

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: ANTAKYA ÖRNEĞİ*

Prof.Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**
Yrd.Doç.Dr. Kayahan TÜM***
İrem KESKİN****

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Eylül 2015; 17 (3): 497-524

ÖZ

AB uyum süreci, bilgi teknolojisindeki gelişmeler ve şirket paydaşlarının şeffaflık ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacının artması gibi nedenlerle yeniden oluşturulan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) Türk iş dünyasına önemli kavramlar getirmiştir. Şirketlerin TTK'ya uyum sağlaması, yasal bir gerekliliği yerine getirmekten ziyade varlıklarını korumasını, kaynaklarını etkin kullanmasını, şirket kurallarına ve kanunlara uygun davranmasını, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim yapısına sahip olmasını sağlayacak etkin bir iç kontrol sistemi (İKS) oluşturması anlamına da gelmektedir. Bu çalışma Antakya'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İKS unsurlarının ne ölçüde tesis edildiğini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Sonuç olarak araştırma kapsamındaki şirketlerin İKS uygulamalarında önemli eksikleri olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol Sistemi, Üretim İşletmeleri, TTK

JEL Sınıflandırması: M40, D7

A RESEARCH STUDY ON THE APPLICATIONS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN MANUFACTURING COMPANIES: THE CASE OF ANTAKYA

ABSTRACT

The new Turkish Commercial Code (TCC) Nr. 6102 passed on 13th of January 2011 for reasons such as meeting requirements of EU harmonization process, growth of companies, development in information technologies and

* Makale gönderim tarihi: 01.05.2015; kabul tarihi: 02.06.2015

** Mustafa Kemal Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, ozbireckli@mku.edu.tr

*** Mustafa Kemal Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, kayahantum@mku.edu.tr

**** SMMM, ireem-88@hotmail.com

the increase in the need of reliable financial information of stakeholders has brought contemporary concepts to the agenda of Turkish business life. For the companies enforcing the TCC means, rather than performing the legal requirements, creating an effective internal control system (ICS) that provides protection of assets, efficient use of resources, acting according to managerial policies and laws, transparent and accountable management structure. This study aims to determine to what extent the production companies operating in the city Antakya have the components of ICS. As a conclusion, it is determined that the most of the questionnaire-applied companies have some shortcomings in their ICS applications.

Keywords: Internal Control System, Production companies, Turkish Commercial Code

JEL Classification: M40, D7

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin büyümesi, faaliyetlerin karmaşıklaşması ve buna bağlı olarak hata ve hile kaynaklı işlemlerin çoğalması gibi faktörler nedeniyle, bir işletme yöneticisinin işletme faaliyetlerini bir kontrol sistemi kurmaksızın kontrol etmesi mümkün görünmemektedir. Başka bir ifadeyle işletme faaliyetlerinin belirlenen amaçlar doğrultusunda ve verimli şekilde gerçekleştirilebilmesi ve işletme varlıklarının her türlü riske karşı korunabilmesi için işletme içinde bir iç kontrol sistemi (İKS) kurulması işletmeler için hayati bir gereklilik haline gelmiştir. Bu anlamda işletmelerin kurumsal hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla üst yönetim tarafından tasarlanan ve uygulanan politika ve prosedürler bütünü olarak ifade edilen bir İKS'ye ihtiyacı vardır.

İşletmelerde etkin bir İKS'nin varlığı, kurumsal hedeflere ulaşma ve finansal raporlamanın güvenilirliğinin temini yanında, işletme faaliyetlerinin belirlenen politikalara ve yasal/yönetimsel düzenlemelere uygunluğunun sağlanması açısından da büyük önem taşımaktadır. Bununla birlikte etkin bir İKS'nin varlığı, işletmelerde gerçekleşecek bağımsız denetim çalışmasının kapsamı, zamanı, uygulanacak testlerini niteliği gibi birçok hususa olumlu etkide bulunacağı kabul edilmektedir. Bu nedendir ki, iç kontrol başta genel kabul görmüş denetim standartları olmak üzere birçok ulusal ve uluslararası standart ve düzenlemelere konu olmuştur (Aksoy 2005,138).

Diğer taraftan etkin bir İKS'nin işletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarındaki önemi özellikle 2000'li yıllarda ABD'de yaşanan şirket iflaslarında da ortaya çıkmıştır. Şirket iflasları ile ilgili yapılan

