale gelmiştir (Kızılboga ve Özşahin, 2013: 231).

Türkiye'de iç kontrol alanında yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler,
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılan düzenlemeler,
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile yapılan düzenlemeler.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 13 Aralık 1987 tarihli, 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" yayınlanmıştır. e bağımsız denetime bağlı işletmelerin mali tablolarının bağımsız denetim kurumları tarafından incelenip ve kamunun aydınlatılması hedeflenmektedir (Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 1987).

4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ iç kontrol düzenlemelerini içermektedir. Madde 28’de denetçinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik görevlerinden, iç kontrol sistemi tanımlarından bahsedilmiştir. (Kara, 2018 :53). 12.06.2006 tarihli 26196 sayılı Resmi Gazete’de Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ yayınlanarak bağımsız denetim faaliyetleri ve denetim yapan bağımsız denetim kuruluşunun uyması gereken ilke, usul, esas ve standartlar belirtilmiştir (Tez, 2020: 54). 2006, 2008, 2009 ve 2011’de yayınlanan tebliğlerde bazı düzenlemeler yapılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu’nun tebliğlerinde iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler genel olarak bağımsız denetim kapsamında ele alınmıştır (Canbay, 2018:25-26).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından 24.12.1987 tarihli 19674 sayılı Resmi Gazete’de “Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Bankacılık faaliyetlerine, denetime ilişkin genel esaslar ve banka iç kontrol faaliyetlerinin esasları belirtilmiştir (TCMB,1987: Sayı 19674). 1997 yılında bankacılıkta denetim faaliyetleriyle ilgili son düzenlemeler yayınlanmıştır (Tez, 2020: 58).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç kontrol “İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür” olarak tanımlanmıştır. Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde detaylı olarak tanımlanan iç kontrolün amaç ve ilkeleri de tüm kamu yönetimi ilgilendirecek şekilde belirlenmiştir (Eray, 2020: 117-118)

14 Şubat 2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetim ile ilgili önemli hükümleri içe-

ren düzenlemeler yapılmıştır. Anonim Şirketleri ve Limited Şirketler kapsamında denetimle ilgili kararlar yer almaktadır. Kanunda “Uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir” hükmü yer almaktadır (Kara, 2018: 56).

## 6. İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

İç kontrol kavramıyla ilgili ulusal ve uluslararası literatürde bir çok çalışma yapılmaktadır. İç kontrol sisteminin değerlendirmesinde farklı ülkelerde yer alan organizasyonlar kapsamında çalışmalar olduğu ve iç kontrolün değerlendirilmesine yönelik metodolojilerin önerildiği görülmektedir.

### 6.1. Uluslararası Literatürde Yapılan Araştırmalar

Oseifuah ve Gyekye (2013) Güney Afrika’da Vhembe bölgesinde yaptıkları araştırmalarında, iç kontrol önlemlerini etkin bir şekilde uygulamak için küçük işletmelerin büyümesi için teşvik edilmesi ve desteklenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. (Oseifuah ve Gyekye, 2013:250)

Issa ve Kogan (2014) tarafından uluslararası bir firmada yapılan çalışma sonucunda, iç kontrol riskinin değerlendirilmesinde kullanılmak için bir metodoloji öneri olarak sunulmuştur. Bu metodoloji, bir lojistik regresyon modeli geliştirilerek oluşturulmuştur. Modelin verimliliği artıracığı ve iç kontrol sistemi için olumlu olacağı belirtilmiştir (Eray, 2020 :135). Dorman, Görgenyi ve Horvath (2013) yaptıkları çalışmada Macaristan’daki bir işletmenin iç kontrol sistemini inceleyerek, iç kontrol sisteminin bulunmadığı işletmelerde, iç kontrol faaliyetinin kalitesi ile iç kontrol sisteminin işleyişi arasında bir korelasyon olduğunu belirtmişlerdir (Dorman, Görgenyi ve Horvath, 2013: 214). Bentley-Goode, Newton ve Thompson (2017) araştırmalarında işletmelerin iş stratejisi, finansal raporlama üzerindeki iç kontrol gücünün, denetçilerin iç kontrol raporlama kalitesinin belirleyicisi olarak belirtmişlerdir. İş stratejisinin, şirketlerin iç kontrol gücünü değerlendirmek için yararlı bir özet gösterge olduğunu ve iç kontrol raporlamasının, müşteri adayları gibi, müşteriler arasında denetim kalitesinin iyileştirilmesi için önemli bir alan ol-

duğunu göstermişlerdir (Bentley-Goode, Newton ve Thompson, 2017: 49).

