

**İÇ KONTROL SİSTEMİ UNSURLARINDAN KONTROL
FAALİYETLERİ: AFYONKARAHİSAR'DA BİR UYGULAMA**

İlknur KOÇAK ŞEN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Veysel KULA

Afyonkarahisar

Haziran 2008

**İÇ KONTROL SİSTEMİ UNSURLARINDAN KONTROL
FAALİYETLERİ: AFYONKARAHİSAR'DA BİR UYGULAMA**

İlknur KOÇAK ŞEN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Veysel KULA

Afyonkarahisar

Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran 2008

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ**İÇ KONTROL SİSTEMİ UNSURLARINDAN KONTROL
FAALİYETLERİ: AFYONKARAHİSAR' DA BİR UYGULAMA**

İlknur KOÇAK ŞEN
İşletme Anabilim Dalı

Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Haziran 2008

Danışman: Doç. Dr. Veysel KULA

Bu çalışma Afyonkarahisar ilinde bulunan işletmelerin iç kontrol sisteminin unsurlarından olan kontrol faaliyetlerine yönelik sergiledikleri tutumları ortaya koymayı amaçlamıştır. Çalışma için ihtiyaç duyulan veriler Afyonkarahisar Ticaret Odası'nın belirleyip ilan ettiği Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'ndeki işletmeler listesinde bulunan 40 farklı işletmeden anket yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen bulgular Anonim Şirketlerin Limited şirketlere; Büyük İşletmelerin KOBİ'lere ve gıda sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin mermer sektöründeki işletmelere nazaran daha çok kontrol faaliyetlerini uyguladıklarını göstermektedir. Ayrıca kontrol faaliyetlerinin belli bir düzen dahilinde işlenmesini sağlayan temel politika ve prosedürlerin işletmelerde var olup olmadığına yönelik değerlendirme yapılmıştır. Değerlendirmede politika ve prosedürlere sahip olan işletmelerle sahip olmayan işletmelerin kontrol faaliyetlerini uygulamaları bakımından aralarında dikkate değer farklılıkların olup olmadığı incelenmiştir. Yapılan analiz

sonuçları neticesinde elde edilen bulgular temel politika ve prosedürlere sahip olmayan işletmelerin kontrol faaliyetlerinin hiç birini uygulamadıklarını; temel politika ve prosedürlere sahip işletmelerin kontrol faaliyetlerinin sadece bir kısmını uyguladıklarını göstermiştir. Sonuç olarak temel politika ve prosedürlerin işletmelerde olup olmamasının diğer kontrol faaliyetlerinin uygulanması açısından dikkate değer bir fark yaratmadığı bu çalışmada elde edilen veriler doğrultusunda ifade edilebilir.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol sistemi, iç kontrol sisteminin unsurları, kontrol faaliyetleri.

ABSTRACT**THE CONTROL ACTIVITIES FROM THE ELEMENTS OF INTERNAL
CONTROL SYSTEM: AN APPLICATION AT AFYONKARAHİSAR****İlknur KOÇAK ŞEN****Department of Management****Afyon Kocatepe University, The Institute of Social Sciences****June 2008****Advisor: Dr. Veysel KULA, Associate Professor Of Accounting**

This study was aimed to verify the attitudes for control activities which was the element of internal control system at companies in Afyonkarahisar province. Survey data obtained from 40 companies determined and declared by Afyonkarahisar chamber of commerce found in organized industrial zone by means of questionnaire method. Survey outcomes indicated that corporates better than limited companies, big companies better than SMEs and food sector better than marble sector in terms of the application of control activities. In addition, the evaluation was made about whether control activities provided by fundamental politics and procedures within certain ordinance in companies or not. Also the survey was investigated that notable differences between the companies have politics and procedures and those have not politics and procedures was found or not in terms of application of control activities. Survey data was indicated that the companies have not fundamental politics and procedures didn't apply all part of the control activities while the companies have got fundamental politics and procedures

applied only some kind of control activities. As a consequence, this study indicates that there is no notably differences between the companies whether have fundamental politics or procedures or not in terms of application of control activities.

Key Words: Internal control system, Element of internal control system, Control activities.

TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI**İmza**

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Veysel KULA

Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ

: Yrd. Doç. Dr. Abdülkerim ÇALIŞKAN

İşletme Anabilim Dalı tezli yüksek lisans öğrencisi İlknur KOÇAK ŞEN'in “**İç Kontrol Sistemi Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri: Afyonkarahisar’da Bir Uygulama**” başlıklı tezini değerlendirmek üzere 02.06.2008 günü saat 10:00’da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Doç.Dr. Mehmet KARAKAŞ

Enstitü Müdürü

ÖZGEÇMİŞ

İlknur KOÇAK ŞEN

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans

Eğitim

Lisans : 1997 Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

Lise : 1992 Sarkuysan Lisesi, KOCAELİ/ Gebze.

İş/ İstihdam

1999 / 2000 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajı, TOKAT.

2001 / 2002 Özel bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Bürosunda
Muhasebe Elemanı, TOKAT.

2003 / 2006 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Faaliyeti, TOKAT.

2006 / Öğretim Görevlisi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sultandağı Meslek
Yüksek Okulu, AFYONKARAHİSAR.

Kişisel Bilgiler

Doğum Yeri ve Yılı: Tokat, 23 Ağustos 1975 Cinsiyet: Kadın.

Yabancı Dil

İngilizce

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iv
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	vi
ÖZGEÇMİŞ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR

I. İÇ KONTROL İLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR.....	5
A) DENETİM KAVRAMI.....	5
B) KONTROL KAVRAMI.....	6
C) REVİZYON KAVRAMI.....	7
D) TEFTİŞ KAVRAMI.....	8
E) İÇ DENETİM.....	9
F) DIŞ DENETİM.....	11
G) DENETÇİ.....	12

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

Sayfa No

I. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI.....	14
II. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ.....	18
III. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	20
A) İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ESAS AMAÇLARI.....	21
1. İşletmenin Varlıklarını Korumak.....	21
2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu Güvenilirliğini Sağlamak.....	22
3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına, Planlara ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak.....	22
4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak.....	23
5. Faaliyetler İçin Belirlenmiş Amaçlara Ulaşılmasını Sağlamak.....	23
B) İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GENEL AMAÇLARI.....	23
C) İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZEL AMAÇLARI.....	24
IV. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	28
A) YÖNETSEL KONTROL.....	28
B) MUHASEBE KONTROLÜ.....	30
V. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AVANTAJ ve DEZAVANTAJLARI.....	31
VI. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI.....	34
A) KONTROL ORTAMI.....	35
B) İŞLETMENİN RİSK DEĞERLENDİRME SÜRECİ.....	38
C) FİNANSAL RAPORLAMA VE İLETİŞİM İLE İLGİLİ FAALİYET SÜREÇLERİNİ DE İÇEREN BİLGİ SİSTEMLERİ.....	39
D) KONTROL FAALİYETLERİ.....	40
E) KONTROLLERİN GÖZETİMİ.....	47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AFYONKARAHİSAR ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE YERALAN İŞLETMELERDE KONTROL FAALİYETLERİNİN UYGULANMASI KONULU ANKET ÇALIŞMASI

	Sayfa No
I. GİRİŞ.....	50
II. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	50
III. ARAŞTIRMANIN DAYANDIĞI HİPOTEZLER.....	52
IV. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI.....	52
V. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	53
A) ÖRNEKLEMİN SEÇİMİ.....	55
B) SORULARIN NİTELİKLERİ.....	55
C) VERİLERİN TOPLANMASI.....	56
D) VERİLERİN ANALİZ YÖNTEMİ.....	56
VI. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR.....	57
A) ANKETİ CEVAPLAYAN İŞLETMELER HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	57
B) AFYONKARAHİSAR İLİ ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN KONTROL FAALİYETLERİNE İLİŞKİN TUTUMLARININ ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK GENEL DEĞERLENDİRME.....	60
C) KONTROL FAALİYETLERİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA BULGULARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	65
1. Kontrol Faaliyetlerinin İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Karşılaştırılması.....	66
2. Kontrol Faaliyetlerinin İşletmelerin Büyükliklerine Göre Karşılaştırılması.....	76
3. Kontrol Faaliyetlerinin İşletmelerin Faaliyette Buldukları Sektörlere Göre Karşılaştırılması.....	87

4. Kontrol Faaliyetlerinin Temel Politika ve Prosedürler	
Yönünden Karşılaştırılması.....	97
SONUÇve ÖNERİLER.....	106
KAYNAKÇA.....	110
EKLER.....	116

TABLOLAR VE ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1. İşlem Döngüleri.....	25
Şekil1. İşlem Döngüleri İlişkileri.....	26
Tablo 2. İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımları.....	58
Tablo 3. İşletmelerin Sektörel Dağılımları.....	58
Tablo 4. İşletmelerin Kuruluş Tarihlerine Göre Dağılımları.....	59
Tablo 5. İşletmelerde Çalışan Personel Sayısının Frekans Dağılımı.....	59
Tablo 6. İşçi Sayısı Dağılımının Ortalama Değeri.....	60
Tablo 7. Değişkenlerin Aritmetik Ortalamaları ve Standart Sapmaları.....	61
Tablo 8. Cevaplar ve Ağırlık Düzeyleri.....	63
Tablo 9. Farklı Hukuki Yapıdaki İşletmelerin Politika ve Prosedürlere Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	67
Tablo 10. Politika ve Prosedürlere İlişkin Grup İstatistiği.....	67
Tablo 11. Farklı Hukuki Yapıdaki İşletmelerin Performans İncelemelerine Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	68
Tablo 12. Performans İncelemelerine İlişkin Grup İstatistiği.....	69
Tablo 13. Farklı Hukuki Yapıdaki İşletmelerin Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	70
Tablo 14. Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına İlişkin Grup İstatistiği.....	70
Tablo 15. Farklı Hukuki Yapıdaki İşletmelerin Fiziksel Kontrollere Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	72
Tablo 16. Fiziksel Kontrollere İlişkin Grup İstatistiği.....	72
Tablo 17. Farklı Hukuki Yapıdaki İşletmelerin Görevlerin Ayrılığına Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	73
Tablo 18. Görevlerin Ayrılığına İlişkin Grup İstatistiği.....	74

Tablo 19. Kontrol Faaliyetlerinin Hukuki Yapıya Göre Durumu.....	75
Tablo 20. Farklı Büyüklükteki İşletmelerin Politika ve Prosedürlere Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	77
Tablo 21. Politika ve Prosedürlere İlişkin Grup İstatistiği.....	77
Tablo 22. Farklı Büyüklükteki İşletmelerin Performans İncelemelerine Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	78
Tablo 23. Performans İncelemelerine İlişkin Grup İstatistiği.....	79
Tablo 24. Farklı Büyüklükteki İşletmelerin Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	80
Tablo 25. Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına İlişkin Grup İstatistiği.....	80
Tablo 26. Farklı Büyüklükteki İşletmelerin Fiziksel Kontrollere Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	82
Tablo 27. Fiziksel Kontrollere İlişkin Grup İstatistiği.....	82
Tablo 28. Farklı Büyüklükteki İşletmelerin Görevlerin Ayrılığına Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	83
Tablo 29. Görevlerin Ayrılığına İlişkin Grup İstatistiği.....	84
Tablo 30. Kontrol Faaliyetlerinin İşletme Büyüklüğüne Göre Durumu.....	85
Tablo 31. Farklı Sektörlerdeki İşletmelerin Politika ve Prosedürlere Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	89
Tablo 32. Politika ve Prosedürlere İlişkin Grup İstatistiği.....	89
Tablo 33. Farklı Sektörlerdeki İşletmelerin Performans İncelemelerine Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	90
Tablo 34. Performans İncelemelerine İlişkin Grup İstatistiği.....	91
Tablo 35. Farklı Sektörlerdeki İşletmelerin Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	92
Tablo 36. Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına İlişkin Grup İstatistiği.....	93

Tablo 37. Farklı Sektörlerdeki İşletmelerin Fiziksel Kontrollere Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	93
Tablo 38. Fiziksel Kontrollere İlişkin Grup İstatistiği.....	94
Tablo 39. Farklı Sektörlerdeki İşletmelerin Görevlerin Ayrılığına Yönelik Tutumlarının Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	95
Tablo 40. Görevlerin Ayrılığına İlişkin Grup İstatistiği.....	96
Tablo 41. Kontrol Faaliyetlerinin Sektörlere Göre Durumu.....	96
Tablo 42. Temel Politika ve Prosedürlerin Performans İncelemeleri Açısından Etkisinin Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	98
Tablo 43. Performans İncelemelerine İlişkin Grup İstatistiği.....	99
Tablo 44. Temel Politika ve Prosedürlerin Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması Açısından Etkisinin Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	100
Tablo 45. Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına İlişkin Grup İstatistiği.....	100
Tablo 46. Temel Politika ve Prosedürlerin Fiziksel Kontroller Açısından Etkisinin Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	102
Tablo 47. Fiziksel Kontrollere İlişkin Grup İstatistiği.....	102
Tablo 48. Temel Politika ve Prosedürlerin Görevlerin Ayrılığı Açısından Etkisinin Karşılaştırılması ve t- Tablosu.....	103
Tablo 49. Görevlerin Ayrılığına İlişkin Grup İstatistiği.....	104
Tablo 50. Kontrol Faaliyetlerinin Temel Politika ve Prosedürlere Göre Durumu.....	105

KISALTMALAR

KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler.
IIA	İç Denetçiler Enstitüsü.
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu.
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü.
COSO	Sponsor Organizasyonlar Komitesi.
AAA	Amerikan Muhasebeciler Birliği.
FEI	Uluslararası Finans Yöneticileri.
IMA	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü.
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.
IASSB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu.
ISA	Uluslararası Denetim Standartları.

GİRİŞ

Ekonominin ve teknolojinin gelişimi işletmelerin büyük boyutlara ulaşmasına, yapılarının karmaşıklaşmasına ve faaliyetlerinin artmasına neden olmuştur. İşletmelerin büyümesi, yapılarında meydana gelen faaliyet artışları, karmaşık işlemler de çeşitli sorunları beraberinde getirmiştir. Dolayısıyla işletme yöneticilerinin dinamik bir yapıya sahip olan, büyüyen ve gelişen işletme organizasyonuna hâkim olmaları gün geçtikçe zorlaşmıştır. Bu yüzden işletmenin kavranmasında, anlaşılmasında, organizasyon yapısına hakim olunmasında yürürlükteki işlevlerin incelenmesi önem arz etmektedir. İşletmelerin yürürlükteki işlevlerinin önemli ve ayrılmaz parçası da iç kontrol sistemidir.

Her işletmenin çok ayrıntılı ve yazılı olmasa bile kendine özgü bünyesi içinde mevcut bulunan iç kontrol sistemi; hem yönetsel hem de finansal içerikli çalışma düzeninin eleştirel nitelikte gözden geçirilmesini ve meydana gelebilecek olumsuzluklara karşı önlemler alınmasını sağlar. İşletmeyi düzensizlikten uzaklaştırarak gerçeğe uygun işlemesine yardımcı olur. İşletmelerin esas amacı olan sürekliliğin sağlanması ve rekabet ortamında varlık gösterebilmeleri için işletme bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunun, kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımının, faaliyetler için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasının ve varlıklarının korunmasının sağlanması başka bir ifade ile iç kontrol amaçlarının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu da ancak etkin bir iç kontrol sistemi ile mümkün olabilmektedir.

Ayrıca İç kontrol sistemi işletmelerin kurumsallaşmalarında da önemli bir yere sahiptir. Günümüzde işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması, rekabet ortamında varlıklarını gösterebilmeleri ve hedeflenen işletme amaçlarına ulaşabilmeleri için kurumsallaşmaları gereği göz ardı edilmemelidir. İç kontrol sistemi hedeflere ulaşmaya yönelik olduğuna göre sistemin etkinliği amaçlanan hedeflere ulaşmayı sağlayacak bu da kurumsallaşmayı destekleyecektir.

Kontrolün olmadığı veya olup da etkinliğin sağlanamadığı durumlar; şirket varlıklarının kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara neden olabilmekte, işletmenin zayıflamasına hatta çökmesine kadar gidebilmektedir. Böyle bir olumsuzlukla karşılaşılması için iç kontrol sisteminin önemi göz ardı edilmemeli ve etkin bir iç kontrol sistemi kurulup çalıştırılmalıdır.

Etkin iç kontrol sistemi yukarıda da açıklandığı gibi amaçlanan hedeflere ulaşmanın bir anahtarıdır. İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ancak iç kontrol amaçlarına ulaşılabilirdiği ölçüde kendini gösterebilecektir. İç kontrol amaçları kontrolün beş unsuruna dikkat edilmesi halinde başarılabilmektedir. Ancak bu şekilde işletmede bütünlük sağlanabilir, yüksek risk alanları belirlenebilir ve iç kontrolün etkisi tam olarak tespit edilebilir.

İç kontrol sisteminin unsurlarından olan ve kontrol süreçleri olarak da adlandırılan kontrol faaliyetleri, risklerin yönetilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olan faaliyet, politika ve prosedürlerden oluşan mekanizmalardır. Kontrol faaliyetleri iç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Bu faaliyetler yönetimin emir ve direktiflerine uyulmasını temin eder ve bu konuda yönetime güvence sağlar. Bu yüzden kontrol faaliyetlerinin yeri dikkate değerdir. Çünkü kuvvetli bir kontrol ortamı, etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olmakla birlikte yeterli olamamakta bunun için, etkin kontrol faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Kontrol ortamının zayıf olduğu durumlarda kontrol faaliyetleri bu zayıflığın etkisini hafifletebilmektedir. Öte yandan belirlenen risklere karşı önlemlerin alınması yine kontrol faaliyetleriyle mümkün olabilmektedir. Bu nedenle bu çalışmada işletmelerdeki kontrol faaliyetleri üzerinde durulmuş ve faaliyetlerin işletmelerce uygulanıp uygulanmadığıyla ilgili fikir sahibi olabilmek için Afyonkarahisar ili üzerine uygulama yapılmıştır.

Son yıllarda Afyonkarahisar, özel sektörün de yatırımlara yönelmesiyle sanayileşmede yeni bir döneme girmiştir. İmalat sanayi bölgede gelişme gösteren üretim faaliyetlerindedir. Başlangıçta Afyonkarahisar'da sanayi sektörü tarıma dayalı olarak gelişme göstermekte iken günümüzde çeşitliliğini arttırarak gelişimini tamamlamaya

çalışmaktadır. Bölgede doğal taş işleme ve gıda sektörleri imalat sanayinin öncülerindedir. Şehir ekonomisinde, kaymak ve kaymaklı şeker üretimi ile birlikte sucuk üretimi önemli bir yer tutmaktadır. Ayrıca bölgede çıkarılan mermer ise farklı biçimlerde işlenerek yurt içine ve yurt dışına satılmakta, bölgenin kalkınması, gelişmesi ve ekonomik refahı açısından katkı sağlamaktadır.

Afyonkarahisar ilinde ticarî hareket oldukça fazladır ve ilin ticarî önemi giderek artmaktadır. Bunun başlıca sebepleri coğrafi konum ve ulaşım imkânlarının elverişli olmasıdır. Mevcut durumda Afyonkarahisar ekonomisinin lokomotif, yerel kaynaklara dayalı üretim yapan KOBİ' lerdir. Bölgede sanayinin gelişmesi ve yapılan yatırımların artmasıyla birlikte 1984 yılında Organize Sanayi Bölgesi kurulmuştur.

Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren toplam 278 adet işletme bulunmaktadır. Bunlardan 51 adedi gıda sektöründe, 78 adedi mermer sektöründe faaliyet göstermektedir. Çalışma, Afyonkarahisar Ticaret Odasının belirleyip ilan ettiği, Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren işletmeler listesinde yer alan ve 17'si gıda, 23'ü mermer sektöründe faaliyette bulunan toplam 40 işletmeyi kapsamaktadır.

Çalışma üç ayrı ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, iç kontrol ile ilişkili temel kavramlara değinilerek genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, genel olarak iç kontrol sistemi incelenerek, sistemin niteliği, amaçları, unsurları, avantajları ve dezavantajları üzerinde durulmuştur. Çalışmanın teorik kısmını oluşturan her iki bölümde de yararlanılan kaynakların yakın tarihli olmasına özen gösterilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünü ise uygulama kısmı teşkil etmektedir. Bu bölümde gerçekleştirilen uygulamada iç kontrol sisteminin unsurlarından olan kontrol faaliyetleri ele alınmıştır. Genel olarak kontrol faaliyetlerinden olan performansların incelenmesi, bilgilerin işleme tabi tutulması, fiziksel kontroller ve görevlerin ayrılığı işlemlerine dair sergilenen tutumların tespitine yönelik ölçme ve değerlendirme çalışmaları yapılmıştır.

Araştırma Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'ndeki şletmeler üzerinde birincil veri toplama tekniği olan anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Daha sonra anket sonuçları bilgisayar ortamında SPSS 15.0 paket programı ile analiz edilerek, yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR

I. İÇ KONTROL İLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

İç kontrol, bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolarla ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır (Demirbaş, 2005: 169).

İç kontrol ile ilişkili kavramlar birbirinin yerini almakla birlikte niteliği ve amaçları bakımından birbirlerinden farklıdırlar. Bu nedenle bu kavramları açıklamakta yarar vardır.

A) DENETİM KAVRAMI

Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim denetlemek işi olarak tanımlanmaktadır. Aynı sözlükte denetlemek; “bir işin doğru ve yönetime uygun yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır (Anonim, 2006: 233).

Öte yandan denetim ile ilgili kaynaklarda denetimin birçok tanımı yapılmaktadır. Denetimin geniş anlamlı tanımlarından birinde denetim; “önceden planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığını veya hangi ölçüde ulaşıldığını incelemek, araştırmak ve analiz etmektir” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu anlamda, “ne olacaktı?” “ne oldu?” sorularına cevap arama işlemi tanımı verilmeye çalışılan denetim kavramının temelini oluşturmaktadır (Demirel, 2000: 6).

Pek çok tanım içerisinde denetimin en geniş içerikli ve üzerinde uzlaşmış tanımı, Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts) raporunda yer almaktadır. Buna göre;

“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletme amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir” şeklinde tanımlanmaktadır (Erdoğan, 2005: 1).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetim, işletmenin bünyesinde gerçekleşen faaliyet ve olaylarla işletme dışında kabul görmüş ölçütler arasındaki uygunluğun var olup olmadığını araştırmak amacıyla tarafsız bir biçimde kanıt toplayan, topladığı kanıtları değerleyen ve bunu sistemli bir şekilde yürüten bir süreçtir.

B) KONTROL KAVRAMI

Kontrol kelimesi, denetim anlamına gelen Latince’de ve İngilizce’de yer alan “control” kelimesi ile ilgilidir. Denetim ile kontrol aynı kökten gelmekle birlikte anlam olarak birbirinden farklıdır. Kontrol bir sistem içinde yerleştirilmiş halde bulunan, otomatik olarak veya iş sürecine dâhil personel tarafından yürütülen faaliyetleri ifade eder. Denetim ise iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılır (Uzay, 1999: 6).

Genel anlamıyla kontrol, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır. Muhasebe literatüründe kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır (Kepekçi, 1998: 55). Kontrol uygulama sonuçları ile ulaşılmak istenen amaçların karşılaştırılması, aralarındaki farkların tespiti ve bunların giderilmesini kapsayan bir süreçtir (Gürbüz, 1990: 10). İşletmenin uyum ve reaksiyon gösterme yeteneğinin artmasını ve koordinasyon özelliğinin geliştirilmesini hedeflemektedir (Yılancı, 2003: 6).

Kontrol ile denetim kavramı arasındaki benzerlik, her ikisinin de olması gerekenle fiili durumu karşılaştırmasıdır. Bu iki kavram arasındaki başlıca farklar ise şöyle sıralanabilir (Uzay, 1999: 6) :

- Kontrol, işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Denetim ise yapılmış işlemler ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesini ifade eder (Gürbüz, 1990: 10). Başka bir ifade ile kontrol eş zamanlı olarak yürütülürken denetim geçmişe dönüktür.

- Kontrol devamlı bir faaliyettir; denetim ise bir defa yapılır.

- Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilirken; denetim insan tarafından gerçekleştirilir.

- Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmezken; denetimde bağımsızlık şarttır (Uzay, 1999: 6).

C) REVİZYON KAVRAMI

Revizyon, “yapılan işleri yeniden gözden geçirme, yeniden bakma” anlamına gelen Latince Re- Videre kelimesinden türetilmiştir (Gürbüz, 1990: 8). Genelde revizyon kelimesi ile, “bir işin fikren tekrarlanması” kastedilmektedir (Kalkınoğlu, 2003: 70).

Revizyon denildiğinde ilk akla gelen şey, defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesidir. Bugün revizyonun kapsamı muhasebe çerçevesini aşan incelemeleri, işletme analizleri gibi konuları da kapsamaktadır. Modern anlamda revizyon bir işletmenin bünyesi ve faaliyeti ile ilgili sorunların incelenmesini de içermektedir. Kapsamındaki genişlemeden dolayı revizyon, son zamanlarda literatürde denetim (Auditing) ile eş anlamda kullanılmaktadır (Gürbüz, 1990: 8).

Revizyon kavramı ile kontrol kavramı birbiriyle sıkı ilişkide olduğu için karıştırılmaktadır. Her ikisinin de ortak noktası, hataları meydana çıkarmak ve onları göstermek olduğundan bazen bu iki kavram aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak bu iki kavramı birbirinden ayırmak için geçerli sebepler vardır. Çünkü kontrol dendiği zaman, revizyonda olduğu gibi belirli hususların fikren bir daha tekrarlanması söz konusu değildir. Genel olarak kontrol kavramından, işletmenin aldığı sürekli tedbirler kastedilmektedir (Kalkınoğlu, 2003: 70).

D) TEFTİŞ KAVRAMI

Teftiş, Latince Inspecere kelimesinden türetilmiş, gözden geçirme, tetkik etme, inceleme ve yoklama anlamına gelmektedir (Kalkınoğlu, 2003: 71). Genel olarak teftiş; bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan incelemedir (Kaval, 2003: 21).

İngiltere Kamu Denetim Formu tarafından hazırlanan “Dış Denetim, Teftiş ve Düzenlemenin Farklı Rollerini: Kamu İdaresi Yöneticileri İçin Rehber” adlı yayında; Teftiş, “Hizmetlerin ulusal ve yerel performans standartlarını, yasal ve meslekî gereklilikleri ve hizmetin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı hakkında bağımsız bir kontrol sağlayan ve raporlamada bulunan periyodik ve hedefli bir inceleme sürecidir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Anonim, 2006: 235).

Teftişin ruhunda bir otorite gizlidir ve bu otoritenin kaynağı ise; yasalar, yönetmelikler olabileceği gibi işletmelerde üst yönetim de olabilir. İşletmelerde teftiş işlemi bizzat üst yöneticiler tarafından veya yetki devri yaptıkları müfettişlerce yapılır (Gürbüz, 1990: 9).

Denetim literatüründe teftiş bir denetim tekniği olarak ele alınır. Bu teknik maddi varlığı olan iktisadi kıymetlerin gerçekten var olduğunu görmek ve kalitelerini teftiş etme işlemidir (Gürbüz, 1990: 9).

E) İÇ DENETİM

İç denetim, kurum içerisinde bağımsız ve objektif bir değerlendirme hizmetidir. İç denetim, kurumun hedeflerine ulaşmadaki etkinliğini ölçerek ve değerlendirerek kurum yöneticilerine risk yönetimi¹, kontrol ve yönetim konularında bağımsız ve objektif bir fikir sunar. İç denetimin bulguları denetlenen kurumun yöneticileri için faydalıdır (Yılmaz, 2003: 116).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors- IIA) yaptığı ve uluslararası kabul görmüş iç denetim tanımı ise şöyledir: “ İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim sürecinin etkinliği ve verimliliğini değerlendirmesi ve geliştirmesi için sistematik yaklaşımlar getirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar” (Korkmaz, 2007: 4).

Yukarda verdiğimiz uluslararası tanımında yer alan kavramlara bakıldığında; bağımsız ve tarafsız kelimeleri objektif olmayı ifade etmektedir. Bağımsızlık, iç denetim biriminin sahip olması gereken bir niteliği olup, iç denetimin planlanması ve programlanmasında risk değerlendirmesine bağlı olarak en riskli alanlardan başlayarak denetime tabi tutulmasını ve iç denetçinin denetim görevini engellenmeden yapabilmesini ifade etmektedir. İç denetçi denetim faaliyetini gerçekleştirirken meslek etik kurallarına ve belirlenen standartlara uygun olarak davranır ki bu da tarafsızlığın gereğidir. Böylece denetim biriminde görevli tüm iç denetçilerin erişecekleri aynı mahiyette objektif denetim sonuçlarının elde edilmesine çalışılır².

Yine tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetim güvence sağlama ve danışmanlık etme işlevlerini yerine getirerek kuruma ek değer katmak durumundadır.