birçok araştırma, şirket iflaslarının temel nedenlerinden birinin şirketlerde risklerin kontrol edilmesini mümkün kılacak iç kontrol mekanizmalarının oluşturulmaması veya mevcut iç kontrol sistemlerinde büyük aksaklık ve eksiklik olması olarak gösterilmiştir (Yurtsever 2008, 20). Nitekim büyük şirket skandallarının ardından ABD’de yürürlüğe giren ve şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarına köklü değişiklik getiren Sarbanes Oxley Yasası (SOX), şirketlerde İKS’nin etkin çalışmasına yönelik önemli kurallar getirmiş ve bu konuda şirket yönetim kurullarının, üst yönetimin ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarını önemli ölçüde arttırmıştır. ABD’de yaşanan bu gelişmeler, birçok ülkede olduğu gibi, ülkemizde de ilgili yasal düzenlemelerin öncüsü olmuştur. Sermaye Piyasası Kanunu’nda yapılan revizyondan sonra halka açık olmayan şirketlerin de kurumsallaşmasını temin etmek amacıyla Türk Ticaret Kanunu (TTK)’da köklü değişiklikler yapılmıştır. Nitekim yeni TTK, limited ve anonim şirketlerin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu daha şeffaf ve hesap verilebilir bir şekilde sunması amacıyla; iç kontrol, risk yönetimi, uluslararası finansal raporlama standartları, bağımsız denetim gibi birçok alanda düzenleme yapmıştır.

Bu çalışma, işletmelerde sürdürülebilirlik ve güvenilir finansal raporlama açısından hayati önemi olan İKS uygulamalarının Antakya’da faaliyet gösteren üretim işletmelerindeki durumunu tespit etmek ve elde edilecek bulgular doğrultusunda öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde İKS ile ilgili kuramsal açıklamalara, ikinci bölümünde ise Antakya’da faaliyet gösteren üretim işletmeleri düzeyinde yapılan araştırmada elde edilen bulgulara yer verilmektedir. Bu bölümde ayrıca, araştırma bulgularından elde edilen sonuçlar doğrultusunda öneriler sunulmaktadır.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ KAVRAMI

İKS ile ilgili literatür incelendiğinde, İKS için çeşitli mesleki örgütler tarafından yapılan tanımlar olduğu ve İKS’nin geliştirilmesine ve standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Nitekim ABD’de 1980’li yıllarda şirketlerde hileli finansal raporlamayı engellemek amacıyla kurulan Treadway Komisyonu’nun iç kontrol konusunda yapmış olduğu katkı çok önemlidir. Komisyon’un, kavramın gelişimine yönelik en önemli katkısı iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirmesi amacıyla oluşturduğu ve günümüzde COSO (Committee of Sponsoring Organization-Destekleyen Organizasyonlar Komitesi) olarak bilinen çalışma grubunu kurmasıdır (İbiş ve Çatıktaş

2012, 100-101; Uzay 1999, 6-7). COSO'nun 1992 yılında yayınlamış olduğu "İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve" başlıklı raporu, bugün iç kontrolle ilgili yapılan hemen hemen tüm akademik çalışmalarda ve yasal düzenlemelerde temel referans kaynağı olarak gösterilmektedir (Biçer 2006, 27). Söz konusu raporda iç kontrol; bir şirketin yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından etkilenen ve şirketin aşağıda yer alan amaçlarının başarılmasında makul bir güvence sağlamak üzere şirket içerisinde tasarlanmış bir süreç şeklinde tanımlanmıştır. COSO (1992) raporunda iç kontrolün amaçları (COSO 1992):

- Faaliyetlerde etkinliğin ve verimliliğinin artırılması,
- Kanunlara ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması ve
- Finansal raporların güvenilirliğinin artırılması, şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen iç kontrol tanımında göze çarpan temel unsurlardan biri, iç kontrolün bir süreç olduğudur. Buna göre iç kontrol, tek bir olay gibi düşünülmemeli, yönetimin faaliyetlerini yürütürken yararlandığı eylemler bütünü olarak algılanmalıdır (Saltık 2007, 58-59). Bu yönüyle iç kontrolü tek başına bir sistem olarak ele almaktan ziyade, planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi gibi sistemleri birbirleriyle kaynaştıran bir kavram olarak düşünmek gerekir (Uzay 2008, 94). Diğer taraftan iç kontrol; başta yönetim kurulu ve üst yönetim olmak üzere kurumun her düzey personeli ile etkileşim halinde oluşturulur ve gözetilir. İç kontrolün, kurumun her düzey çalışanından etkilenmesi nedeniyle, beşeri konularla ilgili her türlü sınırlamalara tabidir. Yani iç kontrol; işletme çalışanlarının hileli yollara başvurusu, çalışanların işbirliği içine girmesi, üst yönetim tarafından alınan hatalı veya hileli kararlar suretiyle ihlal edilebilir. Bu anlamda sistem, işletme faaliyetleriyle ilgili garanti değil, makul bir güvence verme üzere odaklanmaktadır (Alpman 2009, 1-8). Tanımın dikkat çeken bir başka yönü ise, iç kontrolün finansal raporlamanın kalitesini artırma hedefinin yanı sıra finansal olmayan konuların da iç kontrol kavramının hedefleri arasına girmesidir (Kinney 2000).