Gramling ve Schneider (2018), otuz üç işletmede yaptıkları araştırmada, iç kontrol eksikliklerinin türleri ile birlikte üst yönetimin tutum ve davranışlarının da etkili olduğu belirtmişlerdir (Gramling ve Schneider, 2018 :330). Quick ve Henriz (2019) araştırmasında iç kontrollerin etkinliğinin ve kurumsal yapının geliştirilmesi için yapılan faaliyetlerin, bağımsız denetimin kalitesini ve maliyetleri olumlu olarak etkilediğini belirtmişlerdir. İç sisteminin etkin olmasının işletmenin kurumsal yapısındaki zayıf yönleri telafi ettiği ifade etmişlerdir (Quick ve Henriz, 2019: 1167-1168).

Stanczyk-Hugiet ve Maciejczyk (2019), yaptıkları araştırmada Polonya'daki seçilmiş hizmet sağlayıcılar için dış kaynak kullanımı uygulamalarında hizmet kalitesini ölçmek için önemli faktörleri belirlemişlerdir. İç kontrol konularını ve Polonya'da bulunan iş hizmetleri merkezlerinde sağlanan hizmetlerin iç kontrol sürecinin algılanan performansını hizmet sağlayıcıların bakış açısıyla incelemişlerdir (Stanczyk-Hugiet ve Maciejczyk, 2019: 875). Çin'de Quibo ve Yuju (2020) çalışmalarında Shangai ve Shenzhen firmalarına ait datalarda iç kontrolün yönetim kabiliyeti ve muhasebe bilgi sistemi kalitesine olan etkilerini incelemişlerdir. Araştırmalarında her iki değişken ile iç kontrol arasında ilişki olduğunu ve iç kontrol sistemlerini ve iç yönetim dinamiklerini geliştirmelerinin önemini belirtmişlerdir (Quibo ve Yuju, 2020: 77-80).

## 6.2. Türkiye'de Yapılan Araştırmalar

Türkiye'de iç kontrol çalışmalarının 2000'lerden itibaren daha yaygın çalışıldığı görülmektedir. Özel ve kamu sektöründe yapılan çalışmalarda iç kontrol kavramı incelenmiştir. Özel sektörde Sermaye Piyasası Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Bankacılık Kanunlarındaki değişiklikler araştırmalarda yer almıştır. İç kontrol kavramı, kurumsal yönetimde şeffaflık ilkesiyle daha çok önem kazanmıştır. Kamu sektöründe iç kontrol, 2004 yılında yürürlüğe giren 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla araştırmalarda yer almıştır. Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde iç kontrol kavramı çalışmalara çerçeve oluştur-

muştur (Eray, 2020 :138)

Kızılboğa ve Özşahin (2013) çalışmalarında, iç kontrolün işletmelerde iç denetim faaliyetlerine yararlarını belirtmişlerdir. İç kontrolün işletmeye değer katması ve geliştirmesine yönelik fayda sağlayacağını yaptıkları araştırmada ifade etmişlerdir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 232). Uğurlu (2018) yapmış olduğu çalışmada, üniversitelerin sahip oldukları kaynakları çevresel risklere karşı koruyabilmelerinin iç kontrol sistemi ile olabileceğini belirtmiştir. Yapılan çalışmada, kurumun oluşturduğu etkili bir iç kontrol sisteminin, hata ve riskleri önlemede, üniversitelerin kalitesinin artırılmasında katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır (Uğurlu, 2018: 37). Coşkun ve Teraman (2018) araştırmalarında COSO iç kontrol modelinin entegre edildiği iç kontrol sisteminin işletme yapısına etkilerini incelemişlerdir. Araştırmanın kapsamını bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Çalışmalarında, COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletmelerin amaç ve hedefleriyle ilgili faaliyetlerinde kullanıldığı tespit edilmiş ve sistemin etkili olması için, COSO'nun belirlediği kriterlerin işletmenin hizmetlerine entegre edilerek, işletmenin amaçlarına uyumlu olması gerektiği açıklanmıştır (Coşkun ve Teraman, 2018: 141)