¹ Risk yönetimi, kontrol ve yönetim amaçlarına ulaşılmasını sağlamak için oluşturulmuş olan politika, prosedür ve işlemleri, risk değerlendirmesini, raporlama ve hesap verme süreçlerinin güvenilirliğini, yasa ve düzenlemelere uygunluğu ve etik kurallarına uygunluğu içerir (Yılmaz, 2003: 116).

² Abdullah H. KAYA, “İç Denetim”, s. 3, Kamu İç Denetçiler Derneği web sayfası, <http://www.kidder.org.tr> (28.11.2007).

Güvence sağlama hizmeti iç denetçinin; kurumdaki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili objektif değerlendirmeler yaparak görüşlerini yönetime bağımsız bir şekilde sunmasını kapsamaktadır. Ayrıca iç denetçinin değerlendirmeleri ve görüşleri, organizasyondaki süreçlerin nasıl işlediği hakkında yöneticilere güvenli bilgiler sunmaktadır.

Yöneticiler, organizasyondaki süreçlerde meydana gelen problemlere çözüm bulunması, süreçlerin yeniden yapılandırılması ve sistemlerin geliştirilmesi gibi konularda iç denetçilerden öneriler almakta ve bu önerileri dikkate alarak ileride ortaya çıkması muhtemel sorunların da önüne geçebilmektedirler. Verilen danışmanlık hizmeti sayesinde organizasyonun amaçlarına ve hedeflerine ulaşılması konusunda, iç denetim yöneticilere temel olacak yardımlar sağlamaktadır. Öte yandan iç denetim kurum yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülemeyen birçok konuyu teşhis edip çözüm yolları aranmasını da sağlamaktadır (Memiş, 2007: 462).

Türkiye’de denetim faaliyetlerinin uygulama çerçevesini belirleyen Sermaye Piyasası Kurulunun, 2006 yılında yayımlanmış olduğu ve halen yürürlükte bulunan Seri X, 22 numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in 27. kısmında iç denetimin tanımı verilerek kapsam ve amacı belirtilmiştir. Tebliğde; “İç denetim, işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere, işletme içinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olup diğer faaliyetler yanında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini içerir” denilmektedir. Yine Tebliğde iç denetimin kapsamı ve amaçlarının işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile işletme yönetiminin isteklerine göre değişiklik gösterdiği ve genelde iç denetim faaliyetlerinin; muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi, finansal bilgiler ile faaliyet bilgilerinin incelenmesi, işletmenin finansal nitelikli olmayan kontrolleri de dâhil olmak üzere, faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliğinin gözden geçirilmesi ve kanunlar, diğer yasal gereklilikler ve düzenlemeler ile işletme yönetimi politikaları, kuralları ve diğer iç gerekliliklere uyumun gözden geçirilmesi, faaliyetlerinden birini veya bir kaçını kapsadığı belirtilmektedir (SPK Tebliğ, Kısım. 27, Madde. 3).

F) DIŞ DENETİM

İŞletme dış muhasebe denetimi veya kısaca dış denetim bağımsız muhasebe uzmanının (bağımsız denetçilerin) yapacağı denetim çalışmasıdır. Mali tabloların, ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak aksettirip aksettirmedığının ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla ilgililere duyurulması işleme dış denetim adı verilir (Çömlekçi, 1978: 5- 6). Kaynaklarda dış denetime mali tablolar denetimi, bağımsız denetim gibi isimler de verilmektedir (Bozkurt, 2000: 27).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere eğer denetim, denetlenen kurum veya kuruluşun örgütsel yapısına dahil olmayan, ondan bağımsız bir dış organ tarafından yürütülüyorsa bu dış denetimdir. İç denetim hizmetleri zorunlu olarak içinde kuruldukları teşkilatın başındaki görevlinin astı durumunda olduğu halde, dış denetim hizmeti denetlenen kurumdan tamamen bağımsızdır. Dış denetimin temel amacı, hesapların, mali tablolarla işlemlerin ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmek ve rapor vermektir (Anonim, 2006: 235).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanun'u kapsamında, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"ın 4. maddesinde ise bağımsız denetim; "İŞletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır (SPK Tebliğ, Başlangıç Hükümleri, Madde. 4).

Ülkemizde 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2. maddesi ile gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Ayrıca, bu kanunun 12.

maddesi ile de, yeminli mali müşavirlere, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi verilmiştir (Uyanık, 2001: 59).

G) DENETÇİ

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlâkî nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir (Güredin, 2000: 9). Denetçiler genel olarak iç denetçiler, dış denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

İç denetçiler, işletme üzerinde karar almaya yetkili yöneticiler, ortaklar gibi kişilere, işletme hakkında bilgi vermek amacıyla işletmenin kendi bünyesinde oluşturduğu denetçi grubudur. İşletmelerde, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren bu grup, işletmedeki mali ve mali olmayan olayları gözden geçirerek değerlemesini yapmakta ve yapmış olduğu denetim çalışmasının sonucunda elde ettikleri bilgileri işletme yönetimine rapor halinde sunmaktadır (Akgül, 2000: 15).

İç denetim hiç kimsenin etkisi altında kalmadan inceleme yaparak bilgilerin güvenilirliğini ortaya koymaktır. Dolayısıyla iç denetçi, denetim raporunu sunacağı yönetime hiç kimsenin etkisi altında kalmadığından emin olunmasını sağlamak için, hem denetim faaliyeti sırasında hem de faaliyet sonuçlarının raporlanması esnasında denetimini yaptığı kişi veya bölümlerden yeteri derecede bağımsız olmalıdır (Kepekçi, 1982: 45).

Dış denetçiler veya bir diğer adıyla bağımsız denetçiler, denetçiliği kendine meslek edinmiş, kendi başlarına veya bir denetim işletmesi bünyesinde çalışan denetçilerdir. Bu denetçiler, işletme faaliyetlerinin durumunu ve gidişatını öğrenmek isteyen kişi ya da kuruluşlar tarafından gelen talep üzerine ücret karşılığı denetim faaliyetine katılırlar (Bakır, 2005: 24). Bu denetçi grubunun denetledikleri işletmelerle aralarında işçi işveren ilişkisi yoktur (Gürbüz, 1990: 22).

Ülkemizde bağımsız denetçilerin taşımaları gereken nitelikleri, çalışma usul ve esasları 16.06.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununu” ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanun’u kapsamında, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ile düzenlenmiştir.

Kamu denetçileri ise, kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimi kamu işletmelerinin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Güredin, 2000: 10).

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

I. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI

İç kontrolün tam olarak anlamı ve kapsadığı alanlar konusunda görüş ayrılıkları mevcuttur. İşletme yöneticileri, kanuni düzenlemeleri yapanlar ve düzenlemelerden sorumlu mesleki kuruluşlar konuyu algılayışları farklı olmaktadır. Bununla birlikte genel olarak bakıldığında iç kontrolü muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden söz etmek mümkündür (Akışık, 2005: 91). İç kontrolü genel olarak; bir işletmenin muhasebesi ile ilgili hataların, düzensizliklerin ve yasadışı faaliyetlerin ortaya çıkma ihtimalini en aza indirmeye yönelik bir süreç şeklinde tanımlanması da iç kontrol-muhasebe bağlantısını kurmamızı kolaylaştırmaktadır. Bu eğilimden hareketle iç kontrol fonksiyonuna zaman içinde atfedilen anlamları incelemek faydalı olacaktır (Memiş, 2006: 67).

İç Kontrol'ün işletme terminolojisinde ilk kez tanımlanması 1949 yılında Amerikan Yeminli Muhasipler Kurulunca gerçekleştirilmiştir. Bu kurulun bünyesindeki Denetim Yordamları Komitesinin yayınladığı özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır.

“İç kontrol, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.”

1949 yılında yapılan bu tanımlamada iç kontrol, çok geniş kapsamlı tutulmuş olup, sadece mali nitelikteki kıymet hareketlerini değil, aynı zamanda işletme amaçları

ile ilgili faaliyetler kapsamında çeşitli durumların da ele alındığı görülmektedir (Güredin, 2000: 166).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) 1978 yılında “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı bir rapor yayımlamış ve bu raporda iç kontrol konusu geniş olarak ele alınmıştır (Uzay, 1999:7). İç denetçiler enstitüsüne göre iç kontrol; (1) işletme içinde elde edilen bilgilerin doğruluk, güvenilirlik ve dürüstlüğü, (2) işletme politikası ve planı ile yasal düzenlemelere uygunluk, (3) işletme varlıklarının korunması, (4) işletme kaynaklarının etkin kullanımı ve (5) işletmece belirlenmiş hedeflere ulaşılması amaçlarına erişmede bir sigorta işlevi görmek üzere düzenlenen kontroller bütününden ibarettir (Memiş, 2006: 68). Aynı enstitü iç kontrol üzerine yapmış olduğu çalışma bulgularını, 1983 yılında yayımladığı “İç Denetçi” adlı çalışmasında aşağıdaki şekilde özetlemiştir;

- İç kontrol, belirli amaçlara ulaşma olasılığını artırmak için işletme yönetimi tarafından yürütülen bir faaliyettir.

- İç kontrol; işletme yönetiminin planlaması, örgütlemesi, ve yönlendirmesi ile meydana gelmektedir (Kalkınoğlu, 2003: 72) denilmiştir.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü AICPA, Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 1990 yılında yürürlüğe giren 55 no’lu standartta iç kontrolü, “işletmenin özel amaçlarının başarılanmasında uygun bir güveni sağlamak için yönetim tarafından belirlenen politikalar ve yordamlardır” şeklinde tanımlamıştır (Kalkınoğlu, 2003: 74). Görüldüğü gibi bu iki tanımda birbirine benzemektedir.

1980’li yıllarda meydana gelen bir dizi denetim başarısızlıklarının ardından, iç kontrolü yeniden tanımlama ve iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlemek üzere COSO Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations) raporu oluşturulmuştur (Memiş, 2006: 69).

Treadway Komisyonunun⁵ önerisi ile, ortak bir iç kontrol tanımına ulaşmak ve işletmelerin iç kontrol sistemi geliştirmelerine yardımcı olacak bir çerçeve belirlemek amacıyla 16 Mart 1991 tarihinde yayımlanmış olan bu raporun başlangıç noktası ise, 1987 yılında iç kontrolle ilgili birçok örgütün bir araya gelmesidir (Uzay, 1999:10). Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) yer almaktadır (Dabbağoğlu, 2007: 162).

Geleneksel iç kontrol teorileri öncelikli olarak finansal kontrolleri temel alarak genişletilmiştir. COSO raporu ise sadece görevlerin yerine getirilmesi gibi sıkı kontrollere değil, çalışanların profesyonelliği ve yeterliliği gibi yumuşak kontrollere de odaklanmıştır (Memiş, 2006: 69).

Sponsor Organizasyonlar Komitesinin (COSO) uzun bir çalışma sonrasında 1992 yılında yayımladığı “İç Kontrol – Bütünleştirilmiş Yapı” (Internal Control – Integrated Framework) isimli rapor iç kontrole bakışı değiştirmiştir (Memiş, 2006: 69). Bu raporda iç kontrol yeniden tanımlanmıştır.

Raporda iç kontrol “bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve diğer personeli tarafından, faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, finansal raporların güvenilirliği, kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk hedeflerinin gerçekleştirilmesine makul güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreçtir” şeklinde tanımlanmaktadır (Saltık, 2007: 60).

COSO raporunun temel amacı, işletme yönetimi ve ilgili kişilerin organizasyonlarındaki faaliyetleri daha iyi kontrol etmelerine yardımcı olmaktır. Bu

⁵ Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında kurulmuştur. Bu komisyonun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyonun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi³ kararlaştırılmıştır. Bu amaçla Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi “İç kontrol Bütünleşik Çerçeve” raporunu yayımlamıştır. Bu rapor ise, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir (Saltık, 2007: 60).

nedenle değişik iç kontrol kavramlarını ortak bir çatı altında toplayarak ortak bir tanım oluşturmak ve kontrol unsurlarını belirlemek hedeflenmiştir. Böylece her türden ve büyüklükte işletmelerin kendi iç kontrollerini değerleyebilecekleri, yasa koyucular ve eğitmenler için de bir hareket noktası sağlayacak, çoğunlukla genel kabul gören bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır (Yılancı, 2003: 39- 40). Bu açıdan COSO raporu iç kontrol açısından bir milat olarak kabul edilebilir. Bu rapor ile iç kontrol konusu daha bir önem kazanmış ve iç kontrol bütün Dünya’da kabul gören bir çerçeveye oturtulmuştur (Memiş, 2006: 69).

1992 yılından sonra “iç kontrol” konusunu ele alan tüm uluslararası düzenlemeler, COSO iç kontrol raporunu temel hareket noktası olarak benimsemişlerdir.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), COSO’dan önce yapmış olduğu iç kontrol tanımını güncellemiş ve 1995 yılında 78 nolu standartla COSO modelinde yapılan tanımı benimsemiştir (Akışık, 2005: 91). Yine Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) Bağımsız Denetim Standartları içinde yer alan iç kontrol tanımı, AICPA’ kine benzemektedir. IFAC⁶, iç kontrolü, faaliyetlerde etkinliği sağlamaya, işletme varlıklarını korumaya, muhasebe kayıtlarında hata ve noksanlıkların önüne geçilmesine ve güvenilir finansal bilgiler üretilmesine yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerin bütünü şeklinde tarif etmektedir (Akışık, 2005: 95).

İç kontrol ile ilgili Dünya’da yapılan çalışmalar, gecikmeli de olsa, ülkemizde de izlenmiştir. Ülkemizde iç kontrole ilişkin düzenlemelere SPK tarafından düzenlenen, 2006 yılında yayımlanmış olan ve halen yürürlükte bulunan Seri X, 22 numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ışık tutmuştur. Bu Tebliğ aslında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) bir alt kolu olan Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu’nun (International Auditing and

⁶ IFAC Muhasebe mesleğini güçlendirerek ve güçlü uluslar arası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak kamu hizmeti görmeyi amaçlayan dünya çapında bir muhasebe örgütüdür. Bugün 120 ülkeden 160’ın üzerinde muhasebe biriminden oluşan üyesi olan bu örgüt tüm dünyada 2 .5 milyonu geçkin muhasebeciyi temsil etmektedir (Kula vd. 2006: 119).

Assurance Standarts Board, IASSB⁷) çıkardığı standartlara dayanmaktadır. Tebliğ büyük ölçüde Uluslararası Denetim Standartlarının (International Standarts on Auditing, ISA) çevirisi niteliğindedir (Kula vd. 2006: 119). Tebliğin Kısım 10, 2. Bölüm'ünde yer alan 11. Madde'sinde de;

“İç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir.” şeklinde ifade edilmektedir. (SPK Tebliğ, Kısım.10, Madde:11).

II. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

İç kontrol sistemi; zamanlı, tam ve doğru bilgiye ulaşılması, mali raporlamalardaki hata riskinin en aza indirilmesi, işin azami bir güven içinde yapılabilmesi, operasyonların sekteye uğramasına engel olunması konularında yönetime yardımcı olunmasında önemli bir rol oynamaktadır (Memiş, 2006: 74).

İşletmeler fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme imkânı azalmaktadır (Demir, 1999: 89). İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme ancak savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek, verimliliği arttıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi ile ortadan kaldırılabilir. İşletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işletilmesinde sorumluluk ise yöneticilere aittir (Kepekçi, 1998: 59).

İç kontrol, bir işletmenin gitmek istediği yöne gitmesini, gitmek istemediği yollardan kaçınmasını sağlar. Bu açıdan işletmenin başarısına katkıda bulunarak, temel

⁷ IASB, IFAC'ın desteğinde bağımsız olarak çalışan bir standart koyucu birimdir. Amacı, yüksek kalitede denetim, güvence, kalite kontrol ve benzeri hizmetlerde standartlar tesis ederek ve ulusal ve uluslararası standartların yakınsamasını kolaylaştırarak kamu hizmeti sunmaktır. Bu Kurul tarafından düzenlenen Uluslar arası Denetim Standartları 70'ten fazla ülkenin ulusal denetim standartlarının temelini oluşturmaktadır.

amaçlara ulaşılmasını ve işletmenin devamını sağlamaktadır (Yılancı, 2003: 41). Kontrolün olmadığı veya olup da etkinliğin sağlanamadığı durumlar; şirket varlıklarının kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suiistimallere ve çeşitli kayıplara neden olabilmektedir (Memiş, 2006: 76). Dolayısıyla çalışanların sorumluluklarını yerine getirmede ve işletme hedeflerine ulaşmada iç kontrol sistemin önemi göz ardı edilmemelidir.

Öte yandan bir işletmedeki iç kontrol sistemi o işletmede yürütülmekte olan iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerine de doğrudan etki etmektedir (Güredin, 2000: 165).

İç denetçiler yöneticilerin etkili birer temsilcileri olarak, iç kontrol amaçlarının başarılmasından sorumludurlar ve iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliğini değerlendirirler. İç denetçiler üst yönetimin belirlediği kurallara göre davranılıp davranılmadığının saptanması (Öndeş, 2000: 81) ve yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanarak yönetime sunulup sunulmadığının belirlenmesi (Güredin, 2000: 165) amacı ile iç kontrol sistemini incelemektedirler.

Bağımsız denetim açısından bakıldığında ise; Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nda, bağımsız denetimin planlama safhasında, bağımsız dış denetçi tarafından müşteri firmanın iç kontrol sistemi ve işleyişi hususunda incelemede bulunulması ve yeterli bilgi edinilmesi şeklinde bir zorunluluk getirildiği görülmektedir (Memiş, 2006: 76).

Ülkemizde de Sermaye Piyasası Kurulu'nun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği ile bağımsız denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemini kavraması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca denetçinin önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlık riskini etkileyen faktörleri gözden geçirme ve ilave bağımsız denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlama süreçlerinde iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanacağı da belirtilmiştir (Seri X, No:22, Md: 11).

Denetçinin çalışmalarının kapsamını belirlemede en önemli dayanağı işletmenin iç kontrol sistemidir (Kaval, 2003: 96). Çünkü denetlenecek olan işletmenin muhasebe kayıtlarının, bilgi ve belgelerinin doğruluğu ve güvenilirliği işletmedeki iç kontrol sisteminin varlığına ve bu sistemin etkin olarak çalışıp çalışmadığına bağlıdır. Dolayısıyla denetçiler denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirleyebilmek, iş gücü ve zaman planlamasını yapabilmek amacıyla öncelikle denetlenecek işletmenin mevcut iç kontrol sistemini incelemek ve etkinlik derecesini saptamak zorundadır (Kavut, 2000: 16). Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması yayımlanan finansal verilerin doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı finansal verilerin hatalı olma riskini azaltır. Denetim riskinin ⁸ az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayısının ve kapsamının daralmasını sağlamaktadır (Kaya ve Demiral, 2001: 82).

III. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

Yöneticiler bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, işletme içinde meydana gelmiş veya gelebilecek olası savurganlıkları ve yolsuzlukları v.b. durumları en aza indirecek, işletmenin verimliliğini arttıracak; işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun iç kontrol sistemi kurulmasından ve yürütülmesinden sorumludurlar (Elitaş, 2003: 24).

İç kontrol sistemi işletmenin gerek yönetsel gerekse finansal bakımdan karşılaşılabileceği veya karşılaştığı riskleri en aza indirmek ya da önlemek için kurulduğundan risklerin genelde ve ayrıntıda ele alınışına göre sistemin amaçları üç düzeyde aşağıdaki başlıklar altında incelenebilir (Çömlekçi v.d. 1992: 44).

- İç kontrolün esas amaçları

⁸ Denetim riski; bir işletmede yetersiz iç kontrol sistemi, tutulan muhasebe kayıtlarının karmaşıklığı, denetim sisteminde var olan taraflılık ve belirsizlik, yönetimin önceden belirlediği gibi hareket etmemesi, işletmenin kayıtlarında önemli bir hata veya usulsüzlüğün şirketin incelenmesi sırasında denetçiler tarafından ortaya çıkarılmamasından dolayı meydana gelebilecek olaylar veya sonuçları bağımsız denetçinin ortaya çıkaramama riski olarak tanımlanmaktadır (Özbirecikli ve Süslü, 2005: 70).

- İç kontrolün genel amaçları
- İç kontrolün özel amaçları

A) İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ESAS AMAÇLARI

İç kontrol sisteminin tanımına bakıldığında sistemin esas amaçlarının açıkça belirtildiği görülmektedir. Bu amaçlar (Demir, 1999: 90);

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Faaliyetler için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak.

1. İşletmenin Varlıklarını Korumak

İşletmelerin fiziksel varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve tahribata uygun durumdadır⁹. Varlıkların yönetilmesinde, işlemlerin yürütülmesinde ve kaydında yapılan hata ve yolsuzluklardan doğacak zararlara karşı işletmenin korunması amacıyla yönetim tarafından uygulanacak usul ve yöntemlerin belirlenmesi ve pratikte kullanılması bu amacın özünü oluşturmaktadır (Çömlekçi v.d. 1992: 46).

İç kontrol sistemi, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen metotların ve ölçülerin koordine edilmesini içermelidir (Kepekçi, 1982: 24).

Satış faturasının hazırlanmasında bilmeyerek yanlış birim fiyatının uygulaması veya yanlış hesaplanması nedeniyle satış tutarının düşük gösterilmesi; satın alınan mal ve hizmetlerin fiyatında, miktarında yapılan yanlışlıklar nedeniyle satıcılara fazla

⁹ Çağrı KÖROĞLU ve Tuğba UÇMA, 2006, "İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi", Mevzuat Dergisi web sayfası, [http:// www.mevzuat.dergisi.com/2006/07a/02htm](http://www.mevzuat.dergisi.com/2006/07a/02htm) Erişim Tarihi: (16.01.2008).

ödemenin yapılması veya ücretlerin yanlış hesaplanması nedeniyle personele fazla ödemenin yapılması hatalara örnek olarak gösterilebilir. Yolsuzluklar ise, kasıtlı aldatma olarak nitelenebilen yasa dışı davranışlardır. Yolsuzluk işlemleri farklı biçimlerde olabilmekte, ancak hepsinde ortak özellik olarak kasıt unsurunun varlığı ve çıkar sağlamasıdır (Çömlekçi v.d. 1992: 46).

2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak

Finansal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin¹⁰ ve ilgili yasaların uygulanması muhasebe bilgilerinin doğruluğunu, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması ise muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini ifade eder (Kepekçi, 1998: 62).

Yönetimin işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile karar alması konusunda önemli dayanağı muhasebe verileridir. Sağlıklı karar almanın yolu, doğru ve güvenilir bilgiyi elde etmekten geçmektedir. Çeşitli nedenlerle muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olmama olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sisteminde oluşturulan politika ve prosedürler olabildiğince bu bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını sağlamaya yöneliktir (Bozkurt, 2000: 122).

3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına, Planlara Ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak

İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerin kabul edilmesinden yönetim sorumludur. Bu amaca sorumlulukların işletme, bölüm ve kısım düzeyinde ayrımının yapılmasıyla bir

¹⁰ Muhasebe ilkeleri, muhasebe bilgilerinin, bunları kullanacak kimselere iletilmesinde rehber görevi gören ve deneyimlerden çıkarılan kurallardır (Gücenme, 2002: 90). Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ ile temel mali tablolara paralel olarak Gelir Tablosu İlkeleri ve Bilânço İlkeleri (Varlıklara, yabancı kaynaklara ve özkaynaklara ilişkin ilkeler olarak iki gruba ayrılmaktadır. <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=4001>. Erişim Tarihi: (17.01.2008).

ölçüde ulaşılır. Yönetim, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde, yasalara uygunluğu sağlamak ve işletme amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde belirlemek için yönetim politikaları kabul eder. Kendi politikasını uygulamak ve ne ölçüde gerçekleşip gerçekleşmediğini izlemek için kontrol usul ve yöntemleri kabul ederek işletme personeline iletir. İşletme personeli, bölüm ve kısım yöneticileri faaliyetlerin yürütülmesinde belirlenen bu kontrol usul ve yöntemlere bağlı kaldığı ölçüde yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanmış olur (Çömlekçi v.d. 1992: 48).

4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak

Kaynakların ekonomik kullanımı; planlanmış maliyetle gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkiden doğmaktadır. İşletmenin gerçekleşmiş maliyetleri planlanmış maliyetlerinin altında ise kaynakların ekonomik (tutumlu) olarak kullanıldığı kabul edilmektedir. Kaynakların verimli kullanımı ise, doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak işletme amaçlarına ulaşmayı gerektirmektedir. İşletme amaçlarının ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri işletmenin hedeflerini gerçekleştirirte önem arz etmektedir (Kepekçi, 1998: 62).

5. Faaliyetler İçin Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak

Yönetimlerin temel amaçlarından birisi, işletme faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülmesini sağlayabilmektir. Bir işletmenin başlangıçta belirlediği amaç ve hedeflere ulaşma derecesi, faaliyetlerindeki etkinliğini göstermektedir. İşletme tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi bu etkinliği en üst düzeye çıkartmayı amaçlamaktadır (Bozkurt, 2000: 122).

B) İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GENEL AMAÇLARI

Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlere sahip olup olmadığının göz önünde

bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için, genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının da belirlenmesi gerekir.

Üst yönetimin riskleri en aza indirmek için varlıklar ve işlemler üzerinde kontrol sağlamanın genel amaçları şunlardır (Elitaş, 2003: 25):

- İşlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir,
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıklara ve belgelere erişim yetkili personelle sınırlandırılmalıdır,
- Mevcut varlıklar belirli sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark belirlendiğinde, farkın özelliğine göre gerekli soruşturma yapılmalıdır.

C) İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZEL AMAÇLARI

Özel kontrol amaçları belirlenmeden önce, işlem gruplarını bölümler düzeyinde, işletme fonksiyonlarına göre, mali tablolar sınıflamasına göre veya işlem döngülerine göre bölümlenmek gerekir (Kepekçi, 1998: 64). İşlem döngülerine; hâsılat döngüsü, harcama döngüsü, üretim döngüsü ve finansman döngüsü örnek olarak verilebilir (Elitaş, 2003: 26).

Bir işletmede muhasebe sistemini oluşturan ve işleyişini etkileyen pek çok işlem bulunmaktadır. Bu işlemlerin çoğu da birbiriyle ilişkilidir. İşletmede var olan işlemlerin nakit işlemi, alacak işlemi gibi ele alınması ve gözden geçirilmesi yerine işletmenin faaliyetlerini temel alan işlem döngüleri olarak gruplandırılarak ele alınması özel kontrol amaçlarının belirlenmesi esnasında daha rasyonel olacaktır.

İşlem döngüleri işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte aşağıdaki tablodaki gibi sınıflandırılabilir;

Tablo 1. İşlem Döngüleri

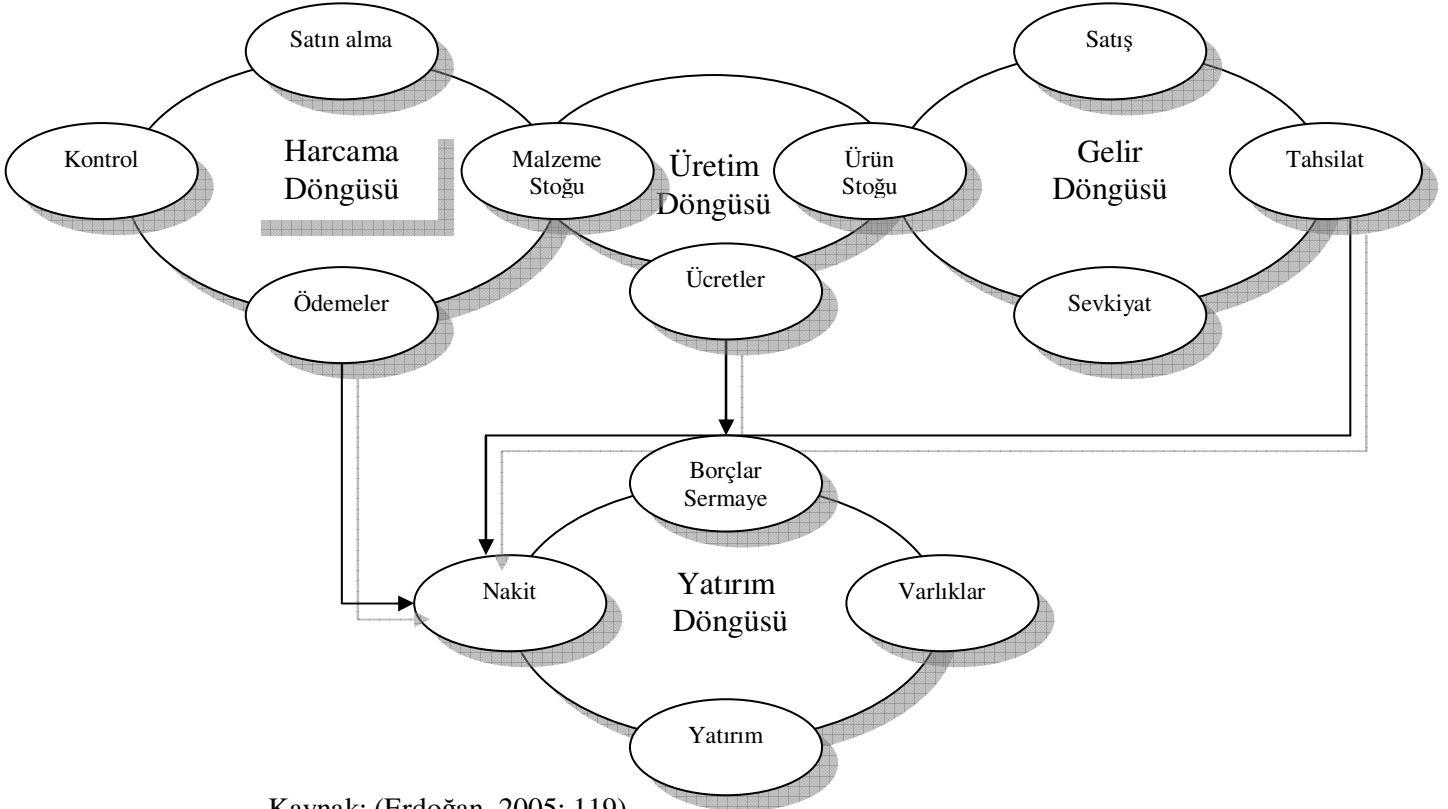
İşlem	Döngü	Hesaplar
Yatırımlardan ve borç verenlerden sağlanan sermaye	Finansman döngüsü	Kasa ve Diğer dönen varlıklar, Duran varlıklar, Uzun vadeli borçlar-Sermaye
Sağlanan malzeme ve işçiliğe ilişkin ödemeler	Harcama döngüsü	Alışlar, Borçlar, Ücretler, Ödemeler
Kaynakların stoklanması	Üretim döngüsü	Stoklar
Malların ve hizmetlerin satışı ve tahsilatın yapılması	Hasılat döngüsü	Satışlar, Alacaklar, Tahsilat

Kaynak: (Erdoğan, 2005: 118).