Özetle İKS, üst yönetimin kontrol işlevini yerine getirmesini sağlayan temel bir araçtır. İşletmelerin fiziksel olarak büyümesi, faaliyetlerinin karmaşıklaşması ve gerçekleştirmiş oldukları işlem sayısının artması neticesinde üst yönetimin; varlıkların korunması, hata ve hilelerin önlenmesi ve işletme politikalarının değerlendirilmesi gibi amaçlar için güvenilir bilgi elde etmesi temel bir gereksinim haline gelmiştir (Uzay 1999, 13). Bu gereksinim işletmelerde kontrol fonksiyonunu iç kontrol ile birleştirmiştir. Günümüzde üst yöneticiler, yönetimin en temel işlev-

lerinden biri olan kontrol faaliyetlerini İKS ile gerçekleştirmektedirler. Bununla birlikte iç kontrol süreci; yolsuzluk, hırsızlık, kayıp, kaçak ve yanlışlık gibi finansal nitelikteki risklerin yanı sıra yöneticilerin faaliyetleri sırasında karşılaşılabileceği ve iyi yönetilmediği takdirde kurumsal hedeflerin başarılmasını engelleyecek finansal nitelikte olmayan belirsizlikleri de kapsamaktadır (Güner 2009, 193-194).

2.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

COSO (1992) raporuna göre bir işletmede İKS oluşturmanın finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmak ve kanun ve düzenlemelere uyumu sağlamak şeklinde üç temel amacı vardır.

Finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlama, iç kontrolün belki de en eski, en temel amaçlarından birisidir. Finansal tabloların güvenilirliği; finansal tabloların önemlilik kavramı temelinde, yasal düzenlemeler ile muhasebe ilke ve standartlarına uyumlu bir şekilde hazırlanmasına bağlıdır (Uzay ve Gönen 2013, 1). Bu bağlamda İKS'nin, finansal tablo hazırlanma sürecine yönelik oluşturacağı kontroller finansal tabloların güvenilirliğini artırma konusunda önemli rol oynayabilir.

İşletme faaliyetlerinin yasal çerçevesini ve sınırını belirleyen kanun ve düzenlemelere uyum iç kontrolün diğer bir amacıdır. Üst yönetim, yasal sınırlar çerçevesinde işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için belirlediği politika, prosedür ve iç kontrol mekanizmalarını çalışanlarına iletir. Çalışanlar görev tanımlarını belirlenen politika ve iç kontrol mekanizmalarına uygun olarak gerçekleştirdikleri sürece, işletme faaliyetlerinin mevzuata ve diğer yasal düzenlemelere uyumu sağlanır (Kepekçi 2000, 62).

İç kontrolün, işletme faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırma amacı işletme kaynaklarının nasıl kullanıldığı ile ilgilidir. İşletme faaliyetlerini gerçekleştirirken sahip olduğu ekonomik kaynaklar sınırlıdır. Etkinlik ve verimlilik açısından işletme faaliyetlerinin hem en az maliyetle, hem de en az kaynak ve en fazla çıktıyı elde edecek şekilde gerçekleşmesi gerekir. Bu anlamda iş süreçleri tanımlanmış, görev tanımları yapılmış, karşılaşılabilecek risklerin etkin bir şekilde yönetilmesi ve değerlendirilmesine uygun bir şekilde tasarlanmış İKS, işletme faaliyetlerini etkinliği ve verimliliği üzerinde katma değer yaratacağı söylenebilir.

2.2. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

Yönetimin kontrol hedeflerine ulaşmasında makul güvenceyi sağlamak amacıyla oluşturduğu kontroller beş kısımda incelenmektedir

(Uzay, t.y). Bunlar kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemedir.

Kontrol ortamı; etkin bir iç kontrolün temelini oluşturmaktadır. Kontrol ortamı, kurumsal yönetim ve yönetim işlevlerine değinmekte olup, çalışanlardaki kontrol bilincini veya farkındalığını etkilemektedir. Kontrol ortamı içerisinde yer alan kontrol grupları; dürüstlük ve etik değerler, yönetim felsefesi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların dağılması ile insan kaynakları politika ve uygulamalarından oluşmaktadır (Bozkurt 2012, 31).

Risk Değerlendirme; kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyen önemli içsel ve dışsal risklerin belirlenmesi, analizi ve yönetimi sürecidir. İç kontrol süreci, risk odaklı bir anlayışla yürütülür. Bu doğrultuda risk değerlendirmenin ön koşulu kurum amaç ve hedeflerinin açık ve tutarlı bir biçimde belirlenmiş olmasıdır. Kurumun amaç ve hedefleri belirli olduğu takdirde, bu amaç ve hedeflerin başarılmasını engelleyecek olası riskler belirlenebilir ve yönetilebilir (Güner 2009, 189).

Kontrol Faaliyetleri; kuruluşun risk yönetim faaliyetleri ile birlikte yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün süreçlerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır (Güner 2009,188).