Akçay (2013) çalışmasında kamu kurumlarında iç kontrol sistemini incelemiştir. Kurumların amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirleyemedikleri, risklerin etkilerinin analiz edilmediği saptanmıştır. İç kontrol sisteminin birim çalışanları ve yöneticiler tarafından benimsenmediği ve bilgi eksikliği yaşandığı tespit edilmiştir (Akçay, 2013: 74-75). Tuan (2016) çalışmasında, 2007-2014 yılları arasında Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan 223 firma incelenerek iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim kalitesine olan etkisi ele alınmıştır. Araştırmada yönetim kurulunda görevli bağımsız üyelerin sayısının artması, denetim komitesinde mesleki tecrübeye sahip üyenin olması ve denetim hizmetinin verilmesi durumlarında şirketin kurumsal yönetim kalitesinin arttığı görülmüştür (Tuan, 2016: 178). Sabuncu (2017) araştırmasında işletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisini incelemiştir. Çalışmasında, işletmelerde uluslararası iç denetim standartlarıyla uyumlu iç denetim yönetmeliği-



nin olmasını ve güncellenmesi ile kurumsal iç yönetimin sağlıklı uygulanabileceğini belirtmiştir (Sabuncu, 2017: 171). Hacıhasanoğlu ve Kaya (2018) araştırmalarında, üretim işletmelerinin iç kontrol sisteminin COSO standartlarına uyum derecesini belirlemeye yönelik çalışmada bulunmuşlardır. Kocaeli’nde organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren üretim işletmelerindeki iç kontrol uygulamalarının COSO standartlarına uyum derecesi araştırılmıştır. Yaptıkları çalışmada işletmelerin hukuki türüne, pazarlama çevresine ve işletme büyüklüğüne göre olarak COSO standartlarına olan uyum derecelerinin de farklı olduğunu analiz etmişlerdir (Hacıhasanoğlu ve Kaya, 2018: 241).

Apak vd (2019) araştırmalarında iç kontrol sisteminin kurumsal yönetimdeki artan önemine değinmişlerdir. Kurumsal yönetimin işletmelerde daha sağlıklı uygulanabilmesi için iç kontrol sisteminin kurulmasının önemine değinerek işletmelerde şeffaf bir yönetim için etkin bir iç kontrol sisteminin gerekliliğine vurgu yapmışlardır (Apak vd., 2019: 409). Polat ve Güneş (2019), aile işletmelerinde kurumsal yönetim ilkeleri ile kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamışlardır. İç kontrol sistemi uygulamalarının II. kuşak yöneticiler tarafından daha çok uygulandığını tespit etmişlerdir (Polat ve Güneş, 20219: 571).

2020 yılında çalışmalarda Covid 19 ile işletmelerde iç kontrol sisteme ele alınmaya başlanmıştır. Karakaya (2020) araştırmasında Covid-19 gündeminde işletme sürekliliğini bağımsız denetim ile ilişkisi kapsamında ele almıştır. Pandemi döneminde işletmelerin devamlılığı için çaba gösterdiği bu dönemde denetim ve bağımsız denetimin önemine değinmiştir. Bağımsız Denetim Standartlarına uyumun, değişen koşullarda sürekli devam etmesi gerektiği, İşletme yönetiminin güncellemesi gereken olması gereken faaliyetlerinin denetçiler tarafından denetlenmesi gerektiği ifade edilmiştir (Karakaya, 2020:27 ). Şen ve Sağlar (2020) yaptıkları çalışmada Pandemi Döneminde Kamu İdarelerinde e-İç Kontrol Sisteminin Önemi’ne değinmişlerdir. Araştırma sonucuna göre, kamu idarelerinde e-iç kontrol sisteminin kullanımı artsa bile yaygın olarak kullanılmadığı görülmektedir. Pandemi döneminde

artan riskler kamu hizmetinin aksamasına neden olabileceği ifade edilmiştir. İç kontrolün risklere yönelik katkısı nedeniyle kamu hizmetlerinde e-iç kontrolün zorunlu hale gelebileceği belirtilmiştir (Şen ve Sağlar ,2020: 272). Hacıhasanoğlu ve Çağlı (2020) araştırmalarında Devlet Üniversitelerinde İç Kontrol Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi’ni incelemişlerdir. Araştırma ile iç kontrol ve kurumsallaşma arasındaki ilişki, iç kontrol sisteminin kurumsallaşma üzerinde nasıl bir etkisinin olduğu ve üniversitelerin faaliyet geçmişleri iç kontrol sistemi ile kurumsallaşma düzeyini ne yönde etkilediği araştırılmıştır. Araştırma sonucuna göre üniversitelerin iç kontrol sistemlerinin kurumsallaşma düzeyleri üzerinde pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Araştırma verilerinin kurumsal yapıdaki devlet üniversitelerinin kaliteli bir iç kontrol sistemi kullanmaları gerektiği belirtilmektedir (Hacıhasanoğlu ve Çağlı, 2020:145). Türedi ve Tepegöz (2018) çalışmalarında finansal işletmelerin hizmetlerini etkin ve verimli olarak sürdürmesi için bir iç kontrol yapısına gerek olduğuna dair çalışmada bulunmuşlardır. Finansman şirketleri, uygun teminat koşuluyla müşterilerine kredili mal alımı sağlamaktadır. Oluşabilecek hata veya hileli işlemlerin mali sisteme zarar vermeme için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gerektiğini belirtmişlerdir (Türedi ve Tepegöz, 2018: ).