Yukarıdaki tabloda sınıflandırılmaya çalışılan işlemlerin birçok noktada birbirleriyle ilişkili olduğu görülebilir. Bu ilişki Şekil 1'deki gibi gösterilebilir.

Özel kontrol amaçları oluşturulurken ilk adımda işlem gruplarını bölümler düzeyinde, işletme fonksiyonlarına göre, mali tablolar sınıflamasına göre veya yukarıda açıklanmaya çalışıldığı gibi işlem döngülerine göre bölümledikten sonra ikinci adımda işlemlerin bölümlendirilmesine uygun olarak, genel kontrol amaçları, özel kontrol amaçlarına dönüştürülerek özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulamaya konmalıdır (Kepekçi, 1998: 64).

Şekil 1. İşlem Döngüleri İlişkileri



Kaynak: (Erdoğan, 2005: 119).

İç kontrol sisteminin genel amaçları sisteme ilişkin genel bir çerçeve çizmektedir. Uygulamada ise hem denetçiye hem de üst yönetime yardımcı olacak, genel amaçlarla ilişkilendirilmiş daha ayrıntılı iç kontrol amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uzay, 1999: 20);

- Geçerlilik: Kaydedilen işlemler meydana gelmiş olayları göstermelidir (Yılcı, 1992: 9). Örneğin; kredili satış kayıtları işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermelidir (Uzay, 1999: 21).

- Eksiksiz olma: Bütün geçerli işlemler kaydedilmiş olmalıdır. İç kontrol yordamları işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemelidir. Örneğin; teslim edilen tüm mallar için fatura ve irsaliye düzenlenmelidir.

- Kayıtların uygunluğu: Gerçek işlemler uygun bir şekilde kayıtlara geçirilmelidir. Kayıtlar zaman esasına göre özetlenir, nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. Değerlendirmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk araştırılır. Sınıflandırmada, işletmenin finansal tablolarının doğru bir biçimde sunulabilmesi için hesap planının uygun şekilde hazırlanmış olması gerekir. Zamanlılıkta, işlemlerin meydana geldiği anda kayıt altına alınması gerekliliği kastedilmektedir. Aksi takdirde finansal tablolar hatalı düzenlenmiş olacaktır. Muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için sınıflandırmanın, nakletmenin ve özetlemenin doğru olduğundan emin olmak için uygun kontrollere ihtiyaç vardır.

Örneğin kredili satış işlemleri miktar ve tutar olarak belgelendirilmeli ve kaydedilmelidir. Kredili satışlar müşteri hesaplarına ve stok kayıtlarına kaydedilirken doğru hesaplara ve işlemin gerçekleştiği zamanda kaydedilmelidir (Uzay, 1999: 20).

- Yetkililik: İşlemler yönetimin özel ve genel yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir. İç kontrol sistemi, tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılmasını sağlamalıdır. Yetkisiz kişi tarafından yapılan işlemler, varlıkların kaybına yol açabilir (Elitaş, 2003: 25). Örneğin; müşterilere satılan malın gönderilmesinde, müşteriye tanınan kredi limitleri aşılmamalıdır (Kepekçi, 1998: 64).

- Varlıkları Koruma: İç kontrol sistemi varlıkları korumada ve hataları ve yolsuzlukları önlemede ve ortaya çıkarmada ilk savunma hattı olarak işlev görür¹¹. İç kontrol sistemi ile varlıklara erişim, görevli personelle sınırlandırılmalıdır. Varlıkların fiziksel korunmasından sorumlu personel; kaydetme, belgeleri onaylama ve işlemleri yürütme fonksiyonlarından bağımsız olmalıdır. Bu amaca uygun örnek olarak müşteri ve stok kartlarının kilitli yerde tutulması verilebilir (Kepekçi, 1998: 64).

- Mutabakat: Fiili durumla amaçlanan plan ve politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır. Ayrıca uygun zaman aralıklarında ana hesaplarla yardımcı hesaplar; varlıklarla borçlar kayıtlı

¹¹ Anonymous, 1999, Standards for Internal Control in the Federal Government, <http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf> Erişim Tarihi: (05.02.2008).

değerlerle karşılaştırılmalı ve varsa farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece işletme kaynakları hem etkin olarak kullanılmış olur hem de belirlenmiş plan ve politikalara bağlılık sağlanmış olur. Satış kayıtlarıyla belgelerin karşılaştırılmasının, müşteri kartlarının ticari alacaklar ana hesaplarıyla karşılaştırılmasının kayıtlarla ilgili olmayan bir personel tarafından yapılması bu özel kontrol amacına örnek olarak verilebilir (Uzay, 1999: 21).

IV. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI

İç kontrol sisteminin esas amaçlarına bakıldığında; sisteminin işletmede sağladığı fonksiyonları açıkladığı görülmektedir. İç kontrol sistemi, yönetim planlarına göre hareket eden ve etkililikle ilgili olan yönetsel kontroller ve varlık ve bilgi güvenliğiyle ilgili olan muhasebe kontrolleri olarak iki alana ayrılabilir (Doty v.d. 1989: 71).

A) YÖNETSEL KONTROL

Yönetim politikasına uyumu özendirilen ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller yönetsel kontrol olarak tanımlanır (Güredin, 2000: 168). Genel olarak yönetim kontrolü kurum içerisinde özel bir birimden ziyade, kurumsal faaliyetlerin sistem, süreç ve yönetimlerini ifade eder (Arcagök ve Yörük, 2004: 4).

Yönetsel kontrol; organizasyon planını, yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar süreçleri ile ilgili her türlü prosedür ve kayıtları içerir (Öndeş, 2000: 81). Yönetimin bu yetki kullanımı, işletmenin amaçlarına ulaşma sorumluluğu ile doğrudan ilişkili bir yönetim fonksiyonudur ve işlemlerle ilgili bir muhasebe kontrolünün kurulmasında başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Üretim raporları, satış raporları gibi istatistiksel analizler, iş akış şeması gibi hareket ve zaman etüdüleri, personel eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetsel kontrollere örnek olarak verilebilir (Gürbüz, 1990: 46).

İşletme yönetiminin temel amacı işletmenin kârını en yüksek düzeye ulaştırmaktır. Yönetim bu amaca ulaşmak için, her faaliyet alanında etkinliği sağlayacak politika ve prosedürleri belirlemeli ve bunları uygulamaya koymalıdır.

Yönetimsel kontrolün kapsamına bakıldığında yönetimin planlama ve örgütlenme fonksiyonu ile doğrudan ilişkili olduğu görülmektedir. Planlama örgütsel amaçların belirlenmesini ve bu amaçlara ulaşmak için politikaların, prosedürlerin ve yöntemlerin seçimini içeren bir süreçtir. Politika işletmede, eylemlerde kılavuzluk görevi yapan genel davranış planı olarak ortaya çıkarken, prosedür ve yöntemler politikanın nasıl ve ne şekilde uygulanacağını, başka bir ifade ile politikanın yürütme biçimini belirler. Etkin bir kontrolün kurulması ve geliştirilmesiyle ilgili olan yönetim, hem yapılan planlamanın, yani belirlenen amaçların, politikaların, prosedürlerin ve yöntemlerin yeterliliği hem de planlama ile sağlanan etkinliğin yeterliliği üzerinde durmalıdır.

Yönetimsel kontrolle örgütlenme süreci arasında da yakın bir ilişki vardır. Örgütlemeye belirlenen amaçlara ulaşmak için nasıl bir görev dağılımının yapılması gerekeceği sorunu ele alınır. Yapılacak işler önce gruplara ve alt gruplara bölümlendirilmeli, daha sonra belirlenen işlere uygun personel atanmalı ve her biri için sorumluluklar tanınmalı ve yetki devirleri yapılmalıdır. Böylece örgütlenme yönetimsel kontrol için bir sistem oluşturur (Kepekçi, 1982: 15- 17).

Bilindiği gibi, faaliyetlerin yönetim tarafından belirlenen işletme politikalarına uygun yürütülmesinin sonucunda etkinlik ortaya çıkacaktır. Örneğin; işletme ne denli aynı çıktı için daha az kaynak kullanırsa, hammadde ve malzeme temininde ne denli ucuz satın alma gerçekleştirirse, işçilikte ne denli etkin kullanımla aynı birim zamanda daha fazla üretim gerçekleştirirse işletmede verim artacaktır. İşte bu amaçlarla işletme yönetimi bazı prosedürler geliştirebilir. Bu prosedürlere basit bir örnek olarak satın alma talimatnamesi verilebilir. Yönetim hazırlayacağı satın alma talimatnamesi ile asgari/ azami stok seviyeleri belirlenerek ve uygun görev dağılımlarıyla birlikte işçilere üretim hedefleri verilerek bütçe uygulaması ile hayata geçirebilir. Sistemli bir bütçe uygulaması olmasa da zaman zaman sonuçlar önceki dönemin sonuçları ile veya benzer işletmelerin sonuçları ile karşılaştırılabilir. Böylece hem işletme çalışanları motivasyon

kazanacak hem de işletmenin verimliliğinde artış söz konusu olacaktır. Dolayısıyla işletme içinde buna benzer hedefler ve hedeflere ulaşma için geliştirilen politikalar iç kontrol sisteminin bir parçası olarak nitelendirilmektedir. Öte yandan işletme içinde belirlenen üretim hedefleriyle gerçekleşen fiili üretim sonuçlarının karşılaştırılması esnasında kurulan bilgi toplama ve raporlama sistemi sayesinde de işletme varlıklarının korunması sağlanabilecektir. Burada varlıkların korunmasından kasıt sadece hırsızlık, hile gibi olaylardan korunma değil, aynı zamanda israftan korunma, ucuz satın alma, aynı birim zamanda daha fazla üretme, daha katkılı mallar üretilip satılması sonucunda yaratılan değer veya kullanılan varlık tutarında azalmadan korunmadır. Yine işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında yasalar ve diğer mevzuata aykırı uygulamaların yapılmaması, bunun sonucunda cezalı duruma düşülmemesi de yönetsel kontrol görevinin yerine getirilmesiyle mümkün olabilecektir (Kaval, 2003: 89).

B) MUHASEBE KONTROLÜ

Muhasebe kontrolü, daha çok işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunması ve finansal kayıtların güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik olan iç kontrollerdir.

Muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü arasındaki ayrımı kesin sınırlarla yapmak mümkün değildir. Bu nedenle “iç kontrol” terimi muhasebe kontrolü anlamında da kullanılabilir (Yılcı, 1992: 8). Muhasebe kontrolü, örgütün planı, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm prosedür ve kayıtları kapsar (Bower ve Schlosser, 1965: 338). Bu tür kontroller genel olarak, yetkilendirme ve onaylama; kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerin, faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller ve iç denetimle ilgili görevlerden açıkça ayrılması şeklindeki kontrol önlemlerini içerir (Güredin, 2000: 166).

Muhasebe kontrolü,

- İşlemlerin, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmesi,

- İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak finansal raporların hazırlanmasını sağlayacak biçimde kaydedilmesi,

- İşlemlerin varlıklar üzerinde hesap verme yükümlülüğünü devam ettirecek biçimde kaydedilmesi,

- İşletme varlıklarının korunması ile ilgili sorumluluğu belirlemek için görevli kişiyi zimmetlendiren kayıtların belirli aralıklarla mevcut varlıklarla karşılaştırılması ve herhangi bir fark varsa gerekli kararın alınması,

- Varlıklar üzerinde sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak tasarruf hakkının verilmesi konularında yeterli güvencenin sağlanması için kurulmaktadır (Kepekçi, 1982: 17).

Örneğin, işletmede kurulan belge düzeni sayesinde, her personelin sorumluluğunda olan varlıklar kolayca ortaya çıkarılabilir. Hata veya hileler doğduğunda hatalı işlemi kimin yaptığı tespit edilebilir ve kayıt yöntemi sayesinde tüm bilgiler zamanında muhasebeye ulaştırılabilir ise muhasebe kontrolü yapılmış olur. Bunun sayesinde muhasebede yıl sonu veya ara mali tablolar zamanında ve doğru düzenlenebilme olanağına sahip olmuş olur. Yönetim de bu görevini yerine getirmiş olur (Kaval, 2003: 90).

V. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Bir işletmenin neden iç kontrol sistemi kurması gerektiği sorusu dikkate alınarak iç kontrol sisteminin bazı avantajlarına değinmekte yarar vardır. Bu avantajlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- Üst yönetim, belirlediği temel amaçlara ulaşmak için eğer çalışanlarının, izlenecek politikaya ve kurallara paralel davrandıklarını belirlemek istiyorsa, iç kontrol sistemi kurulmalıdır.

- Üst yönetim, eğer faaliyetlerin hem etkili hem verimli olmasını istiyorsa, güvenilir bilgilerin üretilmesine ihtiyaç vardır ki güvenilir bilginin elde edilmesi de iç kontrol sistemiyle mümkün olmaktadır.

- Eğer faaliyetlerdeki fire ve artıkların en az seviyede olması ve kaynakların israf edilmemesi isteniyorsa iç kontrol sistemi kurulmalıdır.

- İşletmede bulunan fizikî varlıkların çalınmaya, kaybolmaya, amacı dışında kullanılmaya karşı korunması isteniyorsa, iç kontrol sistemi kurulmalı ve yürütülmelidir (Öndeş, 2000: 82) .

İç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanmasının işletmeye bir maliyeti vardır ve işletme içinde bürokrasiyi arttırır. İşlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü harcanır. Öte yandan bürokratik işlemler nedeniyle işlerin gecikmesi, kârlılık ve verimliliğin düşük düzeyde gerçekleşmesine yol açtığı için bir kayıp söz konusu olabilir. İç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında işletmenin katlandığı bu kayıp ve harcamalar iç kontrol sisteminin maliyetidir. Dolayısıyla işletmede uygulanan iç kontrol usul ve yöntemleri (prosedürleri) arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artacaktır.

İç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti, hiçbir zaman elde edilmesi beklenen faydayı yani yönetimde yanlış kararların alınmasının ve hırsızlık, yolsuzluk ve savurganlığın önlenmesiyle doğmasına engel olunan zarar miktarını aşmamalıdır. İşletmede iç kontrol usul ve yöntemlerinin gittikçe daha fazla uygulanması ile yolsuzluk ve savurganlıktan doğacak zararlar da giderek azalacaktır, ancak hiçbir şekilde bu zarar sifıra indirilemeyecektir. Her ne kadar sağlam bir iç kontrol sistemi kurulursa kurulsun, önceden tahmin edilemeyen veya önüne geçilemeyen kayıplar her işletmede olacaktır. Dolayısıyla fayda ve maliyet ilişkisi iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. Fayda ve maliyet ilişkisinin değerlendirilmesi ise yönetimin yargısına, katlanılan ve tasarruf edilen maliyetleri tahmin edebilmesine bağlıdır ki bu da iç kontrol sisteminin bir dezavantajı olarak karşımıza çıkmaktadır (Kepekçi, 1998: 57- 58).

SPK tarafından düzenlenen ‘‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’’nin ‘‘İç Kontrol Sistemindeki Kısıtlamalar’’ başlıklı 15. maddesinde de sistemin dezavantajlarına değinilmiştir. Tebliğ, kısıtlamaları aşağıdaki şekilde ifade etmektedir (SPK Tebliğ, Kısım. 10, Madde. 15);

‘‘İç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanmış ve işletiliyor olsa da, bir işletmenin finansal raporlama hedeflerine ulaşmasında sadece makul düzeyde güvence sağlar. İç kontrol sisteminin başarısı, bu süreçte karar verme aşamasındaki kişisel kararların hatalı olabilmesi ve bu hatalardan dolayı bir takım aksamalar ortaya çıkması gibi, iç kontrol sisteminin doğasında olan sınırlamalardan etkilenir. Bu kapsamda; bilişim sistemi personeli bir satış işleminin tam olarak nasıl gerçekleştiğini anlayamamışsa, bu işletim sisteminde yeni ürün serisi için hatalı tasarım değışiklikleri yapabilir. Diğer taraftan, bu değışiklik tasarımı doğru olarak yapılmış olsa bile, tasarımı program diline çeviren personel tarafından yanlış anlaşılabilir. Ayrıca, bilişim sistemleri tarafından üretilmiş olan bilgilerin kullanımında da hatalar söz konusu olabilir. Bu kapsamda; otomasyona dayalı kontroller belli bir tutarın üstündeki işlemlerin işletme yönetimi tarafından gözden geçirilmesine imkan vermek bildirmek için tasarlanmışken, işletme yöneticileri bu raporların amaçlarını anlamayabilir, dolayısıyla gözden geçirme sırasında ya da olağandışı hususların incelenmesinde sistem başarısız olabilir’’ demektedir.

Yine aynı maddenin 2. bendinde; ‘‘Ayrıca, işletme yönetimi, bazı durumlarda, satış gelirlerini olduğundan fazla göstermek üzere müşterilerle standart dışı satış sözleşmesi yapmak amacıyla iç kontrol sistemini etkisiz kılabilir. Buna ilave olarak, belirlenmiş kredi limitlerini aşan işlemleri tespit eden ve raporlayan yazılım programları, çeşitli amaçlarla, kullanım dışı bırakılabilir’’ diyerek iç kontrol sistemindeki kısıtlamalardan bir diğerine daha dikkat çekmiştir.

Tebliğin 15. maddesinin son bendinde de ‘‘Nispeten küçük işletmelerde çalışan sayısının azlığı nedeniyle görev dağılımı, iç kontrol sisteminin gerektirdiği görevlerin ayrılığı ilkesine uygun olarak yapılmamış olabilir. İç kontrol sisteminin etkisiz kılınması, büyük ölçüde işletmenin hakim ortağı-yönetiminin iç kontrol sistemine ilişkin tutumuna bağlıdır’’ ifadesi kullanılarak iç kontrol sisteminin işletmenin hacmiyle

ve yönetimin, personelin tutumuna bağlı olarak kısıt altına alacağı belirtilmiştir ki bu da iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi esnasında işletmenin karşılaşılabileceği bir dezavantajdır.

VI. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

Bilindiği gibi, iç kontrol ile ilgili en geçerli ve genel kabul görmüş tanım Treadway Komisyonu'nun Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından yayınlanan raporla yapılmıştır. Bu raporda “İç kontrol; bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından, faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, finansal raporların güvenilirliği ve kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk hedeflerinin gerçekleşmesine makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreçtir” şeklinde tanımlanmaktadır (Saltık, 2007: 60).

Raporda, bu tanımlamanın altında yattığı ifade edilen belli başlı temel kavramlar ise şöyle sıralanmıştır (Yavuz, 2002: 42);

- Bir süreç olarak iç kontrol kendi içerisinde bir son değil, hedeflere ulaşmak için kullanılan bir araçtır.

- İç kontrol sadece bir takım politika bildirimleri, talimatnameler, formlardan ibaret değildir; insanların etkisine açıktır.

- İç kontrol önemli derecede bir teminat sağlayabilir, fakat hiçbir zaman kesin güvence vermez.

- İç kontrolün amacı tanımda verilen, birbirinden ayrı fakat birbiriyle örtüşen alanlarda hedeflere ulaşılmasını temin etmektir. Bununla birlikte, yönetimin o kuruluşu işletebilmesine yardımcı dokunacak her türlü kontrol faaliyetini de kapsar.

COSO Raporu'na göre, iç kontrol sisteminin birbiriyle ilintili beş unsurdan meydana geldiği ve iç kontrol sisteminin etkili olduğunun söylenebilmesi için bu beş unsur aynı anda içermesi gerektiği belirtilmiştir (Yavuz, 2002: 42).

Kanunlara ve yönetmeliklere uygunluk, finansal raporların doğruluğu ve işlemlerin etkinliği ve etkililiğini sağlayan güçlü iç kontrol sistemi izlenen amaçların başarılmasında önemlidir. COSO Raporu, iç kontrol amaçlarının kontrolün beş unsuruna dikkat edilmesi halinde başarılacağını belirtir. Bu şekilde işletmede bütünlüğü sağlama, yüksek risk alanlarını belirleme ve iç kontrolün etkisini tam olarak belirlemeye yardımcı olma hedeflerine varılmış olunur (Tuttle ve Vandervelde, 2007: 243).

Yine ülkemizde de Sermaye Piyasası Kurulu'nun Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği ile iç kontrol sisteminin beş ana unsurdan meydana geldiği ifade edilmektedir. Hem COSO raporuna göre hem de SPK Tebliği'ne göre bu beş unsur şu şekilde sıralanmaktadır;

- Kontrol ortamı,
- İşletmenin risk değerlendirme süreci,
- Finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyet süreçlerini de içeren bilgi sistemleri,
- Kontrol faaliyetleri ve
- Kontrollerin gözetimi.

A) KONTROL ORTAMI

Kontrol ortamı, işletme yönetimi ve sahiplerinin iç kontrol sistemi ile ilgili davranış, tavır ve eylemleri, yönetim felsefeleri, işletmenin organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların verilmesinde izlenecek prosedürler ve personel politikalarından oluşur. Kuvvetli bir kontrol ortamı, etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olmakla birlikte yeterli değildir. Bunun için, etkin kontrol prosedürlerine gerek vardır (Akışık,

2005: 97). Kontrol ortamının zayıf olduğu durumlarda kontrol faaliyetleri bu zayıflığın etkisini hafifletir (O'Leary v.d., 2006: 71).

Başka bir ifadeyle kontrol ortamı, bir işletmedeki yönetimin işletme içi kontrolün önem ve mahiyetine ilişkin bakış açısı, tutum ve davranışlarını ifade eder. Kontrol ortamı, iç kontrolün amaçlarına ulaşılması için gerekli olan düzen ve çerçeveyi sağlar. Dolayısıyla işletmedeki kontrol bilinci kontrol ortamının esasını oluşturur (Candan, 2006: 12).

İç kontrol içi boş şartlarda fonksiyon gösteremez. İç kontrol sisteminin şirket kültüründen veya kendisini çevreleyen dış koşullardan iyi veya kötü bir şekilde etkilenmesi kaçınılmazdır. Aslında iç kontrol sisteminin esas başarısı için kontrol çevresinin ortamının önemi gözden kaçırılmaması gereken bir unsurdur. İç kontrol sistemine muhalefet edici veya kayıtsız bir bakış açısıyla gözlemlenen bir iç kontrol çevresi içerisinde iyi tasarlanmış politika ve prosedürlerin etkili olabilmesi zayıf bir ihtimaldir. Bunun tersine açıkça kontrolü destekleyici bir çevre temel politika ve prosedürleri içerse bile kontrol prosedürlerinin çoğunun benimsenmesine yol açacaktır.

İç kontrol için yönetimin bilgilendirilmesi ve aktif desteği etkin bir kontrol çevresi için anahtardır. Yönetimin anlamadığı şeyleri desteklemesi oldukça zor olabilir. Aynı şekilde yönetimin etkili desteği sadece kelimeler, zaman ve kaynaklardan öte eşitliğin bir parçası olmak zorundadır (Gauthier, 2006: 12–13).

Uluslararası standart ve uygulamalara bakıldığında kontrol ortamını oluşturan veya etkileyen çeşitli faktörlerin bulunduğu görülmektedir. Bunların belli başlıları ise (Watchorn, 2005: 14) ;

- Ahlaki ve dürüstlikle ilgili değerlerin iletişimi ve uygulanması,
- Yeterlilik konusunda kararlılık,
- Yönetimden sorumlu yöneticilerin katılımı,

- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı,
- Organizasyonel yapı,
- Yetki ve sorumluluk devri,
- İnsan kaynakları politikası ve uygulamalarıdır.

Kurum içinde yeterli ve etkin işleyen bir iç kontrolün kurulabilmesi ve işletilebilmesi için kontrol ortamını etkileyen faktörler konusunda yönetimin alacağı tedbirler ve izleyeceği yol önem arz etmektedir (Candan, 2006: 13).

Ahlaki ve dürüstlük ile ilgili değerler, iç kontrol sisteminin diğer unsurlarının tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının temel unsurlarıdır. İşletme içinde gözlemlenen ahlaki ve dürüstlük ile ilgili davranışlar, işletmenin belirlediği ahlaki ve dürüstlikle ilgili değerlerin, bu değerlerin çalışanlarla paylaşılma ve uygulanma şeklinin bir sonucudur. İşletme yönetiminin, bu kurallara uyumu sağlamak üzere, işletme çalışanlarını ahlaki ve dürüst olmayan ya da yasa dışı faaliyetlere yönlendirebilecek nitelikteki teşvikleri kaldırması ya da azaltması gerekmektedir. Bu amaçla işletmenin ilke ve politikaları uygun bir şekilde işletme içinde duyurulmalıdır.

Yeterlilik bir işi yapabilmek için gereken bilgi ve yeteneği ifade eder. Belirli bir işin gerektirdiği yeterlilik düzeyini ve bu düzeylerin ne tür yetenek ve bilgi gerektirdiğini belirlemek işletme yönetiminin sorumluluğundadır.

İşletmenin kontrol bilinci, büyük ölçüde yönetimden sorumlu kişilerden etkilenir. Bu kişilerin yaklaşımları; işletme yönetiminden bağımsızlık, deneyimleri, işin ve faaliyetlerin ayrıntılarına girebilme özellikleri, davranışlarının uygunluğu, elde ettikleri bilgiler, yönetime sordukları soruların zorluğu, iç ve dış denetçilerle iletişimleri gibi kavramları kapsar. Yönetimden sorumlu kişilerin katılımı ve tutumu iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini etkilemektedir.

İşletme yönetiminin felsefesi ve faaliyet şekli; işletme risklerinin göz önüne alınarak incelenmesine ilişkin işletme yönetiminin yaklaşımını, muhasebe

uygulamalarının seçimindeki ılımlı ya da saldırgan yaklaşımlarda dahil olmak üzere finansal raporlama ile ilgili işletme yönetiminin muhasebe fonksiyonlarına, çalışanlara ve bilgi işleme sürecine olan tavrı gibi unsurları içermektedir.

İşletmenin organizasyon yapısı, işletme genelindeki amaçların gerçekleştirilmesi için faaliyetlerin planlanma, yürütülme, kontrol edilmesine ilişkin çerçeveyi belirlemektedir. Organizasyon yapısının belirlenmesi yetkilerle ilgili kilit alanların ve sorumlulukların belirlenmesini içermektedir.

Yetki ve sorumluluk devri faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili yetki ve sorumlulukların ve yönetim hiyerarşisinin belirlenmesi sürecini içermektedir. Kilit görevler üstlenen personelin deneyim ve bilgi düzeyi ile görevlerin sürdürülebilmesi için gereken kaynak miktarı ve iş deneyimlerine ilişkin politikalar da bu kapsamda ele alınmaktadır. Personelin tamamının işletme amaçlarını ve bu amacı gerçekleştirmek için gerekli olan bireysel katkı ve sorumluluklarının kapsamının farkında olmasını sağlayacak bir iletişim sisteminin kurulması gerekmektedir.