Bilgi ve iletişim; kurum içerisinde çalışan personelin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerekli, uygun, zamanlı, güncel bilginin kaydedilmesi, tasnif edilmesi ve iç kontrol ile ilgili sorumluluğu bulunan kişilere iletilmesi sürecidir (Tüm ve Memiş2012,147).

İzleme;İKS'nin başarısını değerlendirme sürecidir. Etkin bir iç kontrol ve sürekli gelişim, izleme, değerlendirme ve iç kontrol sürecini yenileme ile sağlanabilir. Dolayısıyla izleme, sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler suretiyle **iç kontrol faaliyetlerinin kalitesinin** ve kontrollerinin tasarımı ve işleyişi ile alınması gereken önlemlerden oluşan bir değerlendirme sürecidir (Saltık 2007,62).

2.3.İşletmelerde İç Kontrol Sistemi Uygulamalarına Yönelik Araştırma Çalışmaları

Çalışmanın bu kısmında işletmelerde İKS uygulamalarına yönelik olarak yurt içinde ve dışında yapılan bazı araştırma çalışmalarına yer verilmektedir. Söz konusu çalışmalar Tablo-1'de toplu bir şekilde

gösterilmektedir. Tablo-1’de listelenen araştırma çalışmalarının bazıları İKS’nin şirket yönetimi, karlılık ve kurumsallaşma üzerindeki etkilerini ortaya çıkarırken, bazıları da şirketlerin İKS uygulamalarının durumuna yönelik tespitlerde bulunmuştur. İçeriği ve çerçevesi farklı da olsa çalışmaların ortak yanı İKS’nin işletme yönetimi için ne derece önemli olduğunu savunmasıdır.

Bu çalışma kapsamında yapılan araştırmanın yukarıda yapılan çalışmalardan farkı, önümüzdeki yıllarda TTK gereği bağımsız denetim kapsamına girme ihtimali olan KOBİ ölçeğindeki üretim işletmeleri düzeyinde gerçekleştirilmiş olması ve anket çalışmasında ölçek olarak İKS faaliyetlerinin kullanılmasıdır. Böylece bu şirketlerin yeni TTK’nın İKS’ye ilişkin gereklerine ne ölçüde hazır oldukları tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Tablo 1. İKS Uygulamalarına Yönelik Çalışmalar

Yazar – Yıl	Konusu	Yöntem – Ülke	Sonuç
Demir, Erdal (2012)	İKS’nin etkinliğinin ölçülmesine yönelik Sivas ilinde bir araştırma	Frekans Analizi Tek Yönlü Varyans Analizi Türkiye, Sivas	İşletmelerin gerçek anlamda İKS ve denetim konuları hakkında pek bilgi sahibi olmadığı, İKS’nin işletme bazında kurulup uygulanmadığı saptanmıştır.
Özçelebi, Fikret (2013)	Yeni TTK kapsamında, bağımsız dış denetime hazırlık konusunda büyük işletmeler üzerinde yapılan bir derinlemesine görüşme çalışması	Crosstab Analizi Türkiye, Mersin	Sermaye şirketlerinin nitelik ve gelişme düzeyi olarak kurumsallaşma aşamasında olmadığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda Mersin’deki sermaye şirketlerinin yeni TTK’ya uyum açısından zamana ihtiyacı olduğu sonucuna varılmıştır.
Cengiz, Selim (2010)	Ankara ilinde yer alan ihracat firmalarında İKS’nin incelenmesi ve kontrol riskinin analizine yönelik bir çalışma	Frekans analizi Türkiye, Ankara	Firmaların karşılaşılabilecekleri riskleri minimize etmek için iç kontrol mekanizmalarını etkinleştirmeye gayret ettikleri ve İKS’nin yeterli ve güçlü olduğu saptanmıştır.
Kurnaz, Ersin (2013)	Türkiye’deki factoring şirketlerinin İKS’lerinin etkinliği araştırılmıştır.	Kolmogorov-Smirnov Testi Türkiye geneli	Birim yöneticilerinin İKS’yi çok önemli gördükleri tespit edilmiştir. Buna karşın yöneticisi oldukları iç kontrol birimlerinde mevcut uygulamalarda eksiklikler olduğu saptanmıştır.