Karaman ve Tosuner (2020) araştırmalarında Stratejik Planlama, İç Kontrol ve Kalite Yönetiminde Risk Yönetimi Süreçleri konusunda çalışmışlardır. Çalışmada Türk kamu yönetiminde stratejik yönetim ve planlama, iç kontrol ile kalite yönetim sistemi uygulamalarındaki risk yönetim süreçleri karşılaştırılmaktadır. Kurumlarda iç denetim faaliyetlerinin, tüm sistemlerdeki risk değerlendirmelerini içerip içermediği ve kullanılan sistemlerin karşılaştırılarak analiz edilmesinin önemine değinmişlerdir (Karaman ve Tosuner, 2020: 98-112). Alkan ve Doğan (2020) çalışmalarında iç kontrol sisteminin işletmelerin finansal performansına olan etkilerini incelemişlerdir. BİST imalat sanayi endeksinde bulunan ve iç kontrol sistemini 2012’den itibaren kullanan işletmelerin finansal performansları incelenmiştir. İç kontrol sisteminin işletmelerde risk etkilerini ortadan kaldırmaya yönelik süreç içerdiği tespit

edilmiştir (Alkan ve Doğan, 2020: 101). Çiçek ve Tolun (2020) araştırmalarında Türkiye’de kamu iç kontrol sistemi üzerinde iç denetim faaliyetinin etkisini incelemişlerdir. Kamu kurumlarında iç kontrol ve iç denetim ilişkisi açıklanarak, iç denetimin iç kontrol faaliyetlerinin başarısındaki etkisi araştırılmıştır. Kamu kurumunda kadro olduğu halde atama yapılmadığı, kamu kurumlarında iç denetime ve iç kontrole yeterli kadar ilgi gösterilmediği tespit edilmiştir (Çiçek ve Tolun, 2020: 97)

Kızıl ve Kartal (2020) araştırmalarında bankaların denetim faaliyetlerinin raporlanmasında dikkat edilmesi gerekli önemli durumlara değinilmiştir. Bankaların Bilgi Sistemleri ve Elektronik Bankacılık Hizmetleri Hakkında Yönetmeliğin etkileri değerlendirilmiştir. iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri sonucu elde edilen denetim bulgularının takip sistemi aracılığıyla bazda raporlanması ve banka üst yönetimi tarafından takip edilmesinin gerekliliği belirtilmiştir (Kızıl ve Kartal, 2020: 21).

Türedi ve Celayir (2021) araştırmalarında işletmelerde hilenin tespitinde iç kontrolün etkinliğini araştırmışlardır. İç kontrolün etkin olması halinde hilenin oluşmasının önlenebileceği belirtilerek, iç kontrol sisteminin işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olması, kaynaklarının verimli kullanılması, varlıklarının kayba karşı korunması, verilerin doğru ve güvenilir olması yönünde önemini belirtmişlerdir (Türedi ve Celayir 2021: 17).

## 7. COVID-19 PANDEMİ DÖNEMİNDE İÇ KONTROL VE İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

İşletmelerde stratejik yönetim uygulamalarda, doğal afetler gibi ani gelişen durumlardan dolayı meydana gelen risk, ortaya çıkması muhtemel maksimum zarara karşı tedbir alınmasını zorunlu kılmaktadır. Belirsizliğin neden olduğu risklerin yönetilmesinde ise riskin büyüklüğünün tahmin edilmesi gereklidir (Tüzün, 2002: 26). İç denetim ve kontrol, olası risk unsurlarının değerlendirilmesi ve riske yönelik kontrol mekanizmalarının kurulmasında önemli bir işleve sahiptir. COSO modelinine göre yönetilen iç kontrol sisteminin

unsurlarından biri risk değerlemedir. Risk değerlendirme; olabilecek hataları tespit etmek ve önlemek için iç kontrol politika ve prosedürlerini sağlamaktadır (Keskin,2010 :40). Türkiye’de 5018 sayılı Kanun kapsamında işletmelerde kanunda belirtilen amaçlar dahilinde iç kontrol sisteminin kurulması önemlidir (Uyar, 2009: 36).