İnsan kaynakları politikası ve uygulamaları, işe yerleştirme, işe uyum, eğitim, değerlendirme, danışma, ilerleme, tazminat işlemleri ve diğer hususlardan oluşmaktadır. Aldığı eğitime ve sahip olduğu deneyime uygun işlerde personelin çalıştırılması yapılan işe olan güvenin sağlanmasında oldukça önem arz etmektedir. Ayrıca çalışanların eğitimine verilen önem, bünyesinde nitelikli personel bulundurmaya yönelik faaliyetleri ve onlara sağladığı yükselme olanakları da çalışanlara işletmenin kendini ifade edebilmesi açısından bir imkandır ve bu konularda uygulanan politikalar da işletmenin kontrol ortamını etkileyecektir (SPK Tebliğ, Seri: X, No:22, Ek 9).

B) İŞLETMENİN RİSK DEĞERLENDİRME SÜRECİ

Bütün işletmeler çeşitli risklerle karşılaşabilir. Bu risklerin birçoğu işletmenin finansal tablolarında yanlışlıklara neden olabilir. Risk belirleme, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak sunulan finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili işletmenin risk yönetimi, analizi ve belirlenmesidir. Risk belirleme sürecinde,

işletmenin finansal tablolarında yer alan yönetim iddiaları ile tutarlı finansal verilerin kaydedilmesini, işlenmesini ve raporlanmasını olumsuz yönde etkileyen iç ve dış şartların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İşletmelerde meydana gelebilecek risklere örnek olarak; faaliyet çevresinde değişiklikler, yeni personel, yeni veya yenilenmiş bilgi sistemi, hızlı büyüme, yeni teknoloji, yeni alanlar, yeni ürünler veya faaliyetler, şirketin yeniden yapılanması, muhasebe bildirimleri gibi durumlar verilebilir (Uzay, 1999: 92). Nitekim SPK Tebliğ’inde de risk değerlendirme süreci; “işletmenin tabi olduğu finansal raporlama standartları çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtacak şekilde hazırlanmasına ilişkin risklerin belirlenmesini, önem derecelerinin tahmin edilmesini, gerçekleşme ihtimalinin değerlendirilmesini ve söz konusu risklerin yönetilmesi için işletme yönetimince yapılacak işlemleri içerir” şeklinde ifade edilmektedir. Yine aynı Tebliğ; “Bu kapsamda, işletmenin kayda geçmemiş işlemleri ile finansal tablolardaki önemli tahminlere ilişkin analizleri bu süreç içinde değerlendirilir” demektedir (SPK Tebliğ, Seri: X, No:22, Ek 9).

İşletmelerde yönetim kurulunun ve üst yönetimin risk yönetimine karşı tutumları kullanılan yönetim uygulamalarını etkilediği bilinmektedir. Ancak bu etki sektör farkından veya şirket büyüklüğünden kaynaklanmamaktadır. Çünkü şaşırtıcı bir şekilde KOBİ’lerin SPK’ya bağlı büyük şirketlere göre risk yönetimi açısından çok küçük farklılıklar sergiledikleri ve beklenenden farklı olarak daha düzenli kontroller yaptıkları tespit edilmiştir (Collier, v.d., 2007: 265- 266).

C) FİNANSAL RAPORLAMA VE İLETİŞİM İLE İLGİLİ FAALİYET SÜREÇLERİNİ DE İÇEREN BİLGİ SİSTEMLERİ

İşletmeler, çalışanlarının üstlendikleri sorumlulukları başarabilmeleri için gerekli bilgiyi belirlemeli, tutmalı ve uygun biçimde ve zamanlı olarak iletmelidir. Bilgi sistemleri bir işletmenin faaliyetlerinin sürmesi ve kontrolünü mümkün kılan, faaliyetsetel, finansal ve uygunlukla ilgili bilgileri içeren raporları üretmekle görevlidir.

Bu raporlar sadece işletme içi olaylarla ilgili değil aynı zamanda işletme dışında meydana gelen koşullarla da ilgili olabilir. Bu raporlar, işletmenin karar verme süreçleri için de gereklidir. İç kontrolün etkinliği açısından sadece uygun bilginin üretilmesi yeterli değildir. İşletme içerisinde dikey veya yatay olarak etkin bir iletişimi de sağlamalıdır. Böylece kişiler, yaptıkları bireysel işlerin diğer işlerle bağlantısını ve iç kontrol içerisinde sahip oldukları rolü de algılayabileceklerdir (Yılancı, 2003: 100).

SPK Tebliğ'ine göre, "bir bilgi sistemi; tüm geçerli işlemleri tanımlayan ve kaydeden, finansal raporlama açısından işlemlerin uygun sınıflanmasına imkan verecek detayda işlemleri tarih esasına göre tanımlayan, işlemlerin değerini, finansal tablolarda uygun parasal değerlerine göre kaydedilmesine imkan verecek şekilde belirleyen, işlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesine imkan verecek şekilde gerçekleştiği dönemi belirleyen, işlemleri ve ilgili açıklamaları finansal tablolarda uygun biçimde sunan yöntemleri ve kayıtları kapsar" şeklinde tanımlanmıştır (SPK Tebliğ, Seri: X, No:22, Ek 9).

Yapılan denetimlerde öncelikle kontrol ortamı daha sonra bilgi sistemleri ve kontrol faaliyetleri değerlendirilmektedir (O'Leary v.d., 2006: 74).

D) KONTROL FAALİYETLERİ

Kontrol süreçleri olarak da adlandırılan kontrol faaliyetleri risklerin yönetilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olan faaliyet, politika ve prosedürlerden oluşan mekanizmalardır. Kontrol faaliyetleri iç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Bu faaliyetler yönetimin emir ve direktiflerine uyulmasını temin eder ve bu konuda yönetime güvence sağlar.

Kontrol faaliyetleri hatalı ve mevzuata aykırı uygulamaların önlenmesi, hata ve mevzuata aykırılıkların ortaya çıkarılması ve tespit edilen hata ve aykırılıkların düzeltilmesine (yönlendirici kontroller) yönelik olarak tasarlanıp uygulanmalıdır. Bundan başka kayıp ve risklerin yüksek olduğu ve ilave kontroller gerektiren alanlarda yetersiz kontrolleri tamamlayıcı kontrol faaliyetlerinin uygulanması da mümkündür.

Kontrol faaliyetleri çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Mali kontroller, muhasebe kontrolleri, süreç kontrolü, idari kontroller, yönetsel kontroller gibi. Öte yandan, kontrol faaliyetleri nitelikleri itibarıyla katı ve yumuşak kontroller olarak da tasnif edilebilir.

Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve uygulanması yönetimin sorumluluğundadır. Kontrol faaliyetlerinin hangi amaçlarla, hangi kriterlere göre ve hangi metotlarla tasarlanıp uygulanacağı işletmelerin yönetimleri tarafından belirlenmelidir. İşletmelerin, uygulayacakları kontrol faaliyetlerini önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak tasnif etmeleri ve buna göre tasarımları uygun olmaktadır.

İşletmelerce öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin kuruluşun iç kontrol konusundaki amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak düzeyde etkin ve verimli olması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol faaliyetlerinin risklerin yönetilmesi ve kontrol altına alınabilmesini temin edecek şekilde tasarlanması ve uygulanması önemlidir. Ayrıca öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin yeterli ve eksiksiz olması, diğer kurumsal amaç ve fonksiyonlarla bütünlük ve tutarlılık içinde olması da gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri bir işletmenin her kademesinde ve tüm faaliyet ve fonksiyonlarına yönelik olarak oluşturulmaktadır (Candan, 2006: 15).

Ülkemizde bu konuya ilişkin yapılan düzenlemelere bakıldığında, SPK tebliğinin, Seri no: X ve 9 no'lu ekinde kontrol faaliyetlerinin tanımı ve bu faaliyetlerin hangi unsurlardan oluştuğunun açıkça ifade edildiği görülmektedir. Tebliğ'e göre kontrol faaliyetleri, "işletme hedeflerinin başarılmasını tehdit eden riskleri çözmek üzere yapılan işlemler gibi işletme yönetiminin talimatlarının gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik politika ve yöntemlerdir." şeklinde tanımlanmaktadır. Yine aynı tebliğ kontrol faaliyetlerini dört gruba ayırmış ve bu hususlara ilişkin izlenmesi gereken politika ve yöntemler olarak ifade etmiş ve şöyle demiştir; "kontrol faaliyetleri, genel olarak aşağıdaki hususlara ilişkin politikalar ve yöntemler olarak sınıflandırılabilir."

a) *Performans incelemeleri*; Bu kontrol faaliyetleri; gerçek performansın, bütçeler, tahminler ve önceki dönem performansı ile karşılaştırılarak incelenmesini ve analizini; ilişkiler ile inceleme ve düzeltme işlemlerinin analiz edilmesi dahil farklı veri setlerinin faaliyetle ilgili veya finansal olarak birbiri ile ilişkilendirilmesini; işletme içinden elde edilen bilgilerin işletme dışı kaynaklardan elde edilen bilgilerle karşılaştırılmasını ve fonksiyonel veya faaliyet performansının gözden geçirilmesini içerir (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9).

Yönetim; belirlemiş olduğu amaçlara ulaşmak için, bilimsel temele dayalı bir çalışmayla tutarlı ve doğru kararlar almaya çalışır. Bu süreçte kaynakların nereden oluşacağı ve nasıl sağlanacağı belirlenerek, bu kaynakların kullanımı en uygun biçimde planlanır. Tüm bu çalışmalar için yönetimin etkin bir takım tekniklere başvurması veya bunları geliştirmesi gerekmektedir. Tüm bu teknikler ve tekniklerin uygulamasıyla ulaşılan sonuçların izlenmesi ve yönetimin bir iç doğrulama etkinliği geliştirmesi gerekmektedir (Erdoğan, 2005: 103). Bu yöntemlere önemli birkaç örnek olarak varyans analizi, işletmenin bölüm, birim veya faaliyet kollarına ilişkin performans raporlarını ve işletme performansının rakiplerin performansıyla karşılaştırılmasına ilişkin, işletme içinde üretilen temel performans göstergelerini ve bütçelemeyi gösterebiliriz (SPK Tebliğ, Seri: X, Md: 10).

Performans göstergeleri farklı veri grupları arasındaki ilişkileri (faaliyet veya finansal) analiz etmek, farklılıkları araştırmak ve düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlamak için bir araç vazifesi görmektedir (Yılandı, 2003: 92).

Performans analizi bir işletmenin kendi durumunu gözden geçirip öteki işletmelerle karşılaştırılması ve ortaya çıkacak sonuçlara göre bir takım önlemlerin alınabilmesini sağlamaktadır. Performans göstergelerinin, finans literatüründeki yaygın adıyla rasyoların (oranların) hesaplanabilmesi ve anlamlı olarak değerlendirilebilmesi için, başarılı performansın ölçütü olan standart (referans) değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bir işletmenin performansının iyi olup olmadığının anlaşılabilmesi ve ölçülen performansın rakiplerle karşılaştırılabilmesi için, benchmark denen belirli standart değerlere ihtiyacı vardır. Bu standart değerler bir işletmenin finansal

performansını ölçebilmek için performans karşılaştırması yapılabilecek rakip firmalardan elde edilen performans verilerinden yararlanarak hesaplanmaktadır. Standart değerler olarak çoğunlukla mutlak göstergelerden ziyade oranlar kullanılmaktadır. Oranlar iki mutlak performans göstergesi arasında göreceli ilişki kuran, başka bir ifade ile bir finansal büyüklüğü diğerine oranlayan göstergelerdir. Finansal performans göstergeleri olarak likidite oranları, faaliyet oranları, borç ödeyebilirlik (kaldıraç) oranları, kârlılık oranları kullanılabilir (Acar, 2003: 26).

Örneğin; satın alınan mallardaki fiyat değişiklikleri, acele siparişlerin toplam siparişler içerisindeki yüzdesi, toplam siparişler içerisinde geri dönen malların yüzdesi gibi, beklenmeye sorunlar veya alışılmamış trendlerin araştırılması suretiyle yönetim, tedarikle ilgili amaçlara ulaşılmasını engelleyen tehlikeli durumlarla ilgili dönüşümleri performans incelemeleri ile belirleyebilir (Yılancı, 2003: 92).

Bütçeler, gelecek dönemde veya dönemlerde ulaşılması öngörülen amaçları rakamlarla ifade eden planlardır. Bütçeler, yöneticilerin deneyimlerini, bilimsel araştırmalarını, iç ve dış çevresel koşulları temel alarak elde edilen geleceğe yönelik tahminlerden oluşmaktadır. Bütçede yer alan bu tahminler, zamanla gerçekleştikçe, gerçekleşen ile tahmin arasındaki farklar incelenerek sapmaların nedenleri araştırılarak gerekli düzeltici önlemler alınır. Böylece işletme faaliyetlerinin etkiliği artırılmış olur (Erdoğan, 2005: 103).

b) Bilgilerin işleme tabi tutulması; İşlemlerin doğruluğunu, tamlığını ve yetkili kişilerce yapıp yapılmadığını kontrol amacıyla çeşitli kontroller uygulanabilmektedir. Bilgi sistemlerinde kontrol faaliyetleri, uygulama kontrolleri ve genel bilişim teknolojisi kontrolleri şeklinde iki ana gruba ayrılır.

Uygulama kontrolleri, bireysel uygulamaların işleme tabi tutulması konusunda kullanılır. Bu kontroller, işlemlerin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesini ve tamamen doğru olarak kayıtlara alınması ve işleme tabi tutulmasını sağlamaya yardımcı olur. Uygulama kontrollerine örnek olarak; kayıtların aritmetik doğruluğunun kontrol edilmesi, hesapların ve mizanın temini ve gözden geçirilmesi, girdilerin kontrolü ile seri

numaralarının kontrolü gibi otomatik kontroller ve istisna raporlarının manüel olarak izlenmesi hususları verilebilir.

Genel bilişim teknolojisi kontrolleri; bir çok uygulamayla ilgili olan ve bilgi sistemlerinin uygun işlemlerini sağlayarak uygulama kontrollerinin etkin çalışmasını destekleyen politika ve yöntemlerdir. Genel bilişim teknolojisi kontrolleri; genel olarak, veri merkezi ve ağ operasyonları üzerindeki kontrolleri; sistem yazılımının temini, değiştirilmesi ve muhafazasını; giriş güvenliğini; uygulama sisteminin temini, geliştirilmesi ve muhafazasını kapsar. Bu kontroller; anabilgisayar, kişisel kullanım ve nihai kullanıcı ortamlarına uygulanır. Bu tür genel bilişim teknolojisi kontrollerine örnek olarak; program değişikliği kontrolleri, programlara veya veriye ulaşımı sınırlayan kontroller, yazılım uygulamalarının yeni versiyonlarının uygulamasına ilişkin kontroller ve bağımsız denetim kanıtı bırakmaksızın finansal verileri veya kayıtları değiştirebilecek sistem elemanlarına girişi kısıtlayan veya söz konusu sistem elemanlarının kullanımını gözetilen sistem yazılımları üzerindeki kontroller verilebilir (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9).

c) Fiziksel kontroller; İç kontrol, varlıkları fiziksel olarak da korumak gerekli önlemleri almak ve geliştirmekle yükümlüdür. Sistem, bu amaçla gerekli yöntemleri oluşturacak, yönergeler, yönetmelikler ve diğer kontrollerle yöntemlerini destekleyecektir (Erdoğan, 2005: 102).

Bu faaliyetler, varlıklara ve kayıtlara erişim konusundaki güvenlik tedbirleri gibi yeterli güvenlik uygulamaları dahil varlıkların fiziksel güvenliğini; bilgisayar programlarına ve veri dosyalarına erişim konusundaki yetkilendirmeleri; nakit, menkul kıymet ve stok sayım sonuçları gibi periyodik sayımların sonuçlarının muhasebe kayıtları ile karşılaştırılması gibi kontrol sonuçlarının karşılaştırılmasını içerir (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9).

Fiziksel kontrollerin bir kısmı önleyici güvenlik kontrolleri şeklindedir. Bundan kasıt; işletmede kayıp, kaçak, hırsızlık gibi durumlardan koruyan önlemlerdir. Bunların bazıları varlıklara erişimin sınırlandırılması şeklinde isimlendirilebilen önlemlerden oluşur.

Örneğin; fabrika veya işletmeye, girişlerin kontrol altına alınması, veznenin ayrı bir mekânda bulundurulması, ambar ve depolara girişin sınırlandırılması bu tür güvenlik önlemleridir. Bunlara fiziki kontroller de denilmektedir (Kaval, 2003: 93).

Varlıkların korunması amacı, varlıkların kullanımının yetkili personelle sınırlandırılmasını gerektirir. Varlıkların kullanma yetkisinin sınırlandırılmasına ilişkin kontrol faaliyetleri hem varlıkların fiziki kullanımını, hem de varlıkların kullanılması ve yönetilmesi yetkisini veren belgelerin hazırlanması ve işleme konulması suretiyle varlıkların dolaylı kullanımını kapsar. Varlıkların kullanımı bir işletmenin normal faaliyetlerinde gereklidir. Bu nedenle varlıkların kullanımının mümkün olduğu ölçüde az sayıda personelle sınırlandırılması, iç kontrol amaçlarının gerçekleştirilmesi açısından uygundur. Varlıkları kullanma yetkisi verilecek personelin sayısını ve uzmanlığını, varlıkların hatalı işlemlere ve yolsuzluklara elverişlilik derecesi belirler. Varlıkların korunması, uygun şekilde fiziki koruma amaçları ve donanımı ile korunmasını gerektirir. İşlemlerin, yönetimin devrettiği yetkilere dayalı olarak yürütülmesi ve yeterli düzeyde işbölümü yapılması, varlıkların korunmasıyla ilgili kontrol faaliyetleridir. Varlıkların fiziki korunmasına ilişkin kontrol faaliyetleri, sadece kilit, kasa, çit, güvenlik görevlisi bulundurma, yangın ve hırsızlığa karşı alarm sistemleri kurma gibi güvenlik araçlarını ve donanımlarını içermez; aynı zamanda muhasebe kayıtlarının ve kaynak belgelerin, hatta kullanılmamış önceden basılı belgelerin fiziki korunması, bu kayıtlara ve belgelere yetkili olmayan personelin erişiminin yasaklanması önlemlerini de içerir (Kepekçi, 1998: 73).

Bilgisayar programlarına erişim, bilgi işlem merkezinin fiziksel güvenliği, erişimin yetkilendirilmesi, varlıkların belirli zaman aralıklarında envanterinin yapılarak sayılması ve kayıtlarla karşılaştırılması fiziksel kontrollere örnek olarak verilebilir (Erdoğan, 2005: 102).

ç) *Görev ayrılığı*; Bir işletmede belirli görevlere ilişkin sorumluluklar açık olarak, yönergelerle, iş tanımlarıyla ve diğer dokümanlarla açıklanmış ve tanımlanmış olmalıdır. Görevlerin tanımlanıp ayrımlanarak gerekli iş bölümünün yapılması, iç kontrol sisteminin işlerliği açısından önem taşır. Bu ayrımlamada üç temel sorumluluk

alanı oluşturulur. Bunlar; işlemlerin gerçekleştirilmesi için yetkilendirme, işlemlerin kayıtlanması ve varlıkların korunmasının sağlanması şeklinde sıralanabilir (Erdoğan, 2005: 100).

İşlemlerin gerçekleştirilmesi, kaydedilmesi ve varlıkların muhafaza edilmesi sorumluluklarının farklı kişilere verilmesinde amaç, herhangi bir personelin günlük olağan işlerin yürütülmesi sırasında hata veya hile yapan ve gizleyen pozisyonunda kalmasına imkan sağlayacak olasılıkları azaltmaktır (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9).

Örneğin; satın alma yetkisine sahip bir personelin aynı zamanda satın alma kayıtlarını yapmakla da yükümlü kılınmaması gerekmektedir. Böyle bir ayırım yapılmaması halinde personelin rahatlıkla sahtecilik yapabilmesini kolaylaştıracak kapı açık bırakılmış olur ve bu işlemler ve kayıtlar üzerinde kontrol sağlanamaz. Dolayısıyla işlemlerin gerçekleştirilmesi için yetkilendirilmeyle, işlemlerin kayıtlanmasının ayrımlanması işletme için daha uygun olacaktır. Yine kasadaki bir memur, aynı zamanda muhasebe kayıtları yapıyorsa, müşteriden toplanan paraları müşterinin hesabına kaydetmeyerek bir alacak gibi gösterebilir. Aldığı parayı zimmetine geçirebilir. Dolayısıyla böyle bir olasılığın da olma ihtimaline karşı varlıkların korunmasının işlemlerin kayıtlanmasından ayrılması işletme için daha uygun olacaktır. Son olarak satın alma yetkisine sahip olan personele, teslim alınan malların korunması sorumluluğu verilmemelidir. Çünkü böyle bir durumda personel, kişisel gereksinimleri için de belirli malları satın alabilir ve bunların korunmasını üstlenebilir. İşletme adına böyle bir olumsuzluğun yaşanmaması için varlıkların korunmasının işlemler için yetkilendirmeden ayrımlanması gerekir (Erdoğan, 2005: 101).

Ülkemizde yapılan düzenlemeye bakıldığında işletmede yapılacak olan kontrol faaliyetleri bu dört husus üzerinde işletme yönetiminin veya yönetimden sorumlu kimselerin belirleyeceği kurallar dahilinde yapılabilmektedir (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9).

E) KONTROLLERİN GÖZETİMİ

Daha önce de ifade edildiği gibi iç kontrol sistemini kurmak ve onun istenilen amaçlar doğrultusunda işlemlerini sağlamak görevi yönetime aittir. Dolayısıyla yönetimin, kontrol faaliyetlerinin amaçlandığı şekilde çalışıp çalışmadığının, zaman içerisinde gelişen koşullar altında değişip değişmediğinin gözetimi ve gerekli görülen değişikliklerin yapılması görevi de yine yönetime aittir. Kontrollerin gözetimine; banka mutabakatlarının düzenli aralıklarla yapılıp yapılmadığı hususunun işletme yönetimince gözden geçirilmesi, satış personelinin satış sözleşmesi koşullarına ilişkin işletme politikasına uyumunun iç denetçi tarafından değerlendirilmesi ve işletmenin ahlaki veya iş disiplini politikalarına uyumun hukuk işleri bölümü tarafından gözetimi gibi faaliyetler örnek olarak verilebilir (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9).

Kontrollerin gözetimi esnasında yöneticiler bazı analitik teknikler de kullanabilir. Bu teknikler, regresyon gibi istatistiksel metotlar, trend analizi gibi basit tekniklerden oluşur. Kontrollerin gözetimi açısından bu teknikler oldukça etkin ve etkili tekniklerdir. Yönetici, bu teknikler sayesinde mevcut durumdaki miktar ile tahmini miktarı karşılaştırır. Eğer aralarında anlamlı fark varsa bu farklılığın tespitine yönelik daha derin araştırmanın içine girer (Lee ve Colbert, 1997: 392).

Kurumsallaşma; işletmenin kişilerden bağımsız olarak kurallara, standartlara, prosedürlere sahip olması; değişen çevre koşullarını takip eden sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak organizasyonel yapısını oluşturması; kendisine özgü selamlama biçimlerini, iş yapma usul ve yöntemlerini kültürü haline getirmesi ve bu sayede diğer işletmelerden farklı ve ayırt edici bir kimliğe bürünmesi sürecidir. Kurumsallaşma bir süreçtir ve bir defada, aniden gerçekleştirilebilen bir uygulama değildir.

İşletmelerin hem sürekliliğini engelleyen hem de düşük verimliliğe yol açan nedenlerden birisi de kurumsallaşamamalarıdır. Kurumsallaşamayan işletmelerde iş bölümü düşük düzeydedir ve raporlama sistemi düzenli bir şekilde oluşturulamadığı için

bir organizasyonel bilgi sistemi işlememektedir (Gümüştekin, 2005: 85). Günümüzde işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması, rekabet ortamında varlıklarını gösterebilmeleri ve hedeflenen işletme amaçlarına ulaşabilmeleri için kurumsallaşmaları gereği göz ardı edilmemelidir.

İç kontrol sistemi işletmelerin kurumsallaşmalarında önemli bir role sahiptir. Çünkü iç kontrol hedeflere ulaşmaya yöneliktir. Güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı amaçlanan hedeflere ulaşmada önemlidir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkinliği, güçlülüğü birbiriyle ilintili beş unsurunu bünyesinde bulundurulması ve bunları dikkate alması halinde mümkün olabilmektedir.

Sistemin beş unsurundan ilki ve en temel elamanı olan kontrol ortamı, işletme çalışanlarının eylemleri yürütmede ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmede bir atmosfer vazifesi görmektedir. Diğer bir ifade ile diğer unsurları şemsiyesi altında toplamaktadır. Bu ortam içerisinde yönetim, özel amaçlara ulaşmadaki riskleri belirler ki bu da sistemin ikinci unsurudur. Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin önlenmesine yardımcı olan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır. Bu eylemler yapılırken, aynı zamanda ilgili bilgilerin toplanması ve örgüt içerisinde iletişimin sağlanması gerekir. En son unsur olarak, tüm süreç izlenmeli ve koşullara göre gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (Yılancı, 2003: 47- 90).

Her işletme, amaçlarına ulaşmayı engelleyecek risk alanlarına yönelik olarak bazı politika ve prosedürler uygulamalıdır. Böylece, yönetim direktiflerinin başarı şansı artmış ve amaçlara ulaşma kolaylaşmış olacaktır. Kontrol faaliyetleri genellikle iki elemanı içerir, bunlar politika ve prosedürlerdir. Önce ne yapılması gerektiğiyle ilgili bir politika oluşturulur ve daha sonra, bu politikaları başarabilmek için prosedürler teşkil edilir (Yılancı, 2003: 93). Genellikle kontrol faaliyetleri işletmenin büyüklüğüne, işletme tarafından kullanılan politika ve prosedürlere ilişkin hata ve yolsuzlukların önemlilik düzeyine bağlı olarak değişebilir. Ancak genel olarak kontrol faaliyetleri tanınırken kontrol amaçlarından yararlanır. İşletmenin kontrol amaçlarını (geçerlilik, eksiksizlik, kayıtların uygunluğu, varlıkları koruma, karşılaştırma) başarmaya yönelik

başlıca kontrol faaliyetlerinin (görevlerin ayrılığı, yetkilendirme, bağımsız iç doğrulama, yeterli kayıt ve belgelendirme, hassas verilere ve varlıklara erişimin sınırlandırılması gibi) oluşturulup oluşturulmadığına bakılmalıdır (Uzay, 1999: 97).

Güçlü bir iç kontrol sistemi yukarıda da açıklanmaya çalışıldığı gibi amaçlanan hedeflere ulaşmanın bir anahtarıdır. Ancak sistemin etkinliği, güçlülüğü birbiriyle ilintili beş unsurun bünyesinde yer almasıyla mümkün olabilmektedir. Bu unsurlardan olan ve çalışmanın önceki kısımlarında ayrıntılarıyla anlatılmaya çalışılan kontrol faaliyetlerinin yeri dikkate değerdir. Çünkü kuvvetli bir kontrol ortamı, etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olmakla birlikte yeterli olamamakta bunun için, etkin kontrol faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır (Akışık, 2005: 97). Dolayısıyla kontrol ortamının zayıf olduğu durumlarda kontrol faaliyetleri bu zayıflığın etkisini hafifletmektedir (O'Leary v.d., 2006: 71). Öte yandan belirlenen risklere karşı önlemlerin alınması yine kontrol faaliyetleriyle mümkün olabilmektedir. Bu nedenle çalışmada işletmelerdeki kontrol faaliyetlerine yönelik fikir sahibi olabilmek için uygulama yapılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AFYONKARAHİSAR ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE YERALAN İŞLETMELERDE KONTROL FAALİYETLERİNİN UYGULANMASI KONULU ANKET ÇALIŞMASI

I. GİRİŞ

Çalışmanın araştırma kısmı; Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren, 40 işletmeyi kapsamaktadır. Çalışmada araştırma yöntemi olarak birincil veri toplama tekniği olan anket yöntemi kullanılmıştır.

Bölüm içerisinde; araştırmanın amacı, araştırmanın dayandığı hipotezler, araştırmanın yöntemi ve bu yöntemin neden tercih edildiği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra, örneklem seçimi, anket sorularının nitelikleri, toplanan verilerle elde edilen bulgular ve bu bulguların değerlendirilmesi de bölüm içerisinde yer almaktadır.

II. ARAŞTIRMANIN AMACI

İç kontrol sistemi, işletmelerde faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk hedeflerinin gerçekleşmesine makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreçtir. Bu sürecin etkili olabilmesi ve amaçladığı hedeflere ulaşabilmesi için birbirleriyle ilintili; kontrol ortamı, işletmenin risk değerlendirme süreci, finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyet süreçlerini de içeren bilgi sistemleri, kontrol faaliyetleri ve kontrollerin gözetimi şeklinde sıralanan beş unsurunu aynı anda bünyesinde bulundurması gerekmektedir.