Altay, Sevil, Ö. (2010)	Antalya Manavgat bölgesindeki otel işletmelerindeki İKS'nin etkinliğinin incelenmesi	Tek örnek t testi Türkiye, Manavgat	Genel olarak bazı konularda eksikliklerin olduğu,ancak uygulamaya katılan otellerde etkin bir İKS olduğu saptanmıştır.
Ünlü, Buğra (2013)	Bağımsız denetimin İKS'nin etkinliğindeki rolünün araştırılması.	Kolmogorov-Smirnov Testi Türkiye Genelinde	Araştırma sonuçları bir bütün olarak incelendiğinde bağımsız denetime tabi işletmelerin İKS'lerinin bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin İKS'lerine göre daha etkin çalıştığı saptanmıştır.
Bai ve diğ. (2014)	Firmaların İKS'si ve kurumsal yönetim mekanizmaları arasındaki ilişkinin analizi	KorelasyonAnalizi Çin	Kontrol gücü olmayan pay sahipleriyle yabancı yatırımcıların sahip olduğu hisse oranı yüksek olduğunda iç kontrol etkinliği artmakta böylece firma pazar değeri de artmaktadır. Çoğunluk hissedar varlığında ve genel müdür aynı zamanda yönetim kurulu başkanı olduğunda iç kontrol etkinliği düşmekte firma değeri azalmaktadır.
Güneş, Nadire (2012)	Hileli finansal raporlamayı önlemede İKS uygulama örneği	İrادی olarak seçilmiş bir tekstil firmasının İKS'nin incelenmesi Türkiye, K.Maraş	Seçilen şirketlerin İKS'ye gereken önemi verdikleri ve tüm gereklilikleri yerine getirdikleri tespit edilmiştir.
Adayemi ve Adenugba (2011)	Kurumsal yönetimde İKS'nin ve dış denetimin etkinliğinin incelenmesi	Tanımlayıcı istatistikler kullanılmıştır -Nijerya	İKS'nin ve dış denetimin kurumsal yönetim uygulamaları üzerinde etkili olduğu saptanmıştır. Yönetim kurulu başkanının yetkilerinin fazla olduğu şirketlerde, özellikle aile şirketlerinin bulunduğu sektörde iç kontrollerin zayıf olduğu ortaya konulmuştur.
Elbannan, Mohamed A. (2009)	İç kontrol kalitesinin finansal raporlama, kurumsal yönetim ve kredi notu üzerindeki etkilerinin araştırılması	Lojistik Regresyon ABD	Araştırmada İKS zayıf olan firmaların, düşük kredi notuna, daha az karlılığa, daha az nakit akışına, gelirden yüksek değişkenliğe sahip olma olasılığının daha fazla olduğunu destekleyen kanıtlar bulunmuştur.
Baskıcı, Çiğdem (2012)	İKS'nin kurumsal yönetim anlayışındaki yerinin İMKB şirketlerinde inceleme	Spearman Korelasyon Analizi Türkiye	Yapılan analiz sonuçlarına göre İKS ile kurumsal yönetim anlayışı arasında pozitif güçlü bir ilişki ortaya çıkmıştır.

3. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İKSUYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: ANTAKYA ÖRNEĞİ¹

Bu bölümde çalışmanın amacına yönelik olarak yapılan araştırmanın amacı, kapsamı ve bulguları hakkında bilgi verilmektedir.

3.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın bu bölümünde, ilk bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde; TTK gereği İKS'nin örgüt yapısı içindeki varlığının durumu araştırma konusu edilmektedir. Dolayısıyla bu araştırma ile Antakya'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İKS unsurlarının olup olmadığının, işletmelerin risk yönetimi ve kontrol faaliyetleri açısından bağımsız denetime hazır olup olmadıklarının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın ana kitlesini Antakya'da faaliyet gösteren 280 üretim işletmesi oluşturmaktadır. Ana kitlenin üretim işletmesi olarak seçilmesinin sebebi, üretim işletmelerinde iş süreçlerinin ve varlık hareketlerinin daha yoğun ve karmaşık olması nedeniyle etkin bir İKS'nin hata ve yolsuzlukların önlenmesi açısından daha büyük öneme sahip olduğu varsayımdır. Araştırmanın örnekleme tesadüfi olmayan örnekleme yöntemlerinden *Yargısal Örnekleme* yöntemine göre belirlenmiştir. 97 üretim işletmesinden oluşan örnekleme yer alan işletmelerin çoğunluğunu Antakya Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri oluşturmaktadır. Anketin çoğunlukla organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren işletmelere uygulanmasının nedeni bu bölgedeki işletmelerin genellikle orta ve büyük ölçekli işletmeler olması ve bunların orta vadede TTK gereği bağımsız denetim kapsamına girme ihtimali olduğunun varsayılmasıdır.

Dolayısıyla çalışmada sadece işletmelerdeki İKS unsurlarının durum tespiti değil aynı zamanda işletmelerin TTK ile getirilen ve kapsamının zaman içinde genişlemesi beklenen bağımsız denetime hazır olup olmadıkları da tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket çalışmasında elde edilen veriler SPSS'de işleme tabi tutularak frekans tabloları çıkarılmış, ayrıca bazı unsurlar arasında ilişki olup olmadığının tespiti için Ki Kare testi yapılmıştır.