İşletmenin sürekliliği kavramıyla ilgili olarak literatür incelendiğinde, genelde finansal tablo analizi teknikleri gibi geleneksel yöntemlerin kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca lojistik regresyon yönteminin de değerlendirmede kullanıldığı görülmektedir (Terzi vd, 2016: 520). Harris ve Harris (1990) araştırmalarında denetim uzmanının işletmenin sürekliliğini değerlendirmede uzman sistemler ve lojistik regresyon analizini karşılaştırmışlardır (Harris, 1990: 155-160). Louwers (1998) çalışmasında, denetimcilerin işletmenin sürekliliğini değerlendirirken test finansal başarısızlıklarının işletmenin sürekliliğine olan etki faktörüne değinmişlerdir. Değerlendirmelerinde lojistik regresyon analizini kullanmışlardır (Louwers, 1998: 143-156).

İşletmenin sürekliliği kavramı, işletmelerin ticari süresinin sonsuz olarak varsayılması esasına dayanmaktadır (Kaya ve Yazan, 2018: 186). İşletmenin sürekliliği, birden fazla nedenden dolayı etkilenmektedir. Makroekonomik faktörler işletmelerin sürekliliği konusunda önemlidir. Dünyada yaşanan ekonomik krizler, denetim uzmanlarının işletmenin başarısız olmalarını öncesinde belirlemeleri zor olmaktadır (Knechel, 2007: 113-131). Pandemi döneminde işletmeler çoğunlukla esnek çalışma, kısmi zamanlı çalışma ve uzaktan çalışma şeklinde çalışma modellerine yönelmişlerdir. Çalışma modellerinde farklılık olsa bile işletmelerin görev ve sorumlulukları pandemi sürecinde de devam etmektedir. Bu sebeple kurumların üst yönetimi tarafından iç kontrol sistemini devam ettirmeleri gerekmektedir (Şen ve Sağlar, 2020: 271).

Süreklilik kavramında, işletmenin gelecekteki faaliyetlerine devam edileceği öngörülmektedir. Genel mali tablolar, işletmenin sürekliliği yönünde hazırlanmaktadır. Mali tabloların hazırlanmasında işletmenin devamlılığı kuralı ge-

çerlidir (Tepegöz ve Türedi, 2015 :46). İşletmenin gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdürmeyeceğine yönelik yönetimin dikkat etmesi gerekli birçok unsur bulunmaktadır. (Tanç, 2010 :91). Yaşanan finansal krizlerin temelinde, işletmelerin finansal raporlarında ve denetim raporlarında işletmenin sürekliliği ile ilgili bilgilerin olmaması yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na göre; yönetim, finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme becerisini değerlendirmektedir (Senal ve Erkan, 2019 :106-107).

27/01/2011 tarih ve 27828 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 209 sıra no'lu Tebliğ'de güncellenen, "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve"ye göre; işletmelerin finansal göstergeleri işletmenin sürekliliği ve gelecekte de faaliyetlerine devam edeceği öngörüsüne dayanılarak hazırlanmaktadır (Koçyiğit vd, 2018; 145)

## 8. SONUÇ VE ÖNERİLER

Tüm dünyada sağlık ve ekonomik açıdan büyük bir sorun haline gelen Covid-19 Pandemi dönemi özellikle ekonomik, politik ve sosyal süreçlerde yeni aksiyonlar almayı zorunlu hale getirmiştir. İşletmeler açısından bakıldığında işletmenin stratejik yönetim uygulamalarında, ani gelişen durumlardan dolayı meydana gelen risklerden dolayı, ortaya çıkması olası maksimum zarara karşı tedbir alınmasını zorunlu kılmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin durgunluğundan dolayı, mevcut faaliyetlerini sürdürmekte zorlanan işletmelerin sürekliliği zarar görebilmektedir. İşletmelerin stratejik yönetim yapılarında belirledikleri hedefleri elde etmelerine engel olabilecek her türlü unsur risk olarak görülmelidir. İşletmelerin sürekliliğini ve hizmetlerini hedeflerine göre sağlayabilmesi için etkin bir risk yönetimi yapısının olması önemlidir.