Sistemin unsurlarından olan ve onun ayrılmaz bir parçasını teşkil eden kontrol faaliyetleri, risklerin yönetilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olan

faaliyet, politika ve prosedürlerden oluşan mekanizmalardır. Ayrıca kontrol faaliyetleri kontrol ortamının zayıf olduğu durumlarda bu zayıflıkları hafifletebilmektedir.

Literatürde iç kontrol değerlemesini konu alan pek çok araştırma bulmak mümkündür. Ancak araştırmaların iç kontrol değerlendirilmesi odaklı olmadıkları daha ziyade denetçileri ve denetçilerin davranışlarını konu almış gibi gözüktükleri görülmektedir. Nitekim son on yıl içinde yapılan araştırmaların pek çoğu denetçi kararları üzerine yoğunlaşmıştır (O'Leary v.d., 2006: 70). Gerek denetçilerin gerekse yöneticilerin içinde buldukları iç kontrol sisteminin anlaşılması için yapmış oldukları çalışmalar oldukça azdır. Çünkü iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi unsurlarının ele alınmasıyla mümkün olabilmektedir. Bu nedenle bu çalışma ile iç kontrol unsurlarından biri olan kontrol faaliyetleri ele alınmış ve denetici yargısını oluşturacak bakış açısıyla değil, işletmelerdeki bu faaliyetlerin uygulanıp uygulanmadığı ve buna ilişkin sergilenen genel tutumların neler olduğu konusunda genel tespitler yapılmıştır.

Bu tespiti yapabilmek için işletmelerdeki kontrol faaliyetlerine yönelik olarak oluşturulmuş aşağıdaki sorulara cevaplar aranmıştır:

- Kontrol faaliyetlerine ilişkin oluşturulan temel politika ve prosedürlerin işletmelerde mevcut olup olmadığı;
- İşletmelerde performans incelemelerinin yapılıp yapılmadığı;
- İşlemlerin doğruluğunu, tamlığını ve yetkili kişilerce yapılıp yapılmadığını kontrol etmek amacıyla bilgilerin işleme tabi tutulup tutulmadığı;
- İşletmelerde fiziksel kontrollerin yapılıp yapılmadığı;
- İşletmelerde görev ayrımının yapılıp yapılmadığı;
- Performans incelemeleri, bilgilerin işleme tabi tutulması, fiziksel kontrollerin yapılması ve görev ayrılığı hususlarında kontrol faaliyetlerine ilişkin oluşturulan temel politika ve prosedürlerin işletmelerde etkili olup olmadığı.

III. ARAŞTIRMANIN DAYANDIĞI HİPOTEZLER

Araştırmanın amacına yönelik olarak hazırlanan dört hipotez, elde edilen verilere göre analize tabi tutulup test edilmiştir. Bu hipotezler yukarıda araştırmanın amacı kısmında belirtilen araştırma soruları temel alınarak oluşturulmuştur.

Araştırmanın dayandığı hipotezler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

H₁: İşletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmaktadır.

H₂: İşletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmaktadır.

H₃: İşletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin tutumları faaliyet gösterdikleri sektörlere göre farklılaşmaktadır.

H₄: Kontrol faaliyetlerine ilişkin tutumlar işletmede mevcut bulunan kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere göre farklılaşmaktadır.

Yukarıda sıralanan dört hipotez, işletmelerde kontrol faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını ortaya koymak ve bu bağlamda işletmelerin hukuki yapılarının, büyüklüklerinin, faaliyet gösterdikleri sektörlerin ve kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlerinin kontrol faaliyetlerine ilişkin sergilenen tutumlarda önemli bir farklılığa neden olup olmadıklarının tespit edilmesi üzerine oluşturulmuştur.

IV. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırma, Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyetini sürdüren işletmeler hedef alınarak yürütülmüştür. Örneklemin bu şekilde sınırlandırılmasının nedeni belli büyüklüğe ulaşmış ve kurumsallaşma anlamında daha profesyonel çalışan

işletmelerin organize sanayi bölgesinde faaliyet gösterdikleri düşüncesinin yaygın olması ve araştırmanın amacı itibarıyla kontrol faaliyetlerini uygulayabilecek işletmelere ulaşılması gereğidir.

Çalışma için Afyonkarahisar Ticaret Odasının belirleyip ilan ettiği, Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren işletmeler listesinde yer alan işletmelerin 75'ine gidilmiştir. Gidilen işletmelerin 20'si işletme sınırlarını başka kişilerle paylaşamayacaklarını veya çalışmayı cevaplandırarak zamanlarının olmadıklarını ifade ederek böyle bir çalışmaya yardımcı olamayacakları yönünde görüş bildirmişlerdir. Geriye kalan 55 işletme çalışmaya yardımcı olmuş ve yöneltilen sorulara cevap vermişlerdir. Ancak 15'nin vermiş olduğu yanıtlar geçerli veri elde edilmesini mümkün kılamamış ve çalışma 40 işletme tarafından verilen yanıtlar doğrultusunda analize tabi tutulmuştur.

V. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Literatürde özellikle iç kontrol sistemiyle ilgili çeşitli çalışmaların yapıldığını görmek mümkündür. Ancak konuya iç kontrol sisteminin unsurlarından olan kontrol faaliyetlerinin işletmeler tarafından uygulanış biçimleri açısından baktığımızda ise araştırma çalışmalarının sayısının oldukça az olduğu görülecektir. Bu çalışma oluşturulurken, konuyla ilgili yapılan, gerek yerli gerekse yabancı eleştirel kaynak incelemesi sırasında spesifik olarak işletmelerin iç kontrol faaliyetleri uygulamalarına ilişkin yapılmış bir araştırmaya rastlanılmamıştır. Dolayısıyla uygulama çalışması için ihtiyaç duyulan veriler, Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'ndeki işletmelerden, sosyal bilimlerde kabul görmüş geçerli araştırma yöntemleri kullanılarak elde edilmiştir.

Başka bir ifadeyle bu araştırma çalışmasında birincil veriler kullanılacaktır. Birincil veriler; araştırmacının çalışması için ihtiyaç duyduğu özgün verileri değişik araçlar kullanarak kendisinin toplamasıdır. Sosyal bilimlerde birincil veri toplama söz konusu olduğunda başlıca üç yöntem öne çıkmaktadır. Bu yöntemler; anket, gözlem ve mülakattır (Altunışık, vd. 2004: 68).

Çalışmada Afyonkarahisar'daki işletmelerin kontrol faaliyeti uygulamalarına ilişkin tutumlarını ortaya koymak ve bu faaliyetler arasında farklılıkların olup olmadığını tespit etmek amacı ile bölge açısından genel durum değerlendirmesi yapıldığı için araştırma yöntemi olarak anket yöntemine başvurulmuştur. En genel tanımıyla anket, *'cevaplandırıcının daha önce belirlenmiş bir sıralamada ve yapıda oluşturulan sorulara, karşılık vermesiyle veri elde etme yöntemi olarak tanımlanmaktadır'*. Araştırmanın amaçları anlatılırken de değinildiği gibi yapılan uygulamada işletmelerdeki kontrol faaliyetlerine ilişkin tutumlarının ölçülmesi hedeflenmiştir. Dolayısıyla bilgisayar ortamında değerlendirilebilmesi ve uygulamasının kolaylığı gibi nedenlere bağlı olarak bu araştırmada; anket veri toplama yöntemi tercih edilmiştir (Altunışık, vd. 2004: 68).

Anket yönteminin uygulamasında başarılı olabilmek için yöntemin dört temel bileşenin sırası ile izlenmesi ve yürütülmesi gerekmektedir. Anket yöntemi uygulanırken bu bileşenler aşağıdaki sırada yerine getirilmelidir:

1. Hedeflenen topluluğu en iyi ifade edecek örneklemin seçilmesi,
2. Araştırmacının ölçmeye çalıştığı hususla ilgili olarak en uygun soruların hazırlanması,
3. Telefon, posta, kişisel görüşmeler veya teknolojik gelişmelerle birlikte oluşan diğer imkanlar vasıtası ile verilerin elde edilmesi,
4. Yukarıdaki yollar ile elde edilen verilerin, ilgili bilgisayar programları yardımı ile analiz edilmesi (Memiş, 2006: 125).

Araştırmada takip ettiğimiz dört aşama sırası ile aşağıda yer almaktadır.

A) ÖRNEKLEMİN SEÇİMİ

Araştırmanın ana kütesini, Afyonkarahisar Ticaret Odasının belirleyip ilan ettiği, Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren işletmeler listesinde yer alan işletmeler oluşturmaktadır. Ancak araştırmanın kapsamı ve kısıtları kısmında belirtilen nedenlerden dolayı 40 işletmeye ulaşılmıştır.

B) SORULARIN NİTELİKLERİ

Araştırma yöntemi kapsamında cevaplayıcılar (İşletmeler) için anket formu oluşturulmuştur. Hazırlanan anket formu ile cevaplayıcılara,

- İşletme ile ilgili genel bilgi amaçlı "5",
- İşletmelerin faaliyet politika ve prosedürlerine ilişkin sergiledikleri tutumların tespitine yönelik "8",
- Performansa ilişkin tutumları tespit amaçlı "6",
- İşletmelerin bilgileri işleme tabi tutmalarına ilişkin tutumlarının tespitine yönelik "17",
- Fiziksel kontrollere yönelik sergilenen tutumların tespitine yönelik "8",
- Görevlerin ayrılığına ilişkin tutumların tespitine yönelik ise "5",

olmak üzere toplam "49" soru yöneltmiştir (Ek-1). Ankette yer alan sorular SPK tarafından düzenlenen Seri; X, 22 No' lu tebliğinden esinlenerek hazırlanmıştır. Sorulardan 5 tanesi işletme ile ilgili genel bilgi amaçlı olup açık uçlu sorulardır. Kalan 44 soru, dört temel ölçüm düzeyinden interval (aralıklı) ölçüm düzeyinde gerçekleştirilmiştir. İnterval (aralıklı) ölçüm sayısal olarak eşit aralıkların eşit mesafeleri temsil ettiği bir ölçek olup nesnelere sıralanmasında kullanılmaktadır.

Aralıklı ölçüm, ölçüm kalitesi bakımından oranlı ölçümden hemen sonra gelmektedir. Uygulanan anket çalışmasında 5'li likert ölçeğine uygun yargı cümleleri bulunmaktadır. Bu bağlamda işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin tutumları 'kesinlikle katılmıyorumdan- kesinlikle katılıyorum'a kadar beşli bir ayrıma tabi tutularak aralıklandırılmıştır (Altunışık, vd. 2004: 68 – 103).

C) VERİLERİN TOPLANMASI

Afyonkarahisar Ticaret Odasının belirleyip ilan ettiği, Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren işletmeler listesinde yer alan işletmelerin 75'ne gidilerek elden ulaştırılmaya çalışılmış ve çalışmayla ilgili bilgi verilmiştir. Ancak işletmelerin 20'si işletme sırlarını paylaşamayacaklarını veya zamanlarının olmadığını ifade ederek böyle bir çalışmaya yardımcı olamayacakları yönünde görüş bildirmişlerdir. Çalışma kalan 55 işletmenin yardımlarıyla tamamlanmıştır.

D) VERİLERİN ANALİZ YÖNTEMİ

Anket formunda ifade edilen sorular SPSS 15.0 paket programında değerlendirilebilecek şekilde formüle edilmiş ve elde edilen cevaplar, uygun kodlamalarla SPSS programına aktarılmıştır. Aktarılan bu veriler istatistiksel analize tabi tutulmuştur. Araştırmada belirlenmiş olan dört hipotezi test etmek için T testi gerçekleştirilmiştir.

Çok basit bir analiz türü olması, kullanım alanının çok geniş olması ve farklılıkları incelemeye yönelik olması gibi nedenlerden dolayı T testi, sosyal bilimlerdeki araştırmalarda yaygın olarak kullanılan bir analiz türüdür (Altunışık, vd. 2004: 167- 182).

T testi iki grubun karşılaştırılmasında kullanılan bir istatistik tekniğidir (Akgül ve Çevik, 2003: 196- 211). Bu test karşılaştırma yapılan gruplar arasında herhangi bir farkın olup olmadığını göstermektedir (Altunışık, vd. 2004: 167- 182). T- testi sonuçlarının değerlendirilmesi iki kademededir. Birinci kademededir Levene Testi sonuçlarına bakılır. İkinci kademededir ise Levene testi sonuçlarına bağlı olarak t değerinin anlamlı olup olmadığına karar verilir. Levene testinin amacı, üzerinde test yapılan iki grubun varyanslarının aynı olup olmadığını incelemesidir. Varyansların eşit olması veya olmaması durumlarında standart sapmanın farklı şekilde hesaplanıyor olması "t" değerinin de farklı olmasına neden olmaktadır. Bunun için Levene testine ait F değerinin anlamlılık seviyesine bakmak gerekmektedir. Eğer Levene Testi gruplar

arası varyans farkının olduğuna işaret ediyorsa “t” tablosunun varyansların farklı olması durumu (Equal Variance Not Assumed) satırına bakılır ve anlamlılık seviyesi (2- tailed) sütunundaki “p” değeri dikkate alınır. Levene Testi gruplar arası varyans farkının olmadığına işaret ediyorsa “t” tablosunun varyansların eşit olması durumu (Equal Variance Assumed) satırına bakılır ve anlamlılık seviyesi (2- tailed) sütunundaki “p” değeri dikkate alınır (Altunışık, vd. 2004: 294- 296).

Çalışmada yapılan bu analizler neticesinde ulaşılan bulgulara ise aşağıdaki kısımda yer verilmiştir.

VI. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR

Araştırma bulguları, örneklem ve soruların niteliği kısmında da anlatıldığı gibi Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi’nde faaliyette bulunan 40 farklı işletmeden elde edilmiştir. Anket, 5’li likert tipi 44 soru ve genel bilgileri öğrenmeyi amaç edinen açık uçlu beş sorudan oluşmaktadır. Çalışma yüz yüze anket yöntemi ile uygulanmıştır.

Çalışmada araştırma konusu ile ilgili olarak işletmelerden gelen bilgiler doğrultusunda işletmelerin genel profiline yönelik frekans dağılımları ve genel görünüm değerlendirmiş; kontrol faaliyetlerine yönelik sergilenen farklı tutumları belirleyebilmek ve gruplararası karşılaştırma yapabilmek için istatistiksel analiz tekniklerinden olan T testinden faydalanılmıştır.

A) ANKETİ CEVAPLAYAN İŞLETMELER HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Ankete katılan işletmelerin türü ile ilgili çoktan seçmeli sorular yöneltilmiş ve elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımları

İşletmenin Hukuki Yapısı	Frekans	Yüzdelerik Oran
Anonim Şirket	16	42,1
Limited Şirket	22	57,9
Toplam	38	100

Tablo 2’de görüldüğü gibi ankete katılan işletmelerin; % 42,1’i Anonim Şirket, %57,9’u ise Limited Şirkettir.

Ankete katılan işletmelerin faaliyet alanlarını tespit etmek üzere açık uçlu soru yöneltilmiş ve elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3. İşletmelerin Sektörel Dağılımları

Faaliyette Bulunduğu Sektör	Frekans	Yüzdelerik Oran
Gıda	17	42,5
Mermer	23	57,5
Toplam	40	100,0

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlerin frekans dağılımlarına bakıldığında, Tablo 3’de görüleceği üzere %42,5’nun Gıda, % 57,5’nin Mermer sektörlerinde faaliyette buldukları tespit edilmiştir.

Ankete cevap veren işletmelerin kuruluş tarihlerini tespate yönelik açık uçlu soru yöneltilmiş ve buna göre elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 4’de gösterilmiştir. Tabloda görüleceği üzere ankete cevap veren işletmelerin %10’u 1980, %12,5’u 1992, % 7,5’u ise 1995 yıllarında kurulmuşlardır. Geri kalan işletmeler ise frekans tablosunda görüleceği üzere çeşitli tarihlerde faaliyetlerine başlamışlardır.

Tablo 4. İşletmelerin Kuruluş Tarihlerine Göre Dağılımları

Kuruluş Tarihi	Frekans	Yüzdellik Oran	Kuruluş Tarihi	Frekans	Yüzdellik Oran
1860	1	2,5	1991	1	2,5
1901	1	2,5	1992	5	12,5
1940	1	2,5	1994	1	2,5
1960	1	2,5	1995	3	7,5
1968	1	2,5	1997	2	5,0
1980	4	10,0	1998	1	2,5
1985	1	2,5	1999	1	2,5
1986	2	5,0	2000	2	5,0
1987	1	2,5	2001	1	2,5
1988	2	5,0	2002	1	2,5
1989	2	5,0	2003	1	2,5
1990	2	5,0	2006	2	5,0
			Toplam	40	100,00

Bu kısımda, cevaplayıcılara, işletmede kaç kişinin istihdam edildiğini öğrenmeye yönelik açık uçlu soru yöneltilmiştir. Elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 5’de yer almaktadır.

Tablo 5. İşletmelerde Çalışan Personel Sayısının Frekans Dağılımı

Personel Sayısı	Frekans	Yüzdellik Oran	Personel Sayısı	Frekans	Yüzdellik Oran
10	1	2,5	41	1	2,5
11	1	2,5	42	1	2,5
12	1	2,5	43	2	5,0
15	3	7,5	44	1	2,5
16	1	2,5	47	1	2,5
20	6	15,0	48	1	2,5
22	2	5,0	50	1	2,5
25	3	7,5	63	1	2,5
26	1	2,5	135	1	2,5
27	1	2,5	160	1	2,5
30	2	5,0	300	1	2,5
35	3	7,5	390	1	2,5
38	1	2,5	Toplam	40	100,0
39	1	2,5			

Frekans dağılımına bakıldığında çalışmaya katılan işletmelerin en az 10, en fazla 390 işçi istihdam ettikleri görülmektedir. Dağılımın aritmetik ortalaması alındığında ankete katılan işletmelerin Tablo 6’da görüleceği üzere ortalama 51 personel çalıştırdıkları belirlenmiştir. Ancak çalışmaya katılan işletmelerin frekans dağılımlarına bakıldığında işletmelerin %87,5 ‘u ortalamasının altında, %12,5’u ortalamasının üstünde işçi çalıştırmaktadır.

3624 Sayılı KOSGEB Kanunu’nda yer alan tanımlamaya göre, 1- 50 arası işçi istihdam eden işletmeler Küçük ve Orta Boy İşletme olarak değerlendirilmiş, 51- 150 arası işçi istihdam eden işletmeler ise Büyük İşletmeler olarak tanımlanmıştır (Civan ve Tekinkuş, 2002: 3- 4). Araştırma sonuçlarından yola çıkarak Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi’nde yer alan işletmelerin Büyük İşletmeler olduğu ortalamaya bakılarak düşünülebilmekteyse de çalışmaya katılan işletmelerin işçi sayılarını baz alan frekans tablosu incelendiğinde yalnızca 5 işletmenin Kanunda belirtilen tanımlamaya göre Büyük İşletme olduğu, diğer işletmelerin ise Küçük ve Orta Boy İşletme olduğu açıkça görülmektedir.

Tablo 6. İşçi Sayısı Dağılımının Ortalama Değeri

N	40
Ortalama	50,85
Orta Değer	28,50
Mod	20
Standart Sapma	74,92
Minimum Değer	10
Maksimum Değer	390

B) AFYONKARAHİSAR İLİ ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN KONTROL FAALİYETLERİNE İLİŞKİN TUTUMLARININ ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK GENEL DEĞERLENDİRME

Afyonkarahisar İli Organize Sanayi Bölgesi’nde faaliyette bulunan işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin sergiledikleri tutumların ölçülmesi için uygulanan ankette toplam 44 soru sorulmuştur. İkinci bölümde anlatıldığı gibi, kontrol faaliyetleri;

Performans incelemeleri, Bilgilerin işleme tabi tutulması, Fiziksel kontroller, Görev ayrılığı olarak dört gruba ayrılmış ve bu hususlara ilişkin izlenmesi gereken politika ve yöntemler olarak ifade etmiştir. Bu hususlardan performans incelemesine ait altı, bilgilerin işleme tabi tutulması işlemine ait on yedi, fiziksel kontrollere ait sekiz, görev ayrılığına ait beş ve tüm bu hususların izlenmesini sağlayan temel politika ve prosedürlere ait sekiz soru ile değerlendirilmiştir. Aşağıda verilen Tablo 7’de tüm sorular bir arada gösterilmiştir. Tablonun ilk sütununda soruları cevaplandıran sayısı, ikinci sütunda cevaplara ilişkin ortalama ve son sütunda standart sapmalarına yer verilmektedir.

Tablo 7. Değişkenlerin Aritmetik Ortalamaları ve Standart Sapmaları		N	Ort.	Stand. Sapma
Politika ve prosedürler	1- İşletmemizde temel iş süreçlerinin nasıl <u>yürütüleceğini</u> belirleyen politika ve prosedürler bulunmaktadır.	40	3,85	1,167
	2- İşletmemizde temel iş süreçlerinin nasıl <u>gözetleneceğini</u> belirleyen politika ve prosedürler mevcuttur.	40	3,83	1,174
	3- İşletmemizde mevcut bulunan bu politika ve prosedürler görev aldığım işteki temel süreçlere uygun olarak <u>geliştirilmiştir</u> .	40	3,70	1,137
	4- Bu politika ve prosedürler görev aldığım işte <u>uygulamaya</u> konmaktadır.	40	3,90	1,128
	5- İşletmemizde süreçlerin yürütülmesi ve gözetlenmesinden kimin sorumlu olacağına dair politika ve prosedürler mevcuttur.	40	4,08	1,207
	6- Gözetmen personel tarafından uygulanan kontrol mekanizmalarının çalışma şekli düzenli olarak takip edilmektedir.	40	3,98	1,187
	7- Görev aldığım işe yönelik politika ve prosedürlerde eleştirilen hususlar için <u>zamanında</u> tedbirler alınmaktadır.	40	3,95	1,037
	8- Görev aldığım işe yönelik politika ve prosedürlerde eleştirilen hususlar için <u>uygun</u> tedbirler alınmaktadır.	40	3,85	0,949
Performans İncelemeleri	9- İşletmemizde görev aldığım bölümde dönem içinde gerçekleşen <u>finansal performans</u> , önceki dönem performanslarıyla karşılaştırılmaktadır.	40	4,13	0,686
	10- İşletmemizde görev aldığım bölümde dönem içinde gerçekleşen <u>faaliyet performansı</u> , önceki dönem performanslarıyla karşılaştırılmaktadır.	40	4,23	0,577
	11- Görev aldığım bölüme ilişkin elde edilen <u>finansal bilgiler diğer bölümlerle</u> karşılaştırılarak incelenmektedir.	40	3,93	0,888
	12- Görev aldığım bölüme ilişkin elde edilen <u>faaliyet bilgileri diğer bölümlerle</u> karşılaştırılarak incelenmektedir.	40	3,90	0,955
	13- Görev aldığım bölüme ilişkin elde edilen <u>finansal bilgiler işletme dışı kaynaklardan</u> elde edilen bilgilerle karşılaştırılmaktadır.	40	3,30	1,244
	14- Görev aldığımız bölüme ilişkin elde edilen <u>faaliyet bilgileri işletme dışı kaynaklardan</u> elde edilen bilgilerle karşılaştırılmaktadır.	40	3,35	1,189

Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	15- Görev aldığım bölümde işlemler yetkili kişilerce gerçekleştirilmektedir.	40	4,28	0,816
	16- Görev aldığım işle ilgili bilgilerin kontrolü ile ilgili olarak çalışan personel duruma ve konuma uygun sorumluluk taşımaktadır.	40	4,00	0,847
	17- Görev aldığım bölümde sorumluluklar belirlenirken veri işleme ve kayıtların bütünlük içerisinde gerçekleştirilmesi göz önünde bulundurulmaktadır.	40	4,18	0,636
	18- Görev aldığım bölümde işlemler <i>vaktinde</i> kaydedilmektedir.	40	4,13	0,757
	19- Görev aldığım bölümde işlemler <i>tamamen doğru</i> olarak kayıtlara alınmaktadır.	40	4,05	0,986
	20- Yaptığımız işlemlerdeki sonuçların aritmetik doğruluğu kontrol edilmektedir.	40	3,98	0,891
	21- Yaptığımız işlemlerdeki sonuçların seri numaralarının doğruluğu kontrol edilmektedir.	40	3,80	0,883
	22- İşletmemizde girdilerin kontrolü yapılmaktadır.	40	4,35	0,622
	23- Sistem yazılımının temini, değiştirilmesi ve muhafazası yetkili kişilerce yapılmaktadır.	40	4,13	0,992
	24- Sisteme giriş güvenliği mevcuttur.	40	4,00	1,013
	25- Program değişikliği kontrolleri yapılmaktadır	40	4,00	0,934
	26- Programlara ulaşımı sınırlayan kontroller mevcuttur	40	3,73	1,176
	27- Veriye ulaşımı sınırlayan kontroller mevcuttur.	40	3,63	1,055
	28- Yazılım uygulamalarının yeni versiyonlarının uygulanmasına ilişkin kontroller mevcuttur.	40	3,70	0,966
	29- Finansal verileri ve kayıtları değiştirebilecek sistem elemanlarına girişi kısıtlayan sistem yazılımları üzerine kontroller mevcuttur.	40	3,55	1,037
	30- Veri giriş, işleme, üretme, dağıtma ve iletme aşamalarında bilgilerin doğruluğunu teyit edici etkin prosedürler oluşturulmuştur.	40	3,85	0,975
	31- İşletmemizde veri merkezi üzerinde kontroller yapılmaktadır.	40	3,63	1,212
Fiziksel Kontroller	32- Varlıklara erişim konusunda güvenlik tedbirleri alınmaktadır.	40	3,93	0,997
	33- Varlıklara erişim konusunda alınan güvenlik tedbirleri <i>uygulamaya konmaktadır</i> .	40	3,85	1,001
	34- <i>Kayıtlara erişim</i> konusunda güvenlik tedbirleri alınmaktadır.	40	4,08	0,829
	35- Kayıtlara erişim konusunda alınan güvenlik tedbirleri <i>uygulamaya konmaktadır</i>	40	4,05	0,815
	36- Bilgisayar programlarına yetkili kişilerce erişim söz konusudur.	40	3,90	1,128
	37- Veri dosyalarına yetkili kişilerce erişim söz konusudur	40	4,08	0,997
	38- Görev aldığım bölümde periyodik sayımlar yapılmaktadır.	40	4,05	0,904
39- Periyodik sayım sonuçları ile muhasebe kayıtları karşılaştırılmaktadır.	40	4,15	0,975	

Görevlerin Ayrılığı	40- Görev aldığım işte çalışmaların aksamasına yol açabilecek durumlar için yazılı olarak etkin bir olağan üstü durum planı oluşturulmuştur.	40	3,35	1,167
	41- Olağan üstü durum planının güncel, fonksiyonel ve etkin olup olmadığı periyodik olarak test edilmektedir.	40	3,25	1,104
	42- Görev aldığım bölümde işlemlerin <u>planlanması ve gerçekleştirilmesinden</u> farklı kimseler sorumludur.	40	3,45	1,319
	43- Görev aldığım bölümde işlemlerin <u>kaydedilmesi</u> ve <u>varlıkların korunmasından</u> farklı kimseler sorumludur.	40	3,40	1,297
	44- Görev aldığım bölümde elektronik bilgi işleme sistemi içinde sistemle ilgili işlemlerin gerçekleşmesinden ve verilerin kontrol edilmesinden farklı kimseler sorumludur.	40	3,35	1,312

Araştırmanın amaç kısmında daha detaylı bir şekilde değinildiği gibi bu uygulamayla işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin tutumları ölçümlenmeye çalışılmıştır. Yukarıda yer alan Tablo 7’de buna ilişkin işletmelere sorulan bütün sorulara verilen cevaplar ve bu cevapların standart sapmaları ile ortalamaları gösterilmektedir. Bu tablo sayesinde Afyonkarahisar İli Organize Sanayi Bölgesi’ndeki işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin genel tutumu açığa çıkarılmıştır. Konunun daha iyi anlaşılması için verilen cevapların ne olduğu ve ağırlık düzeyleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 8. Cevaplar ve Ağırlık Düzeyleri

Cevaplar	Ağırlık Düz.
Kesinlikle Katılmıyorum	1
Katılmıyorum	2
Fikrim Yok	3
Katılıyorum	4
Kesinlikle Katılıyorum	5

Tablo 7’de yer alan veriler Tablo 8’de gösterilen bilgiler ışığı altında incelendiğinde şu tespitleri yapmak mümkündür. Genel olarak işletmeleri adına anketi cevaplayan katılımcılar işletmelerinde temel politika ve prosedürlerin varlığı ve uygulanması hakkında herhangi bir fikre sahip olmadıkları yönünde görüş bildirmişlerdir. Bu durum ankette yer alan ifadelerin aritmetik ortalamalarına bakıldığında da açıkça görülmektedir. Ancak katılımcıların çoğunluğu işletmelerinde süreçlerin yürütülmesi ve gözetlenmesinden sorumlu kişilerin belirlenmesine yönelik

politika ve prosedürlerin mevcut olduğunu ifade etmişlerdir. Nitekim bu konuya verilen cevapların aritmetik ortalaması da 4,08 çıkmıştır. Bu değer temel politika ve prosedürlerin varlığını tespitiye yönelik sorulan soru grubu içerisindeki en yüksek aritmetik ortalama değerdir.