3.3. Anket Formunun Hazırlanması ve Anketin Uygulanması

Anket formu, İKS ve risk yönetimi kavramlarının unsurları ile bu kavramlar ile ilgili literatürdeki teorik tartışmalar dikkate alınarak ha-

1 Çalışmanın bu bölümü İrem Keskin (2014) tarafından hazırlanan "Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği" Başlıklı Yüksek Lisans Tezinden Yararlanılarak hazırlanmıştır.

zırlanmıştır. Anket çalışması demografik bilgiler ile iç kontrolün bileşenlerini test etmeye yönelik 45 sorudan oluşmaktadır. Bu bağlamda ilk bölüm, anketi cevaplayan işletmenin unvanının, faaliyet alanının ve çalışan sayısına yönelik sorulduğu genel bilgiler bölümüdür. Araştırmanın izleyen bölümünde ise sırasıyla İKS'nin temel bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetlerine yönelik toplam 42 soru sorulmuştur.

3.4. Araştırma Bulguları

Bu kısımda ankete katılan şirketlerin demografik bilgileri ile İKS'ye yönelik bulgular yer almaktadır.

3.4.1. Demografik Bilgiler

Tablo 2'de görüldüğü üzere, ankete katılan şirketlerin %37'si anonim şirket, %63'ü limited şirkettir. Katılımcıların %20'si inşaat, %35,8'i gıda, %4,2'si tekstil, %20'si mobilya sektöründe, %20'si ise diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir. Şirketlerin %30,9'unda 1-10 kişi, %51,5'inde 11-50 kişi, %17,5'inde 51-üstü kişi çalışmaktadır.

Tablo 2. Ankete Katılan İşletmelerle İlgili Demografik Bilgiler

		n	%
Şirketin Türü	Anonim Şirket	34	37,0
	Limited Şirketi	58	63,0
Faaliyet Alanı	İnşaat	19	20,0
	Gıda	34	35,8
	Tekstil	4	4,2
	Mobilya	19	20,0
	Diğer	19	20,0
Personel Sayısı	1-10 kişi	30	30,9
	11-50 kişi	50	51,5
	51 kişi ve üstü	17	17,5

3.4.2. İç Kontrol Sistemine Yönelik Bulgular

Bu kısımda İKS'nin temel bileşenleriyle ilgili bulgulara yer verilmektedir.

3.4.2.1. İKS'nin Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi

İşletmelerin kontrol ortamının değerlendirilmesine yönelik sorular Tablo-3'de yer almaktadır.

Tablo 3. Kontrol Ortamı

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir.	<i>n</i>	53	35	9
	%	54,5	36,4	9,1
Üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır.	<i>n</i>	50	35	12
	%	51,5	36,4	12,1
Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder.	<i>n</i>	78	14	5
	%	80,6	14,3	5,1
Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur.	<i>n</i>	82	6	9
	%	83,8	7,1	9,1
Çalışana işin nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur.	<i>n</i>	79	16	2
	%	80,8	17,2	2,0
Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını arturmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur.	<i>n</i>	70	17	10
	%	71,7	18,2	10,1

Tablo-3’de görüldüğü gibi, ankete katılan işletmelerin çoğu özellikle personelin eğitilmesine, yönlendirilmesine, performansının artırılmasına ve yeteneklerinin geliştirilmesine özen göstermektedir. Ancak şirketlerin çoğunda üst yönetimin performans hedefleri oluşturmaya ve çalışanlarını bu konuda bilgilendirmeye yönelik uygulamaları bulunmamaktadır.

3.4.2.2. İKS’nin Risk Değerlendirme Açısından İncelenmesi

İşletmelerin İKS’nin risk değerlendirme bileşenine ilişkin görüşleri Tablo-4’de gösterilmiştir.

Tablo 4. Risk Değerlendirme

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.	<i>n</i>	53	34	10
	%	55,1	34,7	10,2
Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.	<i>n</i>	65	24	8
	%	67,3	24,5	8,2

Tablo-4’de görüldüğü gibi, işletmelerin çoğunda şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizma vardır. Bununla birlikte riskleri azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri de uygulanmaktadır. Ancak bu özelliklere sahip olmayan ve örneklemimizin hemen hemen %30’unu oluşturan işletmeler için İKS uygulamalarında önemli ölçüde eksiklik olduğu görülmektedir.

3.4.2.3. İKS’nin Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi

Kontrol faaliyetleri, yönetimin işletme faaliyetlerinin belirlenen amaçlara göre gerçekleşmesi amacıyla kabul ettiği ilke ve kuralların bütünüdür. Bu bağlamda ankete katılan işletmelerin kontrol faaliyetlerine yönelik durumları Tablo-5,6,7,8 ve 9’dayer almaktadır.