İç kontrol sistemi işletmenin varlık ve kaynaklarını tehditlere karşı koruyabilmesi, işletmenin faaliyetlerinde verimliliği sağlaması, çalışanlar tarafından işletme politikalarına olan bağlılığın sağlanması, finansal verilerin hatasız olması ve işletmeye ait bilginin doğru olmasını sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin en önemli amaçlarından biri, işletmenin varlıklarını kayıp

ve yok olmaya karşı korumaktır. Özellikle ekonomik olarak işletmelerin faaliyetlerinin durma noktasına geldiği bu dönemde iç kontrolün önemi görülmektedir. İşletme üst yönetimi ve iç kontrol sistemi için önemli bir vaka olabilecek bu dönemde, genel işletme politikasına bağlı kalarak, güncel aksiyon olarak problemlere çözüm getirebilmek için yapısal faaliyetlerde bulunmalıdır.

Covid-19 pandemi döneminin getirdiği ekonomik zorluklarının ağır şartları nedeniyle işletmelerin ayakta kalması ve gelecekte varlıklarını sürdürebilmesi önemli olmaktadır. Pandeminin getirdiği yeni kurallar işletmelerin ekonomik yapılarında değişikliğe neden olduğundan, işletmelerin devamlılığı kapsamında zor süreçler meydana gelebilmektedir. Değişen koşullara karşı güncel aksiyon alabilmek ve bu koşullara uyum gösterebilmek için işletmelerin iç kontrol sistemlerinin olması ve raporlanması önemlidir. Literatür araştırmalarında Covid-19 pandemi döneminde iç kontrol sistemini içeren araştırmaların sınırlı sayıda yapıldığı görüldüğünden, öneri olarak bu alanda araştırma yapılmasının araştırmacılar için faydalı olacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- AKÇAY, S. (2013). Türkiye'de iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkinliği: Belediyeler üzerinde bir uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(1), 57-77.
- AKSOY, L. (2020). İç kontrol ve iç kontrol gerekliliğinin küresel skandallar, ulusal uluslararası standartlar ve yasal düzenlemeler ışığında karşılaştırmalı sistematik analizi ve kurumsal işletmeler için yeni COSO modeliyle uyumlu bir iç kontrol listesi önerisi [Yüksek lisans tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi].
- AKSOY, T. (2007). *Basel II ve iç kontrol*. Ankara: ASMMMO Yayınları.
- AKSOY, T. (2010). *Basel ve iç kontrol*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- ALKAN, G., & DOĞAN, O. (2020). İç kontrol sisteminin işletmelerin finansal performansına etkileri: BİST imalat sektöründeki firmalar üzerine bir araştırma. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari*

*Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 91-102.

APAK, S., EROL, M., ASLAN, M., & GÜL, H. (2019). İç kontrol yapısının kurumsal yönetimde artan önem ve önceliği. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 5, 399-410.

ARSLAN, I. (2008). *Kurumsal risk yönetimi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

AYDIN. (2020). Makine imalatı işletmelerinde iç kontrol sistemi, iç kontrol sisteminin kurulum süreci, etkinliği: Asfalt makineleri üreten işletmelerde uygulama [Yüksek lisans tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi].

BALYEMEZ, A. S. (2016). Türkiye’de özel sektör ve kamu idareleri iç kontrol sistemlerinin mevzuat yükümlülükleri açısından karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Özel Sayı*, 1-70.

BENTLEY-GOODE, K. A., NEWTON, N. J., & THOMPSON, A. M. (2017). Business strategy, internal control over financial reporting, and audit reporting quality. *A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 49-69.

BIÇER, A. A. (2006). İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü ve bir uygulama [Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi].

CAN, S. (2015). Kamu kurumlarında iç kontrolün önemi ve etkinlik faktörleri [Uzmanlık tezi, Soma Belediye Başkanlığı].

CANBAY, Ç. F. (2018). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkileri: BIST kurumsal yönetim endeksi kapsamındaki şirketlerde uygulama [Doktora tezi, İnönü Üniversitesi].

ÇİÇEK, S., & TOLUN, Ü. (2020). Türkiye’de kamu iç kontrol sistemi üzerinde iç denetim faaliyetinin etkisi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 4(2), 83-99.

COATES IV, J. C. (2007). The goals and promise of the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 91-116.

COŞKUN, M. F., & TERAMAN, Ö. (2018). Etkin bir iç kontrol sistemi üzerine nitel bir araştırma: COSO modeli örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 28, 123-143.

DABBAĞOĞLU, K. (2009). Internal control system. *Journal of Qafqaz University*, 26, 109-115.

DEMİRBAŞ, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7).

DORMAN, Z. I., GÖRGENYI, G., & HORVATH, M. (2013). Evaluation of the internal control system at central budgetary institutions. *Public Finance Quarterly*, 58(2), 199-218.

ERALP, İ., & BOZTAŞ, B. (2014). *Kamu yönetiminde iç kontrol & ön mali kontrol*. Antalya: Ekad Yayınları.