Kontrol faaliyetlerinden olan performans incelemesi işlemine ilişkin yöneltilen sorulara verilen cevaplara bakıldığında katılımcıların işletmelerinde finansal ve faaliyet performanslarının bir önceki dönem performanslarıyla karşılaştırıldığı yönünde olumlu görüş bildirdikleri görülmektedir. Nitekim 10. ve 11. sorulara verilen yanıtların aritmetik ortalaması da 4,13 ve 4,23 çıkmış ve bu durumu teyit etmiştir. Öte yandan Finansal ve faaliyet bilgilerinin diğer bölümlerle ve işletme dışı kaynaklardan elde edilen diğer bilgilerle karşılaştırılmasına yönelik sorulan 12, 13, 14 ve 15. sorulara verilen cevaplara bakıldığında ise katılımcıların konuya ilişkin her hangi bir fikirlerinin olmadığı yönünde görüş bildirdikleri görülmektedir.

Diğer bir kontrol faaliyeti olan bilgilerin işleme tabi tutulması hususunda sorulan soruların genel değerlendirmesine bakıldığında sorulara cevap veren katılımcıların işletmelerinde bu hususa ilişkin uygulamaların varlığı hakkında fikir sahibi olmadıkları yönünde görüş bildirdikleri görülmektedir.

Bu gruba ilişkin değerlendirmeyi sorular bazında irdelediğimizde ise, bilgilerin işleme tabi tutulmasına ilişkin sorumluluğun belirlenmesine yönelik yapılan kontrollere ait yöneltilen 15, 16 ve 17. sorulara verilen cevaplarda katılımcıların bu kontrollerin işletmelerinde var olduğu yönünde görüş bildirdikleri görülmektedir. Nitekim bu durum ankette yer alan ifadelerin aritmetik ortalamalarına bakıldığında da açıkça görülebilmektedir. Diğer yandan kayıt ve belgeler üzerine yapılan kontrollere ilişkin yöneltilen 18, 19, 20, 21 ve 22. sorulara verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların işletmelerinde işlemlerin vaktinde ve tamamen doğru olarak kayıt altına alındığı ve girdi kontrollerinin yapıldığı yönünde görüş bildirdikleri görülmektedir. Ancak katılımcılar, işlemlerin aritmetik doğruluğu ve işlem sonuçlarının seri numaralarının doğruluğu hususunda kontrollerin yapılıp yapılmadığı konusunda fikirlerinin olmadığını da verdikleri cevaplarla ifade etmişlerdir. Son olarak veri merkezi ve işletmelerde var olan

sistem işleyişleriyle ilgili kontrollere ilişkin yöneltilen 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 ve 31. sorulara verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların çoğunluğunun işletmelerindeki sistem yazılımlarının temini, değiştirilmesi ve muhafazası hususlarının yetkili kişiler tarafından yapıldığı, sisteme giriş güvenliğinin olduğu program değişikliği kontrollerinin yapıldığını ifade etmişlerdir. Ancak işletmelerindeki programlara ve verilere ulaşımı sınırlayan, yeni yazılımların uygulanmasına ve sistem elemanlarının girişini kısıtlayan kontrollerin varlığı hakkında fikirlerinin olmadığı yönünde görüş bildirdikleri de ortalamalara bakılarak açıkça görülmektedir.

Fiziksel kontrollerin yapılıp yapılmadığına ilişkin yöneltilen 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38 ve 39. sorulara bakıldığında anketi cevaplayan katılımcıların işletmelerinde fiziksel kontrollerin yapıldığı yönünde genel bir görüşe sahip oldukları belirlenebilmektedir. Nitekim fiziksel kontrollere ilişkin ifadelerin ortalamalarına bakıldığında da bu durum açıkça görülebilmektedir.

Görevlerin ayrılığına ilişkin uygulamaların varlığı hususunda yöneltilen sorulara bakıldığında ise ankete cevap veren katılımcıların bu hususun işletmelerinde uygulanıp uygulanmadığına dair fikirlerinin olmadığını ifade ettikleri soruların ortalamalarına bakılarak anlaşılabilir. Nitekim fiziksel kontrollere ilişkin ifadelerin ortalamalarına bakıldığında da bu durum açıkça görülebilmektedir.

C) KONTROL FAALİYETLERİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA BULGULARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Araştırma sonucunda gruplar arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla SPSS ortamında anket yoluyla elde edilen veriler kullanılarak T testi yapılmıştır.

İkinci bölümde anlatıldığı gibi, Kontrol Faaliyetleri; Performans incelemeleri, Bilgilerin işleme tabi tutulması, Fiziksel kontroller, Görev ayrılığı olarak dört gruba ayrılmış ve bu hususlara ilişkin izlenmesi gereken politika ve yöntemler olarak ifade etmiştir. Araştırmada T testi ile bu dört gruptaki sorulara ilişkin tutumların, işletmelerin hukuki türlerine, faaliyette buldukları sektörlere, işletmelerin büyüklüklerine ve

işletmelerde kontrol faaliyetlerine ilişkin bulunan temel politika ve prosedürlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığının tespitine yönelik incelemeler yapılmıştır.

1. Kontrol Faaliyetlerinin İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Karşılaştırılması

Anketi cevaplayan işletmeler hakkında genel bilgiler kısmında değinildiği gibi çalışmaya katılan işletmelerin % 42,1'ni oluşturan 16 işletmenin anonim şirket; % 57,9'nu oluşturan 22 işletmenin ise limited şirket olarak iki gruba ayrıldığı görülmektedir. Çalışmanın bu kısmında kontrol faaliyetlerinin işletmelerin hukuki yapılarına göre farklılaşıp farklılaşmadığına yönelik istatistiksel analiz yapılmıştır.

Yukarıda ifade edildiği gibi ankete katılan işletmeler hukuki yapıları bakımından iki gruba ayrıldığı için iki grup arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farkın olup olmadığının tespitinde kullanılan t- Testi (Independent Samples T- test) uygulanmıştır

a) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumların hukuki türlerine göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Araştırmaların tamamı %95 güven aralığında yapılmıştır. Buna göre aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H₀: İşletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmamaktadır.

H₁: İşletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden küçük olduğu için (p= 0,000 < α= 0,05) gruplar arası varyans farkının olduğuna işaret etmektedir. Bu

yüzden t tablosunun varyansların farklı olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 9. Politika ve Prosedürlere İlişkin t- Tablosu

Politika ve Prosedürler	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	20,142	0,000	1,951	36	0,059	0,284
Varyanslar farklı			2,072	35,877	0,046	0,284

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,046 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden küçük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi < Alpha ($p = 0,046 < \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı kabul edilmiştir. Başka bir ifade ile, işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 10. Grup İstatistiği

Hukuki Yapı	N	Ortalama	Standart Sapma
Politika ve Prosedürler A.Ş.	16	34,50	4,789
LTD.	22	29,41	9,127

Tablo 10’da görüleceği üzere Anonim Şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 16 işletmenin temel politika ve prosedürlere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 34,50 ’dir. Bu da 4,31 ($34,50 / 8$) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değerler katılıyorum ifadesini vermektedir. Başka bir ifade ile anonim şirketler kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlerin bünyelerinde mevcut olduğu yönünde olumlu görüş bildirmişlerdir.

Limited Şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 22 işletmenin temel politika ve prosedürlere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise

29,41'dir. Bu da 3,67 (29,41 / 8) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değer fikrim yok ifadesini vermektedir. Başka bir ifade ile limited şirketler kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlerin işletmelerinde var olup olmadığına dair herhangi bir fikirlerinin olmadığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

b) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın ikinci varsayımı işletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumlarının hukuki türlerine göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H₀: İşletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmamaktadır.

H₂: İşletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkının olmadığına işaret etmektedir ($p = 0,105 > \alpha = 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 11. Performans İncelemelerine İlişkin t Tablosu

Performans İncelemesi	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	2,764	0,105	1,427	36	0,162	0,233
Varyanslar farklı			1,441	33,609	0,159	0,233

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,162 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla $p = 0,162 > \alpha = 0,05$

olduğundan araştırmanın varsayımı reddedilmiştir. Buna göre işletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmamaktadır. Diğer bir ifade ile farklı hukuki yapıya sahip işletmelerin performans incelemelerine yönelik benzer tutum sergiledikleri de söylenebilir.

Tablo 12. Grup İstatistiği

	Hukuki Yapı	N	Ortalama	Standart Sapma
Performans İncelemeleri	A.Ş.	16	24,00	4,633
	LTD.	22	22,23	3,571

Tablo 12’de görüleceği üzere Anonim Şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 16 işletmenin performans incelemelerine ilişkin toplam altı soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 24,00 ’dır. Bu da 4 (24,00 / 6) değerine tekabül etmektedir. Limited şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 22 işletmenin temel performans incelemelerine ilişkin toplam altı soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 22,23’dür. Bu da 3,71 (22,23/ 6) değerine tekabül etmektedir Ancak t Testinde tutumlar açısından anlamlı bir fark çıkmadığından 3,71 değeri 4’e yakın bir değer olarak yorumlanabilir. Bundan dolayı cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında genel olarak bu değerlerin katılıyorum ifadesini verdiği söylenebilir. Sonuç olarak hem anonim şirketlerin hem de limited şirketlerin performans incelemesi yaptıklarına yönelik olumlu görüş bildirdikleri söylenebilir.

c) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın üçüncü varsayımı işletmelerin bilgileri işleme tabi tutmalarına yönelik tutumlarının hukuki türlerine göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H₀: İşletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmamaktadır.

H₃: İşletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 13. Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına İlişkin t- Tablosu

Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	24,876	0,000	2,861	36	0,007	0,420
Varyanslar farklı			3,042	35,821	0,004	0,420

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden küçük olduğu için gruplar arası varyans farkı olduğuna işaret etmektedir ($p= 0,000 < \alpha= 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların farklı olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,004 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden küçük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $< \text{Alpha}$ ($p= 0,007 < \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayım kabul edilmiştir. Buna göre işletmelerin bilgileri işleme tabi tutulmasına yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmaktadır. Diğer bir ifade ile farklı hukuki yapıya sahip işletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulması açısından farklı tutum sergiledikleri de söylenebilir.

Tablo 14. Grup İstatistiği

Hukuki Yapı	N	Ortalama	Standart Sapma
Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması A.Ş.	16	72,31	6,916
LTD.	22	64,27	2,456

Tablo 14’de görüleceği üzere Anonim Şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 16 işletmenin bilgilerin işleme tabi tutulmasına ilişkin toplam on yedi soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 72,31 ’dir. Bu da 4,25 ($72,31 / 17$) değerine tekabül

etmektedir. Cevapların ağırlık düzeylerine bakıldığında bu değer katılıyorum ifadesini vermektedir. Dolayısıyla anonim şirketler bilgilerin işleme tabi tutulması faaliyetini yaptıklarına yönelik olumlu görüş bildirmişlerdir.

Limited Şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 22 işletmenin bilgilerin işleme tabi tutulmasına ilişkin toplam on yedi soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 64,27'dir. Bu da 3,78 (64,27 / 17) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değer fikrim yok ifadesini vermektedir. Dolayısıyla Limited Şirketler bilgilerin işleme tabi tutulması işlemini yapıp yapmadıklarına dair herhangi bir fikirlerinin olmadığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

d) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumlarının işletmelerin hukuki yapılarına göre farklılaşmış olduğu yönündedir.

H_0 : İşletmelerin fiziksel kontrollere ilişkin tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmamaktadır.

H_4 : İşletmelerin fiziksel kontrollere ilişkin tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden küçük olduğu için gruplar arası varyans farkının olduğuna işaret etmektedir ($p= 0,000 < \alpha= 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların farklı olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,003 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden küçük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $< \text{Alpha}$ ($p= 0,003 < \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı kabul edilmiştir.

Tablo 15. Fiziksel Kontrollere İlişkin t- Tablosu

Fiziksel Kontroller	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	68,084	0,000	3,149	36	0,003	0,438
Varyanslar farklı			3,479	32,190	0,001	0,438

Buna göre işletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmaktadır. Diğer bir ifade ile farklı hukuki yapıya sahip işletmelerin fiziksel kontrollerin yapılması açısından farklı tutum sergiledikleri de söylenebilir.

Tablo 16. Grup İstatistiği

Hukuki Yapı	N	Ortalama	Standart Sapma
Fiziksel Kontroller A.Ş.	16	34,63	3,481
LTD.	22	30,68	7,312

Tablo 16’da görüleceği üzere Anonim Şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 16 işletmenin fiziksel kontrollere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 34,63’dür. Bu da 4,32 (34,63 / 8) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeylerine bakıldığında bu değer katılıyorum ifadesini vermektedir. Dolayısıyla anonim şirketler fiziksel kontrolleri yaptıklarına dair olumlu görüş bildirmişlerdir.

Limited Şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 22 işletmenin fiziksel kontrollere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 30,68’dir. Bu da 3,83 (30,68 / 8) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değer fikrim yok ifadesini vermektedir. Dolayısıyla Limited Şirketler fiziksel kontrolleri yapıp yapmadıklarına dair herhangi bir fikirlerinin olmadığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

e) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın beşinci varsayımı işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumlarının hukuki türlerine göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin görevlerin ayrılığına ilişkin tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmamaktadır.

H_5 : İşletmelerin görevlerin ayrılığına ilişkin tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkının olmadığına işaret etmektedir ($p = 0,878 > \alpha = 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,635 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $> \alpha$ ($p = 0,635 > \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı reddedilmiştir. Buna göre işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları hukuki yapılarına göre farklılaşmamaktadır. Diğer bir ifade ile farklı hukuki yapıya sahip işletmelerin görevlerin ayrılığına açısından benzer tutum sergiledikleri de söylenebilir.

Tablo 17. Görevlerin Ayrılığına İlişkin t- Tablosu

Görevlerin Ayrılığı	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	0,878	0,355	0,479	36	0,635	0,080
Varyanslar farklı			0,480	32,840	0,634	0,080

Tablo 18’de görüleceği üzere Anonim Şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 16 işletmenin görevlerin ayrılığına ilişkin toplam beş soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 19,13’dir. Bu da $3,82 (19,13 / 5)$ değerine tekabül etmektedir. Limited Şirket olan ve çalışmaya katılan toplam 22 işletmenin görevlerin ayrılığına ilişkin toplam beş soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 15,73’dir. Bu da $3,14 (15,73 / 5)$ değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında ise bu değerler fikrim yok ifadesini vermektedir.

Tablo 18. Grup İstatistiği

	Hukuki Yapı	N	Ortalama	Standart Sapma
Görev Ayrılığı	A.Ş.	16	19,13	4,674
	LTD.	22	15,73	4,891

Dolayısıyla hem Anonim Şirket hem de Limited Şirketlerin görevlerin ayrılığına ilişkin kontrol faaliyetini yapıp yapmadıklarına dair herhangi bir fikirlerinin olmadığı yönünde görüş bildirmiş oldukları görülmektedir.

f) Sonuç

Kontrol faaliyetlerinin işletmelerin hukuki yapılarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirleyebilmek için yapılan istatistiksel analiz sonuçları neticesinde varılan tespitlere toplu olarak aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

Aile şirketlerinde ve dışarıdan herhangi bir ortağa gerek duymayarak yönetilen firmalarda daha az formal sistemler iç kontrol sisteminin yerini almıştır. Daily ve Dollinger aile şirketi sahiplerinin gereksiz raporlama sistemlerine ve gözlemlemeye açıkça para harcamayı istemediklerini ve otokontrol mekanizmalarından yoksun olduklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca profesyonel olarak yönetilen firmaların aile firmalarına göre iç kontrol faaliyetlerine çok daha fazla güvendiklerini de belirtmişlerdir (McMahon, 2005: 1- 25).

Tablo 19. Kontrol Faaliyetlerinin Hukuki Yapıya Göre Durumu

Kontrol Faaliyetleri	Hukuki Yapı	
	Anonim Şirket	Limited Şirket
Kontrol faaliyetlerinin izlenmesine yönelik temel politika ve prosedürler	Var	Yok
Performans İncelemeleri	Var	Var
Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	Var	Yok
Fiziksel Kontroller	Var	Yok
Görevlerin Ayrılığı	Yok	Yok

Ülkemizdeki işletmelerin çoğunun aile şirketi niteliğinde olduğu bilinmektedir. Çalışmaya katılan ve Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyette bulunan 38 şirkete bakıldığında, % 42,1'lik dilimi oluşturan 16 şirketin ortakları aile üyelerinden oluşan ve dışarıdan her hangi bir ortağa gerek duymayarak yönetilen Limited Şirketlerden; % 57,9'luk dilimi oluşturan 22 şirketin ise daha kurumsal olarak yönetilen ve halka açık Anonim Şirketlerden oluştuğu görülmektedir. Kontrol faaliyetlerinin işletmelerinde uygulanıp uygulanmadığına yönelik tespitlerde bulunmak için sorulara verilen cevapların analize tabi tutulması ile elde edilen verilere bakıldığında Anonim şirketlerin görevlerin ayrılığı faaliyeti dışındaki kontrol faaliyetlerini uyguladıkları görülmektedir. Limited şirketlerin ise kontrol faaliyetlerini genel anlamda uygulamadıkları belirlenmiştir. Nitekim Daily ve Dollinger'in öne sürmüş oldukları görüşlerle de varılan sonuçlar örtüşmektedir. Yani daha kurumsal şirketlerin kontrol faaliyetlerini uyguladıkları dolayısıyla da bunlara güvendikleri sonucu çıkarılabilir. Öte yandan literatür taramalarında Yılancı tarafından yapılan ve İstanbul Sanayi Odası tarafından belirlenen Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşuna uygulanan bir çalışmada elde edilen verilere bakıldığında da çalışmaya katılan şirketlerin ki bu şirketlerin %31,4'ünün aile şirketi özelliği gösterdiği; % 66,9'unun aile şirketi olmayan ve daha kurumsal çalışan şirketler olduğu ifade edilmiştir, % 80,3' lük kısmının yani çoğunluğunun kontrol faaliyetlerini uyguladıkları yönünde olumlu görüş bildirdikleri ifade edilmiştir. Bu çalışmada elde edilen bulgularla bizim tespit ettiğimiz bulgular genel anlamda örtüşmektedir. Ancak burada yapılan çalışma ile hangi kontrol

faaliyetinin uygulanıp uygulanmadığıyla ilgili ayrıntı vermemekte, işletmelerin genel olarak kontrol faaliyetlerini uyguladıkları yönünde genel tespit sonuçları verilmektedir.

2. Kontrol Faaliyetlerinin İşletmelerin Büyüklüklerine Göre Karşılaştırılması

Anketi cevaplayan işletmeler hakkında genel bilgiler kısmında ayrıntılı olarak değinildiği gibi çalışmaya katılan işletmeler ortalama 51 işçi çalıştırmaktadır. Ancak Tablo 4'e bakıldığında işletmelerin % 87,5'u ortalamanın altında, % 12,5'u ise ortalamanın üstünde işçi çalıştırmaktadır. Dolayısıyla çalışmaya katılan işletmelerin %87,5'u Küçük ve Orta Boy İşletmeler iken % 12,5'u Büyük İşletmeler sınıfında yer almaktadır.

Çalışmanın bu kısmında kontrol faaliyetlerinin işletmelerin büyüklüklerine göre farklılaşp farklılaşmadığına yönelik istatistiksel analiz yapılmıştır. Ankete katılan işletmelerin büyüklüklerine bakıldığında işletmelerin Küçük ve Orta Boy İşletmeler ve Büyük İşletmeler olarak iki gruba ayrıldığı görülmektedir. Bu yüzden çalışmanın bu kısmında iki grup arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farkın olup olmadığının tespitinde kullanılan t- Testi (Independent Samples T- test) uygulanmıştır.

a) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumların işletme büyüklüğüne göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Araştırmaların tamamı %95 güven aralığında yapılmıştır. Buna göre aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmamaktadır.

H_6 : İşletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için ($p= 0,111 > \alpha= 0,05$) gruplar arası varyans farkının olmadığına işaret etmektedir. Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 20. Politika ve Prosedürlere İlişkin t- Testi

Politika ve Prosedürler	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	2,658	0,111	-0,625	38	0,536	-0,143
Varyanslar farklı			-0,662	5,418	0,535	-0,143

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,536 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $> \text{Alpha}$ ($p= 0,536 > \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı reddedilmiştir. Başka bir ifade ile işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmamaktadır.

Tablo 21. Grup İstatistiği

İşletme Büyüklüğü	N	Ortalama	Standart Sapma
Politika ve Prosed. KOBİ	35	32,74	8,287
Büyük İşletme	5	33,80	6,979

Tablo 21’de görüleceği üzere Küçük ve Orta Boy İşletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 35 işletmenin temel politika ve prosedürlere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 32,74 ’dur. Bu da 4,09 ($32,74 / 8$) değerine tekabül etmektedir.

Büyük işletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 5 işletmenin temel politika ve prosedürlere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 33,80’dir. Bu da 4,22 ($33,80 / 8$) değerine tekabül etmektedir. Cevapların

ağırlık düzeyine bakıldığında bu değerler katılıyorum ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri hem Kobi hem de Büyük işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlerin işletmelerinde var olduğuna dair olumlu görüş bildirdikleri sonucunu vermektedir

b) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumlarının büyüklüklerine göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmamaktadır.

H_7 : İşletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden küçük olduğu için gruplar arası varyans farkının olduğuna işaret etmektedir ($p = 0,000 < \alpha = 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların farklı olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 22. Performans İncelemelerine İlişkin t- Tablosu

Performans İncelemesi	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	18,168	0,000	-1,312	38	0,197	-0,314
Varyanslar farklı			-1,444	5,582	0,202	-0,314

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,202 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla $p = 0,202 > \alpha = 0,05$ olduğundan araştırmanın varsayımı reddedilmiştir.

Buna göre işletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmamaktadır. Diğer bir ifade ile farklı büyüklüğe sahip işletmelerin performans incelemelerine yönelik benzer tutum sergiledikleri de söylenebilir.

Tablo 23. Grup İstatistiği

	İşletme Büüklüğü	N	Ortalama	Standart Sapma
Performans İncelemesi	KOBİ	35	22,46	3,951
	Büyük İşletme	5	25,40	4,099

Tablo 23’de görüleceği üzere Küçük ve Orta Boy İşletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 35 işletmenin performans incelemelerine ilişkin toplam altı soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 22,46 ’dır. Bu da 3,74 (22,46/ 6) değerine tekabül etmektedir. Bu değer de 4 değerine yakın bir değer olduğundan katılıyorum ifadesi olarak yorumlanabilir.

Büyük işletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 5 işletmenin temel performans incelemelerine ilişkin toplam altı soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 25,40’dır. Bu da 4,23 (25,40/ 6) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında da yine bu değer katılıyorum ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri hem Kobi hem de Büyük işletmelerin performans incelemesini yaptıklarına dair olumlu görüş bildirdikleri sonucunu vermektedir.

c) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin bilgileri işleme tabi tutmalarına yönelik tutumlarının işletme büyüklüğüne göre farklılaşmış olduğu yönündedir.

Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : Bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumlar işletme büyüklüğüne göre farklılaşmamaktadır.

H_8 : Bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumlar işletme büyüklüğüne göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden küçük olduğu için gruplar arası varyans farkı vardır ($p= 0,003 < \alpha= 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların farklı olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 24. Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına İlişkin t- Tablosu

Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	10,354	0,003	-0,963	38	0,342	-0,229
Varyanslar farklı			-1,052	5,549	0,336	-0,229

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,336 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $>$ Alpha ($p= 0,336 > \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmamızın varsayımı reddedilmiştir. Buna göre işletmelerin bilgileri işleme tabi tutulmasına yönelik tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmamaktadır. Diğer bir ifade ile farklı büyüklüğe sahip işletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulması açısından benzer tutum sergiledikleri de söylenebilir.

Tablo 25. Grup İstatistiği

	İşletme Büyüklüğü	N	Ortalama	Standart Sapma
Bilgi İşleme Tabi Tut.	KOBİ	35	66,60	12,018
	Büyük İşletme	5	69,40	4,879

Tablo 25’de görüleceği üzere Küçük ve Orta Boy İşletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 35 işletmenin bilgilerin işleme tabi tutulmasına ilişkin toplam on yedi soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 66,60 ’dır. Bu da $3,92 (66,60/17)$ değerine tekabül etmektedir. Bu değer de 4 değerine yakın bir değer olduğundan katılıyorum ifadesi olarak yorumlanabilir.

Büyük işletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 5 işletmenin bilgilerin işleme tabi tutulmasına ilişkin toplam on yedi soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 69,40’dır. Bu da $4,08 (69,40/17)$ değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında da yine bu değer katılıyorum ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri hem Kobi hem de Büyük işletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulması işlemini yaptıklarına dair olumlu görüş bildirdikleri sonucunu vermektedir.

d) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumlarının işletme büyüklüğüne göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları büyüklüğe göre farklılaşmamaktadır.

H_9 : İşletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları büyüklüğe göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden küçük olduğu için gruplar arası varyans farkının olduğuna işaret etmektedir ($p= 0,000 < \alpha= 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların farklı olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,000 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden küçük bir değerdir. Anlamlılık düzeyi $< \alpha$ (p= 0,000 $< \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı kabul edilmiştir .

Tablo 26. Fiziksel Kontrollere İlişkin t- Tablosu

Fiziksel Kontroller	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	114,000	0,000	-1,780	38	0,083	-0,400
Varyanslar farklı			-4,761	34,000	0,000	-0,400

Buna göre işletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmaktadır. Diğer bir ifade ile farklı büyüklüğe sahip işletmelerinde fiziksel kontrollerin yapılması açısından farklı tutum sergiledikleri de söylenebilir.

Tablo 27. Grup İstatistiği

	İşletme Büyüklüğü	N	Ortalama	Standart Sapma
Fiziksel Kontroller	KOBİ	35	31,66	6,453
	Büyük İşletme	5	35,00	3,742

Tablo 27’de görüleceği üzere Küçük ve Orta Boy İşletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 35 işletmenin fiziksel kontrollere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 31,66 ’dır. Bu da 3,95 (31,66/ 8) değerine tekabül etmektedir. Değerin standart sapmasının yüksek olması fiziksel kontrollerin yapılması açısından küçük ve orta boy işletmelerin fikrim yok ifadesini kullandıkları şeklinde yorumlanabilir.

Büyük işletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 5 işletmenin fiziksel kontrollere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 35,00’dir. Bu da 4,38 (35,00/ 8) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık

düzeyine bakıldığında ise bu değer katılıyorum ifadesini vermektedir. Yani büyük işletmelerde fiziksel kontrollerin yapıldığı yönünde olumlu görüş bildirilmiştir.

e) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumlarının işletme büyüklüğüne göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları büyüklüğe göre farklılaşmamaktadır.

H_{10} : İşletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları büyüklüğe göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkının olmadığına işaret etmektedir ($p = 0,0791 > \alpha = 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 28. Görevlerin Ayrılığına İlişkin t- Tablosu

Görevlerin Ayrılığı	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	0,072	0,791	-0,707	38	0,484	-0,171
Varyanslar farklı			-0,661	5,010	0,538	-0,171

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,484 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $>$ Alpha ($p = 0,484 > \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı reddedilmiştir. Buna göre işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları büyüklüklerine göre farklılaşmamaktadır. Diğer bir ifade ile farklı büyüklüğe sahip

işletmelerinde görevlerin ayrılığına açısından benzer tutum sergiledikleri de söylenebilir.

Tablo 29. Grup İstatistiği

	İşletme Büyüklüğü	N	Ortalama	Standart Sapma
Görevlerin Ayrılığı	KOBİ	35	16,86	5,151
	Büyük İşletme	5	16,40	5,727

Tablo 29’da görüleceği üzere Küçük ve Orta Boy İşletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 35 işletmenin görevlerin ayrılığına ilişkin toplam beş soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 16,86 ’dır. Bu da $3,37 (16,86/ 5)$ değerine tekabül etmektedir.