Tablo 5. Varlıkların Fiziki Kontrolüne Yönelik Kontrol Faaliyetleri

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.	<i>n</i>	77	17	3
	%	79,4	17,5	3,1
Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.	<i>n</i>	57	36	4
	%	57,2	37,6	5,2
İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.	<i>n</i>	85	10	2
	%	85,5	10,4	2,1

Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma:
Antakya Örneği

Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.	n	85	12	0
	%	85,6	12,4	0,0
Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.	n	55	37	5
	%	55,6	37,4	5,1
Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.	n	90	5	2
	%	90,9	5,1	2,0
Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.	n	27	65	4
	%	28,1	67,7	4,2
Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.	n	72	23	1
	%	75,0	24,0	1,0
İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.	n	88	6	4
	%	89,8	6,1	4,1
Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.	n	74	20	3
	%	76,0	20,8	3,1
Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.	n	84	10	3
	%	86,7	10,2	3,1
Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder.	n	87	12	0
	%	87,8	12,2	0,0
Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.	n	78	18	1
	%	79,8	19,2	1,0

İKS'nin önemli amaçlarından biri işletme varlıklarını fiziki olarak korumaktır. Araştırma kapsamındaki şirketlerde genelde fiziki varlıkların çalınma ihtimaline karşı güvenlik önlemleri alındığı görülmektedir. Ancak şirketlerin yarısından fazlası varlıkların sayımını sadece dönem sonlarında yapmaktadır. Oysa varlıkların fiziki kontrolünün sık aralıklarla yapılmaması İKS'nin zayıflamasına neden olmaktadır. İKS'deki bu zayıf halka ise çalışanlara hileli işlem yapma fırsatı yaratmaktadır.

Tablo 6. İşlem ve Faaliyetlerle İlgili Yetkilendirme Kontrolleri

		Evete	Hayır	Yeni Başlandı
Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.	<i>n</i>	56	38	3
	%	57,6	39,4	3,0
İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.	<i>n</i>	91	5	1
	%	93,9	5,1	1,0

Ankete katılan işletmelerin %93,9'unda, işlem ve faaliyetler yönetim tarafından belirlenen bilgi ve talimatlara göre gerçekleşmektedir. Buna karşın ankete katılan işletmelerin %39,4'ünde İKS'nin en önemli ilkelerinden biri olan görevlerin ayrılığı ilkesi uygulanmamaktadır. Dolayısıyla yetkilerin ayrılmaması da çalışanların varlıkları çalmasına fırsat yaratmakta ve İKS'nin etkinliğini zayıflatmaktadır.

Tablo 7. Kaynak ve Kayıtlara İlişkin Hesap Verebilirlik ve Erişim Kontrolleri

		Evete	Hayır	Yeni Başlandı
İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.	<i>n</i>	62	35	0
	%	63,6	36,4	0,0
Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	<i>n</i>	80	16	1
	%	81,8	17,2	1,0
Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	<i>n</i>	62	31	4
	%	63,5	32,3	4,2
Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	<i>n</i>	80	11	6
	%	81,8	12,1	6,1

Kaynak ve kayıtlara erişim kontrolleri İKS'nin etkinliği üzerine etki eden bir başka faktördür. Tablo-7'de görüldüğü üzere işletmelerin %36'sında muhasebe kaydı yapan çalışanlar aynı zamanda varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine de sahiptir. Erişimin bu şekilde kolaylıkla sağlanabildiği işletmelerde belli dönemlerde yapılan sayımların yanında ani sayımların da yapılması gerekir. Böylece personelin olası hilelerinin önüne geçilebilir. Anket bulgularına göre,

işletmelerin %32'sinde stokların bulunduğu depolarda ani sayımlar yapılmamakta ve tutarsızlıkların nedeni incelenmemektedir. Yani bu işletmeler personelin olası hilesine karşı korunmamaktadır.

Tablo 8. Belgelendirme Kontrolleri

		Evvet	Hayır	Yeni Başlandı
Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.	<i>n</i>	93	6	0
	%	93,9	6,1	0,0
Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.	<i>n</i>	90	6	3
	%	90,9	6,1	3,0

İşletmelerde belge düzeni, kontrol faaliyetleri açısından son derece önemli bir unsurdur. Bu bağlamda araştırma kapsamındaki işletmelerin çok önemli bir kısmının belgelerin denetime hazır bir şekilde güvenli bir ortamda saklanması, yedeklenmesi ve muhafaza edilmesi uygulamalarına sahip olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 9. Bilgi İşlem Kontrollerinin İncelenmesi

		Evvet	Hayır	Yeni Başlandı
Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.	<i>n</i>	49	44	4
	%	50,5	45,4	4,1
Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.	<i>n</i>	66	29	2
	%	67,7	30,2	2,1
Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.	<i>n</i>	60	32	4
	%	62,9	33,0	4,1
Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.	<i>n</i>	61	31	5
	%	62,1	32,6	5,3
Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.	<i>n</i>	73	22	2
	%	75,3	22,7	2,1

Bilgi işlem kontrolleri muhasebe kayıtlarının ve diğer bilgilerin muhafazası ve depolanması için çok önemli bir diğer iç kontrol unsurudur. Tablo-9'da görüldüğü gibi, araştırma kapsamındaki işletmelerin %77,4'ünde kayıtların ve arşivin korunmasında sıkı güvenlik önlemleri alınmaktadır. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerin yarıya yakını bilgi işlem güvenliği programı kullanmamaktadır. Yani bu firmalarda bilgiye erişim konusunda bir bilgi işlem sistemi güvenlik önlemi veya şifre sistemi bulunmamaktadır.