ERAY, A. T. (2020). Türkiye’de iç kontrolün performansı: Bir model önerisi [Doktora tezi, Başkent Üniversitesi].

ERKAN, M. (2008). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alf Matbaası.

GRAMLING, A., & SCHNEIDER, A. (2018). Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors’ internal control evaluations. *Managerial Auditing Journal*, 33(2), 318-335.

GÜRBÜZ, H. (2019). *Muhasebe denetimi* (3. Baskı). İstanbul: Deha Yayınları.

HACIHASANOĞLU, T., & ÇAĞLI, T. (2020). İç kontrol sisteminin kurumsallaşma üzerine etkisi: Devlet üniversiteleri üzerine bir araştırma. *MUFİDER*, 3(2), 132-147.

HACIHASANOĞLU, T., & KAYA, E. (2018). Üretim işletmelerindeki iç kontrol sisteminin COSO standartlarına uyum derecesinin belirlenmesi: Kocaeli ili örneği. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(4), 241-266.

HARRIS, C. R., & HARRIS, W. T. (1990). An expert decision support system for auditor ‘going concern’ evaluations. *Proceedings of the 1990 Symposium on Applied Computing*, 155-160.

KARA, M. (2018). Kalite yönetim sistemleri ile iç kontrol sistemi uygulamaları arasındaki etkileşimin değerlendirilmesi ve bir araştırma [Doktora tezi, İnönü Üniversitesi].

KARAKAYA, G. (2020). Covid-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 14-29.

KARAKAYA, G. (2020). Covid-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 14-29.

KARAMAN, H. C., & TOSUNER, M. K. (2020). Stratejik planlama, iç kontrol ve kalite yönetiminde risk yönetimi süreçleri. *Denetim Dergisi*, 21, 98-113.

KAYA, U., & YAZAN, Ö. (2018). Muhasebenin temel varsayımlarından işletmenin sürekliliğine tarihsel bir bakış. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(2), 185-199.

KEPEKÇI, C. (2004). *Bağımsız denetim* (5. Baskı). İstanbul: Avcı Ofset Matbaacılık.

KESKIN, D. A. (2010). İşletmenin sürekliliğini sağlamada kritik öneme sahip risk yönetimi ve risk odaklı denetim yaklaşımı. *Denetim Dergisi*, 4, 38-46.

KIZIL, C., & KARTAL, M. T. (2020). Bankalarda iç denetim ve iç kontrol bulgularının raporlanması ile çözümlenmesi: Bankaların bilgi sistemleri ve elek-