Büyük işletme niteliğinde olan ve çalışmaya katılan toplam 5 işletmenin görevlerin ayrılığına ilişkin toplam beş soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 16,40’dır. Bu da $3,28 (16,40 / 5)$ değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında ise bu değerler fikrim yok ifadesini vermektedir. Yani yapılan analiz hem küçük ve orta boy işletmelerin hem de büyük işletmelerin görevlerin ayrılığına ilişkin kontrol faaliyetini yapıp yapmadıklarına dair fikirlerinin olmadığı sonucunu vermiştir.

f) Sonuç

Kontrol faaliyetlerinin işletmelerin büyüklüklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirleyebilmek için yapılan istatistiksel analiz sonuçları neticesinde varılan tespitler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

İşletmenin hacmi ve faaliyetlerinin karmaşıklığı başvurulacak iç kontrol unsurlarına ilişkin yöntemleri etkilemektedir. Küçük işletmelerde, yazılı yürütme kurallarından çok, sözlü haberleşme, dürüstlük ve ahlaki davranışın önemli olduğu bir kültür gelişmiştir.

Tablo 30. Kontrol Faaliyetlerinin İşletme Büyüklüğüne Göre Durumu

Kontrol Faaliyetleri	İşletme Büyüklüğü	
	KOBİ	Büyük İşletmeler
Kontrol faaliyetlerinin izlenmesine yönelik temel politika ve prosedürler	Var	Var
Performans İncelemeleri	Var	Var
Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	Var	Var
Fiziksel Kontroller	Yok	Var
Görevlerin Ayrılığı	Yok	Yok

Uzay'a göre küçük işletmelerde az sayıda personele sahip oldukları için, kaydetme, koruma ve izin verme sorumluluklarının uygun şekilde dağılımını yapmak çoğunlukla güç olmaktadır. Genellikle ortaklar ve çalışanlar arasında yakın kişisel ilişkiler yüzünden kişiler zaman zaman hak etmedikleri mevkilere yerleştirilebilmektedir. Ayrıca çoğunlukla işletme sahiplerinin yönetici olduğu küçük işletme yetkilileri kontrol faaliyetlerini oluşturmak için gerekli bilgiye sahip olamamaktadır. Nitekim bu faktörlerden dolayı da küçük işletmelerde iç kontrolleri yerine getirmek oldukça güçleşmektedir. Yine Uzay'a göre genellikle küçük işletmelerde kontrol faaliyetleri ya hiç yoktur ya da çok az tanımlanmıştır (Uzay, 1999: 97). Uzay'ın yapmış olduğu bu tespitler ile Afyonkarahisar Organiza Sanayi Bölgesi'nde faaliyette bulunan KOBİ ve Büyük işletme niteliğindeki işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin tutumlarını ölçmek için yapılan anket çalışmasında işletmelerin vermiş oldukları cevapların analizi sonucunda elde edilen veriler karşılaştırıldığında kısmen örtüştüğü görülmektedir. Çalışmanın analiz sonuçlarına bakıldığında KOBİ'lerin fiziksel kontrol faaliyetlerini ve görevlerin ayrılığını yapmadıkları; performansların incelenmesi ve bilgilerin işleme tabi tutulması faaliyetlerini ise yaptıkları görülmektedir. Yani Uzay'ın da belirttiği gibi küçük işletmelerde kontrol faaliyetleri tam anlamıyla yürütülmemektedir. Büyük işletmelerin ise küçük işletmelere nazaran kısmen kontrol faaliyetlerini daha fazla yürüttükleri elde edilen bulgulara bakarak söylenebilir.

Literatür araştırmasında işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin tutumlarının nasıl olduğuyla ilgili bire bir örtüşen çalışma bulunamamıştır. Ancak kısmen benzerliklerin olduğu ve Merz ve Sauber tarafından yapılan yönetim kontrollerine ilişkin çalışmanın bulguları ile karşılaştırma yapılabilmektedir.

Merz ve Sauber'ın küçük işletmelerdeki yönetsel kontrollerin profilini tespit etmek için yapmış olduğu çalışmada ele alınan işletmeler dört tip olarak ayrılmıştır. Merz ve Sauber çalışmalarında basit yapıya sahip ve küçük firmaları birinci tip işletmeler olarak tanımlanmış ve bu firmaların minimum planlama ve kontrol yaptıklarını ve merkezi olduklarını ifade etmişlerdir.

Oldukça dinamik, rekabetçi ve farklı olan, teşkilatlanmaya, planlamaya ve kontrol faaliyetlerine karşı olan firmaları dördüncü tip firma olarak tanımlamışlardır. Bu firmaların girişimci olarak faaliyette bulduklarını, küçük formalitelerle uğraşmak istemediklerini ve otoritelerini daha düşük yönetim kademelerine devreden, çevre analizi ve gözlemlerle uğraşan, kişiler arasında iç iletişim yoluyla etkileşimi destekleyen firmalar olduklarını ifade etmişlerdir.

Gözlemci, formal, verimli, geleceğe yönelik ve maliyet kontrollü bakış açısına sahip firmalara karma yapıdaki firmalar demiş ve ikinci tip firma olarak tanımlamışlardır. İkinci tip firmaların birinci tip ve dördüncü tip firmaların karması niteliğinde olduğunu söylemişlerdir. Karma firmaların gelecek için plan yaptıkları ve fırsatlar için çevrelerini araştırdıkları için dördüncü tip firmalara benzediklerini ancak yapı olarak basit yapıya sahip, merkezileşmiş ve sezgisel oldukları için de birinci tip firmalara benzediklerini ifade etmişlerdir (Merz ve Sauber, 195: 551- 564). Çalışmadaki KOBİ'ler, Merz ve Sauber'ın ikinci tip firmalar olarak tanımladığı karma tipi firmalara benzediğinden bu firmaların analiz bulguları ile KOBİ'lerin analiz bulgularının karşılaştırılması daha doğru olacaktır.

Son olarak Merz ve Sauber bölüm esasına göre örgütlenmiş ve planlı olan firmaların nispeten büyük firmalar olduklarını belirtmiş ve bu firmaları üçüncü tip firmalar olarak tanımlamışlardır. Bu firmaların daha çok uzmanlaştıklarını, kısmen

bürokratik ve aynı zamanda girişimci olduklarını ifade etmişlerdir. Dolayısıyla çalışmadaki büyük işletmelerin analiz bulgularıyla Merz ve Sauber'ın tanımladığı üçüncü tip firmaların analiz bulgularının karşılaştırılması yerinde olacaktır.

Merz ve Sauber'ın çalışmasındaki ikinci tip yani karma nitelikteki firmalara ilişkin yapılan analiz sonuçlarında elde edilen bulgulara göre bu firmaların genel anlamda kontrollerin yapılmasına yönelik olumsuz görüş bildirdikleri ve bu işlemlerin işletmelerinde yapılmadığını ifade ettikleri görülmektedir. Ancak hangi kontrol faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığına ilişkin ayrıntılı bulgu sonuçları verilmemektedir. Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyette bulunan KOBİ'lerin analiz verileri sonucunda elde edilen bulgulara bakıldığında fiziksel kontrollerin ve görevlerin ayrılığı işlemlerinin yapılmadığı görülmektedir. Genel olarak bakılacak olursa KOBİ'lerin kontrol faaliyetlerini kısmen uyguladıkları söylenebilir ki bu da literatür bulgularıyla kısmen örtüşmektedir.

Öte yandan Merz ve Sauber'ın çalışmasındaki üçüncü tip yani Büyük işletmelere ilişkin yapılan analiz sonuçlarında elde edilen bulgulara göre bu firmaların genel anlamda kontrol faaliyetlerinin yapılmasına yönelik olumlu görüş bildirdikleri ve işletmelerinde uyguladıklarını ifade ettikleri tespit edilmiştir. Yine bu çalışmada hangi kontrol faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığına ilişkin ayrıntılı bulgu sonuçları verilmemektedir. Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyette bulunan Büyük İşletmelerin analiz verileri sonucunda elde edilen bulgulara bakıldığında ise görevlerin ayrılığı işlemlerinin yapılmadığı görülmektedir. Ancak genel olarak bakılacak olursa Büyük işletmelerin genel olarak kontrol faaliyetlerini uyguladıkları söylenebilir ki bu da literatür bulgularıyla kısmen örtüşmektedir.

3. Kontrol Faaliyetlerinin İşletmelerin Faaliyette Buldukları Sektörlere Göre Karşılaştırılması

Anketi cevaplayan işletmeler hakkında genel bilgiler kısmında değinildiği üzere çalışmaya katılan işletmeler gıda ve mermer sektöründe faaliyet göstermektedirler.

Tablo 2'ye bakıldığında bu işletmelerin % 42,5'nun gıda sektöründe, %57,5'nin mermer sektöründe faaliyette buldukları görülmektedir.

Çalışmanın bu kısmında kontrol faaliyetlerinin işletmelerin faaliyette buldukları sektöre göre farklılaşıp farklılaşmadığına yönelik istatistiksel analiz yapılmıştır. Yukarıda ifade edildiği gibi ankete katılan işletmeler sektörel olarak iki gruba ayrıldığı için çalışmanın bu kısmında iki grup arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farkın olup olmadığının tespitinde kullanılan t- Testi (Independent Samples T- test) uygulanmıştır

a) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumlarının çalışılan sektöre göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Araştırmaların tamamı %95 güven aralığında yapılmıştır. Buna göre aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumları sektörlere göre farklılaşmamaktadır.

H_{11} : İşletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumları sektörlere göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkının olmadığına işaret etmektedir ($p= 0,480 > \alpha= 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,728 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $> \text{Alpha}$ ($p = 0,728 > \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı reddedilmiştir.

Tablo 31. Politika ve Prosedürlere İlişkin t- Tablosu

Politika ve Prosedürler	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	0,508	0,480	0,350	38	0,728	0,054
Varyanslar farklı			0,352	35,314	0,727	0,054

Buna göre işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlere yönelik tutumları faaliyette buldukları sektörlerle göre farklılaşmamaktadır. Diğer bir ifade ile farklı faaliyet alanlarında bulunan işletmelerin politika ve prosedürler açısından benzer tutum sergiledikleri de söylenebilir.

Tablo 32. Grup İstatistiği

	Sektör	N	Ortalama	Standart Sapma
Politika ve Prosedürler	GIDA	17	32,59	7,706
	MERMER	23	32,04	8,413

Tablo 32’de görüleceği üzere gıda sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 17 işletmenin temel politika ve prosedürlere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 32,59 ’dur. Bu da 4,07 (32,59/ 8) değerine tekabül etmektedir.

Mermer sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 23 işletmenin temel politika ve prosedürlere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 32,04’dir. Bu da 4,00 (32,04 / 8) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değerler katılıyorum ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri hem gıda sektöründe hem de mermer sektöründe yer alan işletmelerin kontrol faaliyetlerine ilişkin temel politika ve prosedürlerin işletmelerinde var olduğuna dair olumlu görüş bildirdikleri sonucunu vermektedir.

b) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumlarının sektörlere göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumları faaliyette buldukları sektörlere göre farklılaşmamaktadır.

H_{12} : İşletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumları faaliyette buldukları sektörlere göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkının olmadığına işaret etmektedir ($p = 0,315 > \alpha = 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 33. Performans İncelemelerine İlişkin t- Tablosu

Performans İncelemeleri	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	1,038	0,315	1,325	38	0,193	0,212
Varyanslar farklı			1,331	35,175	0,192	0,212

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,193 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $>$ Alpha ($p = 0,193 > \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı reddedilmiştir. Buna göre işletmelerin performans incelemelerine yönelik tutumları sektörlere göre farklılaşmamaktadır. Diğer bir ifade ile farklı sektörlerde faaliyette bulunan işletmelerin performans incelemelerine yönelik benzer tutum sergiledikleri görülmektedir.

Tablo 34. Grup İstatistiği

	Sektör	N	Ortalama	Standart Sapma
Performans incelemeleri	GIDA	17	23,88	4,241
	MERMER	23	22,04	3,784

Tablo 32’de görüleceği üzere gıda sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 17 işletmenin performans incelemelerine ilişkin toplam altı soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 23,88’dir. Bu da 3,98 (23,88/ 6) değerine tekabül etmektedir.

Mermer sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 23 işletmenin performans incelemelerine ilişkin toplam altı soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 22,04’dir. Bu da 3,67 (22,04 / 6) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değerler fikrim yok ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri hem gıda sektöründe hem de mermer sektöründe yer alan işletmelerin performans incelemelerine ilişkin kontrol faaliyetlerini işletmelerinde uygulanıp uygulanmadığına dair fikirlerinin olmadığı sonucunu vermektedir.

c) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin bilgileri işleme tabi tutmalarına yönelik tutumlarının faaliyette bulunulan sektöre göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumları faaliyette buldukları sektörlerle göre farklılaşmamaktadır.

H_{13} : İşletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumları faaliyette buldukları sektörlerle göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden küçük olduğu için gruplar arası varyans farkının olduğuna işaret etmektedir ($p= 0,001 < \alpha= 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların farklı olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 35. Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına İlişkin t- Tablosu

Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	13,252	0,001	2,269	38	0,012	0,389
Varyanslar farklı			2,732	37,883	0,010	0,389

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,010 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden küçük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $< \text{Alpha}$ ($p= 0,010 < \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı kabul edilmiştir. Buna göre işletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumları faaliyette buldukları sektöre göre farklılaşmaktadır.

Aşağıdaki grup istatistiği tablosunda görüleceği üzere gıda sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 17 işletmenin bilgilerin işleme tabi tutulmasına ilişkin toplam on yedi soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 72,35'dir. Bu da 4,25 ($72,35/ 17$) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değer katılıyorum ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri gıda sektöründe yer alan işletmelerin bilgilerini işleme tabi tuttukları sonucunu vermektedir.

Yine grup istatistiği tablosunda görüleceği üzere mermer sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 23 işletmenin bilgilerin işleme tabi tutulmasına ilişkin toplam on yedi soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 62,96'dır. Bu da 3,70 ($62,96 / 17$) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değer fikrim yok ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri mermer sektöründe yer alan işletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulması işlemini yapıp yapmadıklarıyla ilgili fikirlerinin olmadığı sonucunu vermektedir.

Tablo 36. Grup İstatistiği

	Sektör	N	Ortalama	Standart Sapma
Bilgi İşlem	GIDA	17	72,35	10,062
	MERMER	23	62,96	10,781

d) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin bilgileri işleme tabi tutmalarına yönelik tutumlarının faaliyette bulunulan sektöre göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H₀: İşletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları faaliyette buldukları sektörlere göre farklılaşmamaktadır.

H₁₄: İşletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları faaliyette buldukları sektörlere göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden küçük olduğu için gruplar arası varyans farkı olduğuna işaret etmektedir ($p= 0,000 < \alpha= 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların farklı olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 37. Fiziksel Kontrollere İlişkin t- Tablosu

Fiziksel Kontroller	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	30,255	0,000	2,843	38	0,007	0,404
Varyanslar farklı			3,026	37,497	0,004	0,389

Analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,004 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden küçük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi < Alpha ($p= 0,004 < \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmamızın varsayımı kabul edilmiştir. Buna göre işletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları faaliyette buldukları sektöre göre farklılaşmaktadır.

Tablo 38. Grup İstatistiği

	Sektör	N	Ortalama	Standart Sapma
Fiziksel Kontrol	GIDA	17	35,24	4,466
	MERMER	23	29,74	6,419

Tablo 38’de görüleceği üzere gıda sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 17 işletmenin fiziksel kontrollere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 35,24’dır. Bu da 4,40 ($35,24/ 8$) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değer katılıyorum ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri gıda sektöründe yer alan işletmelerin fiziksel kontrolleri yaptığı sonucunu vermektedir.

Yine aynı tabloda görüleceği üzere mermer sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 23 işletmenin fiziksel kontrollere ilişkin toplam sekiz soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 29,74’dür. Bu da 3,71 ($29,74 / 8$) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değer fikrim yok ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri mermer sektöründe yer alan işletmelerin katılımcıları işletmelerinde fiziksel kontrollerin yapılıp yapılmadığıyla ilgili fikirlerinin olmadığı sonucunu vermektedir.

e) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumlarının faaliyette bulunulan sektöre göre farklılaşmış olduğu yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları faaliyette buldukları sektörlere göre farklılaşmamaktadır.

H_{15} : İşletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları faaliyette buldukları sektörlere göre farklılaşmaktadır.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkının olmadığına işaret etmektedir ($p = 0,697 > \alpha = 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 39’de görüleceği üzere analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,827 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $>$ Alpha ($p = 0,827 > \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı reddedilmiştir. Buna göre işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları sektörlere göre farklılaşmamaktadır. Diğer bir ifade ile farklı sektörlerde faaliyette bulunan işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik benzer tutum sergiledikleri görülmektedir.

Tablo 39. Görevlerin Ayrılığına İlişkin t- Tablosu

Görevlerin Ayrılığı	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	0,154	0,697	0,219	38	0,827	0,036
Varyanslar farklı			0,219	34,338	0,828	0,036

Tablo 40’da görüleceği gibi gıda sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 17 işletmenin görevlerin ayrılığına ilişkin toplam beş soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması 17,65’dir. Bu da 3,53 ($17,65 / 5$) değerine tekabül etmektedir.

Mermer sektöründe faaliyette bulunan ve çalışmaya katılan toplam 23 işletmenin görevlerin ayrılığına ilişkin toplam beş soruya verdiği cevapların aritmetik ortalaması ise 16,17'dir. Bu da 3,23 (16,17 / 5) değerine tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeyine bakıldığında bu değerler fikrim yok ifadesini vermektedir. Dolayısıyla analiz verileri hem gıda sektöründe hem de mermer sektöründe yer alan işletmelerin görevlerin ayrılığına ilişkin kontrol faaliyetlerini işletmelerinde uygulanıp uygulanmadığına dair fikirlerinin olmadığı sonucunu vermektedir.

Tablo 40. Grup İstatistiği

	Sektör	N	Ortalama	Standart Sapma
Görev Ayrılığı	GIDA	17	17,65	6,010
	MERMER	23	16,17	4,448

f) Sonuç

Kontrol faaliyetlerinin işletmelerin sektörel durumlarına göre farklılaşp farklılaşmadığını belirleyebilmek için yapılan istatistiksel analiz sonuçları neticesinde varılan tespitler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 41. Kontrol Faaliyetlerinin Sektörlere Göre Durumu

Kontrol Faaliyetleri	Sektör	
	Gıda	Mermer
Kontrol faaliyetlerinin izlenmesine yönelik temel politika ve prosedürler	Var	Var
Performans İncelemeleri	Yok	Yok
Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	Var	Yok
Fiziksel Kontroller	Var	Yok
Görevlerin Ayrılığı	Yok	Yok

Analiz sonuçlarında elde edilen bulgulara bakıldığında Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'nde gıda sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin mermer sektöründe faaliyette bulunan işletmelere nazaran kontrol faaliyetlerini daha çok uyguladıkları görülmektedir. Mermer sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin kontrol faaliyetlerinin izlenmesine yönelik temel politika ve prosedürlerinin olduğunu ancak bunları faaliyetler bazında uygulamaya dökmedikleri görülmektedir. Literatür araştırmasında da sektörel bazda kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesine yönelik çalışmaya rastlanılmadığı için kıyaslama yapılamamıştır.

4. Kontrol Faaliyetlerinin Temel Politika ve Prosedürler Yönünden Karşılaştırılması

Politika ve prosedürlere ilişkin tutumların genel değerlendirmesi başlığı altında ayrıntılı olarak incelendiği ve Tablo 8'de de görüldüğü gibi katılımcıların % 32,5'ni oluşturan 13 işletmenin kontrol faaliyetlerini düzenleyen temel politika ve prosedürlerin varlığına ilişkin olumsuz görüş bildirdiği; % 67,5'ni oluşturan 27 işletmenin ise temel politika ve prosedürlerin varlığına ilişkin olumlu görüş bildirdiği görülmektedir.

Çalışmanın bu kısmında kontrol faaliyetlerinin temel politika ve prosedürlerin varlığına göre farklılaşp farklılaşmadığına yönelik istatistiksel analiz yapılmıştır. Yukarıda ifade edildiği gibi ankete katılan işletmeler temel politika ve prosedürlere ilişkin olumlu ve olumsuz yönde görüş bildirdikleri için iki gruba ayrılmaktadır. Bu yüzden çalışmanın bu kısmında da iki grup arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farkın olup olmadığının tespitinde kullanılan t- Testi (Independent Samples T- test) uygulanmıştır.

a) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin performans incelemesine yönelik tutumlarının temel politika ve prosedürlere göre farklılık gösterdiği yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin performans incelemesine yönelik tutumları temel politika ve prosedürlere göre farklılık göstermez.

H_{16} : İşletmelerin performans incelemesine yönelik tutumları temel politika ve prosedürlere göre farklılık gösterir.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkı olmadığına işaret etmektedir ($p= 0,855 > \alpha= 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 42. Performans İncelemesine İlişkin t- Tablosu

Performans İncelemeleri	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	0,034	0,855	0,546	38	0,588	0,094
Varyanslar farklı			0,541	23,270	0,594	0,094

Tablo 42’de görüleceği üzere analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,588 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden büyük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $>$ Alpha ($p = 0,588 > \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı reddedilmiştir. Buna göre performans incelemesine yönelik tutumlar açısından temel politika ve prosedürlerin varlığına dair olumlu görüş bildiren veya bildirmeyen işletmeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olmadığı sonucuna varılmaktadır. Başka bir ifade ile işletmeler ister temel politika ve prosedürlere sahip olsun ister olmasın performans incelemesine yönelik benzer tutumlar sergilemektedirler.

Grup istatistiği tablosuna bakıldığında da temel politika ve prosedürlere yönelik olumlu görüş bildirenlerle olumsuz görüş bildirenlerin performans incelemelerine yönelik benzer tutumlar sergiledikleri görülmektedir.

Tablo 43. Grup İstatistiği

	Politika ve Prosedürler	N	Ortalama	Standart Sapma
Performans İncelemesi	Olumsuz Görüş Bildirenler	13	21,00	3,536
	Olumlu Görüş Bildirenler	27	23,22	4,264

Nitekim olumsuz görüş bildirenlerin performans incelemesine ilişkin sorulan toplam altı soruya verdikleri cevapların ortalaması 21,00'dır ve bu değer 3,5 değerine (21,00/ 6) tekabül etmektedir.

Olumlu görüş bildirenlerin performans incelemesine ilişkin sorulan toplam altı soruya verdikleri cevapların ortalaması ise 23,22'dir ve bu değer 3,8 değerine (23,22/ 6) tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeylerine bakıldığında bu değerlerin fikrim yok ifadesini verdiği görülmektedir. Dolayısıyla temel politika ve prosedürlerin işletmelerinde var olduğuna yönelik görüş bildirenler de var olmadığına yönelik görüş bildirenler de işletmelerinde performans incelemesinin yapılıp yapılmadığına dair fikirlerinin olmadığını beyan etmişlerdir.

b) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumlarının temel politika ve prosedürlere göre farklılık gösterdiği yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H₀: İşletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumları temel politika ve prosedürlere göre farklılık göstermez.

H₁₇: İşletmelerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumları temel politika ve prosedürlere göre farklılık gösterir.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkı olmadığına işaret etmektedir (p= 0,185 > α= 0,05). Bu yüzden t

tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 44. Bilgilerin İşleme Tabi Tutulmasına İlişkin t- Tablosu

Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyansların eşit	1,823	0,185	5,119	38	0,000	15,311
Varyanslar farklı			4,407	16,973	0,000	15,311

Tablo 44’de görüleceği üzere analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,000 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden küçük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $> \text{Alpha}$ ($p = 0,000 < \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı kabul edilmiştir. Buna göre bilgilerin işleme tabi tutulmasına yönelik tutumlar açısından temel politika ve prosedürlerin varlığına dair olumlu görüş bildiren ve bildirmeyen işletmeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Başka bir ifade ile temel politika ve prosedürlere sahip olan işletmelerin bilgileri işleme tabi tutmaya yönelik tutumları ile temel politika ve prosedürlere sahip olmayan işletmelerin bilgileri işleme tabi tutmaya yönelik tutumları farklılık arz etmektedir.

Tablo 45. Grup İstatistiği

	Politika ve Prosedürler	N	Ortalama	Standart Sapma
Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	Olumsuz Görüş Bildirenler	13	56,62	11,485
	Olumlu Görüş Bildirenler	27	71,93	7,374

Grup istatistiği tablosuna bakıldığında temel politika ve prosedürlere yönelik olumlu görüş bildirenlerle olumsuz görüş bildirenlerin bilgileri işleme tabi tutmaya yönelik farklı tutumlar sergiledikleri görülmektedir. Nitekim olumsuz görüş bildirenlerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına ilişkin sorulan toplam on yedi soruya verdikleri cevapların ortalaması 56,62’dir ve bu değer 3,33 değerine ($56,62/ 17$) tekabül

etmektedir. Cevapların ağırlık düzeylerine bakıldığında 3,33 değeri fikrim yok ifadesini vermektedir.

Olumlu görüş bildirenlerin bilgilerin işleme tabi tutulmasına ilişkin sorulan toplam on yedi soruya verdikleri cevapların ortalaması ise 71,93'dür ve bu değer 4,23 değerine (71,93/ 17) tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeylerine bakıldığında 4,23 değerinin katılıyorum ifadesini verdiği görülmektedir. Dolayısıyla temel politika ve prosedürlere sahip olmayan işletmelerin bilgileri işleme tabi tutup tutmadıkları konusunda da herhangi bir fikre sahip olmadıkları görülmüştür. Temel politika ve prosedürlere sahip işletmelerin ise bilgileri işleme tabi tuttukları görülmektedir.

c) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumlarının temel politika ve prosedürlere göre farklılık gösterdiği yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları temel politika ve prosedürlere göre farklılık göstermez.

H_{18} : İşletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları temel politika ve prosedürlere göre farklılık gösterir.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkı olmadığına işaret etmektedir ($p = 0,379 > \alpha = 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 46'da görüleceği üzere analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,002 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden küçük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $< \text{Alpha}$ ($p = 0,002 < \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı kabul edilmiştir.

Tablo 46. Fiziksel Kontrollere İlişkin t- Tablosu

Fiziksel Kontroller	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	0,792	0,379	3,258	38	0,002	6,151
Varyanslar farklı			2,788	16,779	0,013	6,151

Buna göre fiziksel kontrollere yönelik tutumlar açısından temel politika ve prosedürlerin varlığına dair olumlu görüş bildiren ve bildirmeyen işletmeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Başka bir ifade ile temel politika ve prosedürlere sahip olan işletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları ile temel politika ve prosedürlere sahip olmayan işletmelerin fiziksel kontrollere yönelik tutumları farklılık arz etmektedir.

Tablo 47. Grup İstatistiği

Politika ve Prosedürler		N	Ortalama	Standart Sapma
Fiziksel Kontroller	Olumsuz Görüş Bildirenler	13	27,93	7,285
	Olumlu Görüş Bildirenler	27	34,07	4,607

Grup istatistiği tablosuna bakıldığında temel politika ve prosedürlere yönelik olumlu görüş bildirenlerle olumsuz görüş bildirenlerin fiziksel kontrollere yönelik farklı tutumlar sergiledikleri görülmektedir. Nitekim olumsuz görüş bildirenlerin fiziksel kontrollere ilişkin sorulan toplam sekiz soruya verdikleri cevapların ortalaması 27,93'dür ve bu değer 3,49 değerine ($27,93/8$) tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeylerine bakıldığında 3,49 değeri fikrim yok ifadesini vermektedir.

Olumlu görüş bildirenlerin fiziksel kontrollere ilişkin sorulan toplam sekiz soruya verdikleri cevapların ortalaması ise 34,07'dir ve bu değer 4,25 değerine ($34,07/8$) tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeylerine bakıldığında 4,25 değerinin katılıyorum ifadesini verdiği görülmektedir. Dolayısıyla temel politika ve prosedürlere sahip olmayan işletmelerin fiziksel kontrolleri yapıp yapmadıkları konusunda da

herhangi bir fikre sahip olmadıkları görülmüştür. Temel politika ve prosedürlere sahip işletmelerin ise fiziksel kontrolleri yaptıkları görülmektedir.

d) Araştırmanın Varsayımı

Araştırmanın varsayımı işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumlarının temel politika ve prosedürlere göre farklılık gösterdiği yönündedir. Buna göre % 95 güven aralığında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_0 : İşletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları temel politika ve prosedürlere göre farklılık göstermez.

H_{10} : İşletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları temel politika ve prosedürlere göre farklılık gösterir.