- tronik bankacılık hizmetleri hakkında yönetmelik kapsamında bir inceleme. *Turkish Studies - Economics, Finance, Politics Journal*, 15(3), 1485-1500.
- KIZILBOĞA, R., & ÖZŞAHİN, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236.
- KNECHEL, W. R., & VANSTRAELEN, A. (2007). The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 113-131.
- KOÇEL, T. (1982). *İşletme yöneticiliği*. İstanbul.
- KOÇYIĞIT, S. Ç., TANÇ, Ş. G., & ELITAŞ, B. L. (2018). İşletmenin sürekliliği ve bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 ve BDS 700) açısından incelenmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 53, 143-162.
- KÖSE, E., & BEKCI, İ. (2017). 1992-2013 COSO modeli: İç kontrol – entegre çerçevesi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 7, 12-23.
- LOUWERS, T. J. (1998). The relation between going-concern opinions and the auditor's loss function. *Journal of Accounting Research*, 36(1), 143-156.
- MELIKYAN, L. (2015). İşletmelerde iç kontrol sistemi ve iç kontrol sisteminin risk azaltıcı etkileri [Yüksek lisans tezi, Haliç Üniversitesi].
- MOELLER, R. R. (2007). *COSO enterprise risk management*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- OKAY, B. (2005). Hepsi bizim günlük işimiz. *İç Denetim Dergisi*, 11, 19.
- OSEIFUAH, E. K., & GYEKYE, A. B. (2013). Internal control in small and microenterprises in the Vhembe district, Limpopo province, South Africa. *European Scientific Journal*, 9(4), 1857-7881.
- ÖZÇETİN, N. (2017). Süt üretim işletmelerinde risk yönetimi ve iç kontrol: Bir araştırma [Doktora tezi, Erciyes Üniversitesi].
- POLAT, E., & GÜNEŞ, R. (2019). Aile şirketlerinin kurumsallaşmasında iç kontrol sisteminin aracı etkisi: TRC3 bölgesi araştırması. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 11(21), 554-576.
- QUIBO, Z., & YUJU, J. (2020). Managerial ability and accounting information quality: A test on mediating effect of internal control quality. *2020 16th Dahe Fortune China Forum and Chinese High-educational Management Annual Academic Conference (DFHMC)*, IEEE, 77-81.
- QUICK, R., & HENRIZI, P. (2019). Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit. *Review of Managerial Science*, 13(5), 1143-1176.
- ROBERTSON, J. C. (1990). *Auditing* (6th ed.). Bpi/Irwin.
- SABUNCU, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- SABUNCUOĞLU, Z., & TOKOL, T. (2013). *İşletme* (9. Baskı). Ankara: Beta Yayıncılık.
- ŞEN, Ö., & SAĞLAR, J. (2020). Pandemi döneminde kamu idarelerinde e-iç kontrol sisteminin önemi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(4), 259-276.
- ŞEN, Ö., & SAĞLAR, J. (2020). Pandemi döneminde kamu idarelerinde e-iç kontrol sisteminin önemi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(4), 259-276.
- SENAL, S., & ERKAN, A. (2019). Bağımsız denetim kapsamında işletme sürekliliği: Borsa İstanbul'da imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üzerine bir araştırma. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(4), 105-118.
- SEVİL, E. (2019). Stratejik yönetim kapsamında iç kontrol ve kurumsal risk uygulaması: Su ve kanalizasyon idareleri incelemesi [Yüksek lisans tezi, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi].
- SEVİM, A., & GÜL, M. (2012). Elektronik işletmelerde (e-işletmelerde) satın alma işlemleri ve iç kontrol ilişkisi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2), 91-118.
- STANCZYK-HUGIET, E., & MACIEJCZYK, A. (2019). Performance of internal control: The insights in the business service sector. *Transformations in Business & Economics*, 18(2B), 861-878.
- TANÇ, Ş. G. (2010). Bağımsız denetim karar sürecinde işletmenin sürekliliği [Doktora tezi, Erciyes Üniversitesi].
- TCMB. (1987). Bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacak banka denetimleri hakkında tebliğ, Sıra No:1. *Resmi Gazete*, 24.12.1987, Sayı: 19674.
- TEPEGÖZ, Ş. M., & TÜREDİ, H. (2015). İşletmenin sürekliliği varsayımı ve denetçinin sorumluluğu. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2), 43-52.
- TERZİ, S., ATMACA, M., & ÖKTEM, B. (2016). İşletmenin sürekliliği varsayımının değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) sınai endeksi örneği. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(45), 515-535.
- TEZ, B. (2020). Bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşimi: Sektörel analiz [Doktora tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi].
- TOPÇU, B. (2013). İşletmelerde kurumsal risk yönetimi. İstanbul Ticaret Odası.

TUAN, K. (2016). Kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmelerde etkin iç kontrol ve bağımsız denetim göstergeleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 159-183.

TÜREDİ, H., & CELAYIR, D. (2021). Hilenin tespiti ve önlenmesinde iç kontrol yapısının etkinliği. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 8(1), 1-20.

TÜREDİ, H., & TEPEGÖZ, Ş. M. (2018). Finansman şirketlerinde iç kontrol yapısı yöntemi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 13(50), 138-158.

TÜREDİ, H., KOBAN, A. O., & KARAKAYA, G. (2015). COSO iç kontrol (ABD) modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 99, 95-119.

TÜSİAD. (2008). *Kurumsal risk yönetimi*. İstanbul: TÜSİAD.

TÜZÜN, Y. (2002). Risk nedir? *İç Denetim*, 4, 19.

UĞURLU, F. (2018). İç kontrol sisteminin yapısı, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin işleyişi ve üniversitelerde iç kontrol sisteminin etkinliği: Üniversitelere yönelik bir araştırma [Yüksek lisans tezi, İnönü Üniversitesi].

USUL, H., TITİZ, İ., & ATEŞ, B. A. (2011). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetimin oluşumundaki etkinliği: Marmara Bölgesi belediye işletmelerine yönelik bir uygulama. *Muhasebe ve Finans Dergisi*, 48-54.

UYAR, (2009). *İç kontrol ve iç denetim 5018 sayılı kanun açısından değerlendirme*. Ankara: Gazi Kitapevi.

UYAR, S. (2010). UFRS uygulamalarında iç kontrol sisteminin etkisi ve önemi. *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2, 37-60.

UZAY, Ş. (1999). İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız denetim karar alma sürecindeki yeri ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma. Ankara: SPK Yayınları.