Levene Testi anlamlılık seviyesi Alpha değerinden büyük olduğu için gruplar arası varyans farkı olmadığına işaret etmektedir ($p= 0,643 > \alpha= 0,05$). Bu yüzden t tablosunun varyansların eşit olması durumu satırındaki değerler dikkate alınmış ve buna göre karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 48. Görevlerin Ayrılığına İlişkin t- Tablosu

Görevlerin Ayrılığı	Levene Testi			t- Testi		Ortalama Farkı
	F değeri	Anlamlılık Seviyesi	t Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Seviyesi (2-tailed)	
Varyanslar eşit	0,219	0,643	4,060	38	0,000	5,972
Varyanslar farklı			3,958	22,336	0,001	5,972

Tablo 45’de görüleceği üzere analiz sonucunda % 95 güven aralığında anlamlılık düzeyi 0,000 çıkmıştır. Bu değer 0,05 Alpha değerinden küçük bir değerdir. Dolayısıyla, Anlamlılık düzeyi $< \text{Alpha}$ ($p = 0,000 < \alpha = 0,05$) olduğundan araştırmanın varsayımı kabul edilmiştir.

Buna göre görevlerin ayrılığına yönelik tutumlar açısından temel politika ve prosedürlerin varlığına dair olumlu görüş bildiren ve bildirmeyen işletmeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Başka bir ifade ile temel politika ve prosedürlere sahip olan işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları ile temel politika ve prosedürlere sahip olmayan işletmelerin görevlerin ayrılığına yönelik tutumları farklılık arz etmektedir.

Tablo 49. Grup İstatistiği

	Politika ve Prosedürler	N	Ortalama	Standart Sapma
Görevlerin Ayrılığı	Olumsuz Görüş Bildirenler	13	12,77	4,567
	Olumlu Görüş Bildirenler	27	18,74	4,257

Grup istatistiği tablosuna bakıldığında temel politika ve prosedürlere yönelik olumlu görüş bildirenlerle olumsuz görüş bildirenlerin görevlerin ayrılığına yönelik farklı tutumlar sergiledikleri görülmektedir. Nitekim olumsuz görüş bildirenlerin görevlerin ayrılığına ilişkin sorulan toplam beş soruya verdikleri cevapların ortalaması 12,77'dir ve bu değer 2,55 değerine ($12,77/5$) tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeylerine bakıldığında 2,55 değeri katılmıyorum ifadesini vermektedir.

Olumlu görüş bildirenlerin görevlerin ayrılığına ilişkin sorulan toplam beş soruya verdikleri cevapların ortalaması ise 18,74'dür ve bu değer 3,74 değerine ($18,74/5$) tekabül etmektedir. Cevapların ağırlık düzeylerine bakıldığında 3,74 değerinin fikrim yok ifadesini verdiği görülmektedir. Dolayısıyla temel politika ve prosedürlere sahip olmayan işletmelerin görevlerin ayrılığına dair kontrol faaliyetini yapmadıkları belirlenmiştir. Temel politika ve prosedürlere sahip işletmelerin ise görevlerin ayrılığının yapılıp yapılmadığına dair herhangi bir fikirlerinin olmadığı belirlenmiştir.

f) Sonuç

Kontrol faaliyetlerinin, faaliyetlerin izlenmesine yönelik oluşturulan temel politika ve prosedürlere göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirleyebilmek için yapılan

istatistiksel analiz sonuçları neticesinde varılan tespitler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 50. Kontrol Faaliyetlerinin Temel Politika ve Prosedürlere Göre Durumu

Kontrol Faaliyetleri	Temel Politika ve Prosedürler	
	Temel politika ve prosedürleri olmayanlar	Temel politika ve prosedürleri olanlar
Performans İncelemeleri	Yok	Yok
Bilgilerin İşleme Tabi Tutulması	Yok	Var
Fiziksel Kontroller	Yok	Var
Görevlerin Ayrılığı	Yok	Yok

Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesi'ndeki işletmeler üzerine yapılan çalışmada elde edilen analiz bulgularına bakıldığında ve kontrol faaliyetlerinin izlenmesine yönelik politika ve prosedürleri olan işletmelerle olmayan işletmeler karşılaştırıldığında kısmen farklılıkların olduğu görülmüştür. Şöyle ki, kontrol faaliyetlerin izlenmesine yönelik temel politika ve prosedürlere sahip olmayan işletmelerin aynı zamanda kontrol faaliyetlerini de uygulamadıkları; olan işletmelerin kontrol faaliyetlerinin bir kısmını uyguladıkları görülmektedir. Dolayısıyla temel politika ve prosedürlerin işletmelerde varlığı kontrol faaliyetlerinin uygulanması açısından tam etkili olamamaktadır. Eğer tam etkili olabilselerdi tüm kontrol faaliyetlerinin uygulanmasını sağlarlardı ki bu da temel politika ve prosedürlerin kontrol faaliyetlerinin uygulanması açısından pek de etkin olmadığını göstermektedir.

Literatür araştırmasında da sektörel bazda kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesine yönelik çalışmaya rastlanılmadığı için kıyaslama yapılamamıştır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Afyonkarahisar ilinde başlangıçta tarıma dayalı olarak gelişme gösteren sanayi sektörü özel sektörün de yatırımlara yönelmesiyle birlikte yeni bir döneme girmiş, imalat sanayi bölgede gelişme gösteren önemli kaynaklardan birisi olmuştur.

Afyonkarahisar'ın coğrafi konumu ve ulaşım imkanlarının elverişli olması nedeniyle ticari önemi giderek artmış ve 1984 yılında ilde Organize Sanayi Bölgesi kurulmuştur. Şu anda ilin ekonomisinin lokomotifini gıda ve doğal taş işleme sektöründe yerel kaynaklara dayalı üretim yapan KOBİ'ler çekmektedir.

Bilindiği gibi ülkemizde hem KOBİ'ler hem de Büyük İşletmeler kurumsallaşma bakımından ve hedeflenen amaçların başarılması bakımından çeşitli sıkıntılar yaşamaktadır. Günümüz şartlarında karşılaşılan sıkıntıların ortadan kaldırılabilmesi, işletme amaçlarına ulaşmayı engelleyecek risklere karşı önlemlerin alınabilmesi için işletmelerin bazı politika ve prosedürleri uygulamaları gerekmektedir. Başka bir ifade ile işletmelerin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin önlenmesine yardımcı olan politika ve prosedürleri uygulaması yani kontrol faaliyetlerini uygulaması gerekmektedir.

İşletmeler yazılı veya sözlü çeşitli kontrol faaliyetlerini bilinçli ya da bilinçsiz uygulamaya koymaktadır. Bu yüzden bu çalışma ile işletmelerin kontrol faaliyetlerini ne ölçüde uyguladıklarına yönelik bir araştırma yapılmıştır.

Araştırma sonucunda, kontrol faaliyetlerinin işletmelerin hukuki yapılarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Hukuki yapısı Anonim Şirket olan işletmelerin kontrol faaliyetlerinden görevlerin ayrılığı haricindeki diğer kontrol faaliyetlerinin tamamını uyguladıkları; Limited Şirketlerin ise kontrol faaliyetlerinin hiç birisini uygulamadıkları görülmüştür. Yapılan bu tespitle, daha kurumsal şirketlerin kontrol faaliyetlerini uyguladıkları sonucu çıkarılabilmektedir.

Günümüz şartlarında çeşitli risklerle karşılaşan işletmelerin risklere karşı aldıkları önlemler belli bir düzen dahilinde olduğu müddetçe sonuç verecektir. Kontrol faaliyetleri bu düzenin bir parçasıdır. İşletmeler bu düzeni kurup çalıştırmadıkları sürece riskleri önlemede, hedeflenen amaçlara ulaşmada ve kurumsallaşma yönündeki çalışmaların sonuçlarını almada başarısız olacaklardır. Bulduğumuz ekonomik konjonktüre bakıldığında bahsettiğimiz bu sıkıntıları yaşayan işletmeler oldukça çoğunluktadır. Yaşanan bu olumsuzlukların kaynağında nispeten kontrol faaliyetlerine gereken özenin gösterilmemesidir.

KOBİ'lerde büyük işletmelere nazaran yazılı kurallardan çok, sözlü haberleşme, dürüstlük ve ahlaki davranışın önemli olduğu bir örgüt kültürü gelişmiştir. Ayrıca KOBİ'lerde genellikle kontrol faaliyetleri ya hiç yoktur ya da çok az tanımlanmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara bakıldığında da KOBİ'lerin kontrol faaliyetlerini tanımladıkları ancak uygulamada buna yönelik çalışmaları tam olarak gerçekleştiremedikleri görülmektedir. Kontrol faaliyetlerinin performans incelemeleri ve bilgilerin işleme tabi tutulması kısımlarını uyguladıkları; fiziksel kontroller ve görevlerin ayrılığı kısımlarını uygulamadıkları belirlenmiştir. Büyük işletmelerde ise kontrol faaliyetlerinin uygulanmasına yönelik tavırlarında daha hassas oldukları görülmekte, görevlerin ayrılığı haricindeki kontrol faaliyetlerinin tamamını uyguladıkları sonucu araştırma bulgularıyla desteklenmektedir.

KOBİ'lerin sözlü haberleşmeye, ahlaki davranışlara ve yazısız kurallara dayanan örgüt kültürü kontrol faaliyetlerini tam olarak belli bir düzen dahilinde yürütmelerine engel teşkil etmektedir. Kontrol faaliyetlerinin öneminin tam olarak anlaşılabilmesi ve dolayısıyla uygulanabilmesi de kurumsallaşma yolundaki KOBİ'lerin sıkıntıları yaşamasına neden olabilmektedir.

Kontrol faaliyetlerinin işletmelerin sektörel durumlarına göre farklılaşp farklılaşmadığına yönelik yapılan araştırmada elde edilen bulgulara bakıldığında gıda sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin mermer sektöründe faaliyette bulunan işletmelere nazaran kontrol faaliyetlerini daha çok uyguladıkları görülmektedir. Ayrıca araştırma için gidilen gıda sektöründeki işletmelerin çoğunda kalite kontrol sistemlerine

daha önem verdikleri ve çeşitli kalite kontrol belgelerine sahip oldukları görülmüştür. Bu belgelere sahip olan işletmelerin sadece üretimde kalite kontrol yapmadıkları aynı zamanda hem yönetsel hem de finansal bazda kontrol faaliyetlerini uyguladıkları tespit edilmiştir.

Mermer sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin ise kontrol faaliyetlerinin izlenmesine yönelik temel politika ve prosedürlerinin olduğunu ancak bunları faaliyetler bazında uygulamaya dökmedikleri görülmektedir.

Araştırmada kontrol faaliyetlerinin izlenmesine yönelik politika ve prosedürleri olan işletmelerle olmayan işletmelerin istatistiksel analizlerle karşılaştırılması yapıldığında bu işletmeler arasında kısmen farklılıkların olduğu görülmüştür. Şöyle ki, kontrol faaliyetlerin izlenmesine yönelik temel politika ve prosedürlere sahip olmayan işletmelerin aynı zamanda kontrol faaliyetlerini de uygulamadıkları; olan işletmelerin kontrol faaliyetlerinin bir kısmını uyguladıkları görülmektedir. Dolayısıyla temel politika ve prosedürlerin işletmelerde varlığı kontrol faaliyetlerinin uygulanması açısından tam etkili olamamaktadır. Eğer tam etkili olabilselerdi tüm kontrol faaliyetlerinin uygulanmasını sağlarlardı ki bu da temel politika ve prosedürlerin kontrol faaliyetlerinin uygulanmasında pek de etkili olmadığını göstermektedir.

Araştırmada en çok güçlük çekilen konu literatürlerde kontrol faaliyetlerinin işletmelerce uygulanmasına ilişkin verilerin yok denecek kadar az olmasıdır. Bu verilerin az olması da araştırmadan elde edilen sonuçların diğer literatürler ile karşılaştırılma imkanını asgariye indirgemıştır.

Araştırma sonuçlarının dikkatli bir şekilde ele alınması ve bölgede faaliyette bulunan diğer işletmelere de benzer bir çalışmanın uygulanarak sonuçların gerek bölgede yer alan imalat sektöründeki işletmelerle paylaşılması gerekse kurumsallaşmayı daha kolay gerçekleştirmek amacıyla kullanılması bölgede kalkınma açısından son derece önemlidir. Çünkü kontrol faaliyetlerinin uygulanması hem hedeflenen amaçlara ulaşılmasını hem de risklere karşı önlemlerin alınmasını sağlayacak bunun sonucunda da işletmelere rekabet üstünlüğü getirecektir. Aynı zamanda kontrol faaliyetlerini

uygulayan işletmeler kendilerine özgü örgüt kültürü oluşturabilecek ve bunun sayesinde de benzer işletmelerden farkını ortaya koyabileceklerdir. Tabii bunların doğal sonucu olarak da işletmeler gelişme gösterebileceklerdir. Dolayısıyla gelişen işletmeler de yeni istihdam yaratarak bölgede ekonomik kalkınmayı destekleyecektir.

KAYNAKÇA

ACAR, M., 2003, "Tarımsal İşletmelerde Finansal Performans Analizi", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 20, s. 21- 37.

AKGÜL, B., A., 2000, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

AKGÜL, A.; ÇEVİK, O.; 2003, İstatistiksel Analiz Teknikleri, Emek Ofset, Ankara.

AKIŞIK, O., 2005, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 14, s. 89- 101.

ALTUNIŞIK, R.; COŞKUN, R.; BAYRAKTAROĞLU, S.; YILDIRIM, E.; 2004, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Sakarya Kitabevi, Sakarya.

ANONİM, 2006, "Denetimle İlgili Kavramsal Çerçeve", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 31, s. 233- 239.

ANONYMOUS, 1999, "Standarts for Internal Control in the Federal Government", <http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf> (05.02.2008).

ARCAGÖK, M.,S.; YÖRÜK, B., 2004, "Yönetim Kontrolü/ İç Kontrol", Maliye Dergisi, Sayı: 145, s. 1- 11.

BAKIR, M., 2005, Denetim, Dilara Yayınevi, Trabzon.

BOWER, J., B.; SCHLOSSER, R., E., 1965, "Internal Control -- Its True Nature", The Accounting Review, Vol: 40, No: 2, p. 338-344.

- BOZKURT, N., 2000, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 3. Baskı, İstanbul.
- CANDAN, E., 2006, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Sayı: 38, s. 1- 23.
- CİVAN, M.; TEKİNKUŞ, M.; 2002, “Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Avrupa Birliğine Uyum Süreci; Gaziantep Örneği”, ODTÜ VI. Uluslar arası Ekonomi Konferansı, Ankara.
- COLLIER, P., M.; BERRY, A., J.; BURKE, G., T., 2007, “Risk and Management Accounting: Best Practice for Enterprise-wide Internal Control Procedures”, The British Accounting Review, Vol: 39, p. 265–266.
- ÇÖMLEKÇİ, F., 1978, Muhasebe Denetimi, Eskişehir İktisadî ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 202- 131, Eskişehir.
- ÇÖMLEKÇİ, F., KEPEKÇİ, C.; ERDOĞAN, M.; 1992, Muhasebe Denetimi, Eskişehir.
- DABBAĞOĞLU, K., 2007, “İç Kontrol Sistemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 82, s. 159- 169.
- DEMİR, V., 1999, “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması”, Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 11, s. 89- 105.
- DEMİRBAŞ, M., 2005, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4, Sayı: 7, s. 167- 188.
- DEMİREL, E., 2000, “Çimento Üretim Sektöründe Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sistemi”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, (Yayınlanmış).

DOTY, E., A.; SEN, A.; WANG, S., C.; 1989, "Effect of Internal Controls in Data Base Design", Journal of Information Systems, Vol: 3, p. 70- 91.

ELİTAŞ, C., 2003, "Kontrol Önlem ve Yordamlarının Üst Yönetim, Orta ve Alt Yönetim İle İş görenler Açısından Rolü ve Önemi", Maltepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Ekonomik, Toplumsal ve Siyasal Analiz Dergisi, Sayı: 1, s. 23- 35.

ERDOĞAN, M., 2005, Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara.

GAUTHIER, S., J., 2006, "Understanding Internal Control", Government Finance Review, p. 1- 22.

GÜCENME, Ü., 2002, Genel Muhasebe, Marmara Kitabevi, 2. Baskı, Bursa.

GÜMÜŞTEKİN, G., E., 2005, "Kobi Niteliğindeki Aile İşletmelerinin Yönetim ve Organizasyon Sorunları: Kütahya Seramik Sanayi Örneği", C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 71- 93.

GÜRBÜZ, H., 1990, Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, 3. Baskı, İstanbul.

GÜREDİN, E., 2000, Denetim, Beta Basım Yayım Dağıtım, 10. Baskı, İstanbul.

KALKINOĞLU, M., 2003, "İç Kontrol Sistemi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 265, s. 70- 78.

KAVAL, H., 2003, Muhasebe Denetimi, Akademik Denetim Danışmanlık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Ankara.

KAVUT, L., 2000, "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 4, s.9- 28.

- KAYA, A.; DEMİRAL, H.; 2001, “Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 3, s. 81- 89.
- KAYA, H., A., 2007, “ İç Denetim” Kamu İç Denetçiler Derneği web Sayfası, <http://www.kidder.org.tr> (28. 11. 2007).
- KEPEKÇİ, C., 1998, Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KEPEKÇİ, C., 1982, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İktisadî ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 251- 171, Eskişehir.
- KORKMAZ, U., 2007, “Kamuda İç Denetim (I)”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 25, s. 4- 15.
- KÖROĞLU, Ç.; UÇMA, T.; 2006, “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, Mevzuat Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 103, s. 1-10.
- KULA, V.; KAYNAR, B.; KESKİN KÖYLÜ, M.; 2006, “Varlıkların Kötüye Kullanımı Sonucu Doğan Risk Faktörlerinin Bağımsız Denetçilerce Değerlemesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 4, s. 117- 128.
- LEE, M.; COLBERT, J., L.; 1997, “Analytical Procedures: Management Tools for Monitoring Controls”, Management Decision, Vol: 35, p. 392- 397.
- MCMAHON, R., G., P., 2005, “Bonding and Monitoring in Equity Agency Relationships: Non- Family Versus Family SMEs from Australia’s Business Longitudinal Survey”, The Flinders University of South Australia, School of Commerce Research Paper Series: 06- 1, p. 1- 25.

- MEMİŞ, M., Ü., 2006, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana, (Yayınlanmamış).
- MEMİŞ, M., Ü., 2007, “Türkiye’deki İç Denetim Profiline İlişkin Bir Araştırma”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 1, s. 461- 478.
- MERZ, G., R.; SAUBER, M., H., 1995, “Profiles of Managerial Activities in Small Firms”, Strategic Management Journal, Vol: 16, p. 551- 564.
- O’LEARY , C.; ISELİN, E.; SHARMA, D., 2006, “The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors’ Evaluations of Internal Control, Pacific Accounting Review, Vol: 18, Issue: 2, p. 69- 96.
- ÖNDEŞ, T., 2000, “KOBİ’ lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s. 79- 85.
- ÖZBİRECİKLİ, M.; SÜSLÜ, C.; 2005, “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 27, s. 67- 85.
- SALTIK, N., 2007, “İç Kontrol Standartları”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 26, s. 58- 69.
- SPK Tebliğ, Seri X, No: 22, 12.06.2006 Tarih ve 26196 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete, <http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriX> (17.01.2008).
- TUTTLE, B.; VANDERVELDE, S., D., 2007, “An Empirical Examination Of Cobit As An Internal Control Framework For Information Technology” International Journal of Accounting Information Systems, Vol: 8, Issue: 4, p. 240-263

UYANIK, A. 2001, Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme, Beta Basım Yayım Dağıtım,
1. Baskı, İstanbul

UZAY, Ş., 1999, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim
Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir
Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No: 132, Ankara.

WATCHORN, C., 2005, "Internal Controls: a risk- based approach", Accountancy
Ireland, Vol: 37, p. 12- 14.

YAVUZ, S., T., 2002, "İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri", Bankacılar Dergisi,
Sayı: 42, s. 39- 56.

YILANCI, M., 1992, İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesinin Denetim
Karar Sürecindeki Yeri, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 631, Kütahya.

YILANCI, M., 2003, İç Denetim, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 86,
Eskişehir.

YILMAZ, Y., 2003, "Merkezi Hükümetin İç Denetim Standartları", Mali Kılavuz
Dergisi, Sayı: 20, s. 116- 121.

<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id:4001> (17.01.2008).

EKLER

EK 1. UYGULANAN ANKET FORMU

SAYIN YETKİLİ,
ELİNİZDEKİ ANKET, İŞLETMELERİN KONTROL FAALİYETLERİNE İLİŞKİN TUTUMLARINI ORTAYA KOYMAYI AMAÇLAMAKTADIR. AKADEMİK AMAÇLI OLAN BU ANKETİN VERİLERİ YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASINDA KULLANILACAK; SONUÇLAR TOPLU OLARAK DEĞERLENDİRİLECEK VE İŞLETMEYE AİT BİREYSEL BİLGİLER HİÇ BİR KİMSE VEYA KURUMA VERİLMEYECEKTİR. BU ANKETİN BAŞARISI SİZLERİN SAMİMİ KATILIMINA BAĞLIDIR. BU YÜZDEN KATILIMINIZI ESİRGEMEYECEĞİNİZİ UMAR, ÇALIŞMALARINIZDA BAŞARILAR DİLERİZ.

DOÇ. DR. VEYSEL KULA
AFYONKARAHİSAR KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME BÖLÜMÜ

ÖĞR. GRV. İLKNUR KOÇAK ŞEN
AFYONKARAHİSAR KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SULTANDAĞI MESLEK YÜKSEK OKULU

- 1- İşletmenizin unvanı :
2- İşletmenizin kuruluş tarihi :
3- İşletmenizin hukuki yapısı: () A.Ş. () L.T.D. () Şahıs İşletmesi () Diğer –Lütfen Belirtiniz-...
4- İşletmedeki göreviniz:
5-İşletmenizdeki personel sayısı:_____kişi.

• AŞAĞIDA VERİLEN KONTROL FAALİYETLERİNE İLİŞKİN İFADELERE KATILIM DÜZEYİNİZİ İŞARETLEYİNİZ

POLİTİKA ve PROSEDÜRLER HAKKINDAKİ İFADELER	KATILIM DÜZEYİ				
	KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	FİKRİM YOK	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
1- İşletmemizde temel iş süreçlerinin nasıl <u>yürütüleceğini</u> belirleyen politika ve prosedürler bulunmaktadır.	()	()	()	()	()
2- İşletmemizde temel iş süreçlerinin nasıl <u>gözetleneceğini</u> belirleyen politika ve prosedürler mevcuttur.	()	()	()	()	()
3- İşletmemizde mevcut bulunan bu politika ve prosedürler görev aldığım işteki temel süreçlere uygun olarak <u>geliştirilmiştir</u> .	()	()	()	()	()
4- Bu politika ve prosedürler görev aldığım işte <u>uygulamaya</u> konmaktadır.	()	()	()	()	()
5- İşletmemizde süreçlerin yürütülmesi ve gözetlenmesinden kimin sorumlu olacağına dair politika ve prosedürler mevcuttur.	()	()	()	()	()
6- Gözetmen personel tarafından uygulanan kontrol mekanizmalarının çalışma şekli düzenli olarak takip edilmektedir.	()	()	()	()	()
7- Görev aldığım işe yönelik politika ve prosedürlerde eleştirilen hususlar için <u>zamanında</u> tedbirler alınmaktadır.	()	()	()	()	()
8- Görev aldığım işe yönelik politika ve prosedürlerde eleştirilen hususlar için <u>uygun</u> tedbirler alınmaktadır.	()	()	()	()	()

PERFORMANS HAKKINDAKİ İFADELER	KATILIM DÜZEYİ				
	KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	FIKRİM YOK	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
9- İşletmemizde görev aldığım bölümde dönem içinde gerçekleşen <i>finansal performans</i> , önceki dönem performanslarıyla karşılaştırılmaktadır.	()	()	()	()	()
10- İşletmemizde görev aldığım bölümde dönem içinde gerçekleşen <i>faaliyet performansı</i> , önceki dönem performanslarıyla karşılaştırılmaktadır.	()	()	()	()	()
11- Görev aldığım bölüme ilişkin elde edilen <i>finansal bilgiler diğer bölümlerle</i> karşılaştırılarak incelenmektedir.	()	()	()	()	()
12- Görev aldığım bölüme ilişkin elde edilen <i>faaliyet bilgileri diğer bölümlerle</i> karşılaştırılarak incelenmektedir.	()	()	()	()	()
13- Görev aldığım bölüme ilişkin elde edilen <i>finansal bilgiler işletme dışı kaynaklardan</i> elde edilen bilgilerle karşılaştırılmaktadır.	()	()	()	()	()
14- Görev aldığınız bölüme ilişkin elde edilen <i>faaliyet bilgileri işletme dışı kaynaklardan</i> elde edilen bilgilerle karşılaştırılmaktadır.	()	()	()	()	()
BİLGİLERİN İŞLEME TABİ TUTULMASI HAKKINDAKİ İFADELER	KATILIM DÜZEYİ				
	KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	FIKRİM YOK	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
15- Görev aldığım bölümde işlemler yetkili kişilerce gerçekleşmektedir.	()	()	()	()	()
16- Görev aldığım işle ilgili bilgilerin kontrolü ile ilgili olarak çalışan personel duruma ve konuma uygun sorumluluk taşımaktadır.	()	()	()	()	()
17- Görev aldığım bölümde sorumluluklar belirlenirken veri işleme ve kayıtların bütünlük içerisinde gerçekleştirilmesi göz önünde bulundurulmaktadır.	()	()	()	()	()
18- Görev aldığım bölümde işlemler <i>vaktinde</i> kaydedilmektedir.	()	()	()	()	()
19- Görev aldığım bölümde işlemler <i>tamamen doğru</i> olarak kayıtlara alınmaktadır.	()	()	()	()	()
20- Yaptığımız işlemlerdeki sonuçların aritmetik doğruluğu kontrol edilmektedir.	()	()	()	()	()
21- Yaptığımız işlemlerdeki sonuçların seri numaralarının doğruluğu kontrol edilmektedir.	()	()	()	()	()
22- İşletmemizde girdilerin kontrolü yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
23- Sistem yazılımının temini, değiştirilmesi ve muhafazası yetkili kişilerce yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
24- Sisteme giriş güvenliği mevcuttur.	()	()	()	()	()
25- Program değişikliği kontrolleri yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
26- Programlara ulaşımı sınırlayan kontroller mevcuttur.	()	()	()	()	()

27- Veriye ulaşımı sınırlayan kontroller mevcuttur.	()	()	()	()	()	
28- Yazılım uygulamalarının yeni versiyonlarının uygulanmasına ilişkin kontroller mevcuttur.	()	()	()	()	()	
29- Finansal verileri ve kayıtları değiştirebilecek sistem elemanlarına girişi kısıtlayan sistem yazılımları üzerine kontroller mevcuttur.	()	()	()	()	()	
30- Veri giriş, işleme, üretme, dağıtma ve iletme aşamalarında bilgilerin doğruluğunu teyit edici etkin prosedürler oluşturulmuştur.	()	()	()	()	()	
31- İşletmemizde veri merkezi üzerinde kontroller yapılmaktadır.						
FİZİKSEL KONTROLLER HAKKINDAKİ İFADELER	KATILIM DÜZEYİ					
	KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	FİKRİM YOK	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM	
	32- Varlıklara erişim konusunda güvenlik tedbirleri alınmaktadır.	()	()	()	()	()
	33- Varlıklara erişim konusunda alınan güvenlik tedbirleri <u>uygulamaya konmaktadır</u> .	()	()	()	()	()
	<u>34-Kayıtlara erişim</u> konusunda güvenlik tedbirleri alınmaktadır.	()	()	()	()	()
	35- Kayıtlara erişim konusunda alınan güvenlik tedbirleri <u>uygulamaya konmaktadır</u>	()	()	()	()	()
	36- Bilgisayar programlarına yetkili kişilerce erişim söz konusudur.	()	()	()	()	()
	37- Veri dosyalarına yetkili kişilerce erişim söz konusudur	()	()	()	()	()
	38- Görev aldığım bölümde periyodik sayımlar yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
	39- Periyodik sayım sonuçları ile muhasebe kayıtları karşılaştırılmaktadır.	()	()	()	()	()
	GÖREVLERİN AYRILIĞI HAKKINDAKİ İFADELER	KATILIM DÜZEYİ				
		KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	FİKRİM YOK	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
		40- Görev aldığım işte çalışmaların aksamasına yol açabilecek durumlar için yazılı olarak etkin bir olağan üstü durum planı oluşturulmuştur.	()	()	()	()
41- Olağan üstü durum planının güncel, fonksiyonel ve etkin olup olmadığı periyodik olarak test edilmektedir.		()	()	()	()	()
42- Görev aldığım bölümde işlemlerin <u>planlanması ve gerçekleştirilmesinden</u> farklı kimseler sorumludur.		()	()	()	()	()
43- Görev aldığım bölümde işlemlerin <u>kaydedilmesi ve varlıkların korunmasından</u> farklı kimseler sorumludur.		()	()	()	()	()
44- Görev aldığım bölümde elektronik bilgi işleme sistemi içinde sistemle ilgili işlemlerin gerçekleşmesinden ve verilerin kontrol edilmesinden farklı kimseler sorumludur.		()	()	()	()	()