3.4.2.4. İKS'nin İzleme Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi

İKS'nin son bileşeni izlemedir. Araştırma kapsamındaki işletmelerin izleme faaliyetleri hususundaki durumuna ilişkin bulgular Tablo-10'da sunulmuştur.

Tablo 10. İzleme Faaliyetlerinin İncelenmesi

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Üst yönetim bütçe tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler.	<i>n</i>	71	24	4
	%	71,7	24,2	4,0
Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarında yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir.	<i>n</i>	51	42	6
	%	51,5	42,4	6,1
Yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir.	<i>n</i>	62	33	4
	%	62,6	33,3	4,0
Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir.	<i>n</i>	85	11	2
	%	86,7	11,2	2,0
Önemli noktalar kameralarla izlenir.	<i>n</i>	82	13	2
	%	84,5	13,4	2,1
Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir.	<i>n</i>	77	17	4
	%	78,6	17,3	4,1
Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir.	<i>n</i>	62	36	0
	%	63,3	36,7	0,0
İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenen düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır.	<i>n</i>	75	21	2
	%	76,5	21,4	2,0

Tablo-10’da görüldüğü gibi, araştırma kapsamındaki şirketlerin çok önemli bir kısmında kilit faaliyetlerin firma yetkilileri tarafından izlendiği, önemli noktaların kameralarla izlendiği, şirketlerin güvenlik önlemi konusunda sorun yaşamadığı saptanmıştır. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerin yaklaşık 1/3’ünde performans hedeflerinin oluşturulmasında, bunun çalışanlarla ilişkilendirilmesinde ve gerekli önlemlerin alınmasında uygulama eksiklikleri olduğu saptanmıştır.

3.4.3. İKS’nin Ki-Kare Analiz Yöntemiyle Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamındaki şirketlerden elde edilen veriler Ki-kare analizine tabi tutularak değerlendirilmiştir. Bu bağlamda şirketin *unvanı* ve *personel sayısı* ile kontrol faaliyetleri arasındaki ilişkiler ki-kare analizi ile sınanmıştır.

Tablo 11. Şirket Unvanı ile Varlıkların Korunmasına Yönelik Kontrol Faaliyetlerinin Uygulaması ve Personele Duyurulması Arasındaki İlişkinin Sınanması

			İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.		Toplam	Ki Kare Testi	
			Evet	Hayır		X ²	p
Şirketin Unvanı	Anonim Şirket	n	24	9	33	1,605	,205
		%	72,7	27,3	100		
	Limited Şirketi	n	49	8	57		
		%	86,0	14,0	100		
Toplam		n	73	17	90		
		%	81,1	18,9	100		

Tablo-11’de görüldüğü gibi, şirket unvanı ile işletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunması ve bunların personele duyurulması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu sonuç araştırma kapsamındaki şirketlerin anonim veya limitet şirket olmasının varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmasında etkisi olmadığı anlamına gelmektedir.

Tablo 12. Personel Sayısı ile Varlıkların Korunmasına Yönelik Kontrol Faaliyetleri Uygulaması ve Personele Duyurulması Arasındaki İlişkinin Sınanması

			İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur		Toplam	Ki Kare Testi	
			Evet	Hayır		X ²	p
Personel Sayısı	1-10 kişi	n	24	4	28	0,400	,819
		%	85,7	14,3	100,0		
	11-50 kişi	n	40	10	50		
		%	80,0	20,0	100,0		
	51 kişi ve üstü	n	14	3	17		
		%	82,4	17,6	100,0		
Toplam		n	78	17	95		
		%	82,1	17,9	100,0		

Tablo-12’de personele sayısı ile varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri uygulaması ve bunların personele duyurulması arasındaki ilişki sınanmıştır. Tablo-12’de görüldüğü gibi, personel sayısı ile işletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunması ve bunların personele duyurulması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu sonuç, araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmasında etkisi olmadığı anlamına gelmektedir.

Tablo 13. Personel Sayısı ile Varlıkların Sayımı Arasındaki İlişkinin Sınanması

			Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır		Toplam	Ki Kare Testi	
			Evet	Hayır		X ²	p
Personel Sayısı	1-10 kişi	n	18	10	28	0,939	,625
		%	64,3	35,7	100,0		
	11-50 kişi	n	31	18	49		
		%	63,3	36,7	100,0		
	51 kişi ve üstü	n	7	7	14		
		%	50,0	50,0	100,0		
Toplam		n	56	35	91		
		%	61,5	38,5	100,0		

Tablo-13’de personel sayısı ile varlıkların sayımı arasındaki ilişkinin sınamasına yönelik bulgulara yer verilmiştir. Personel sayısı ile varlık sayımının sadece dönem sonlarında yapılması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, varlık sayımının sadece dönem sonlarında yapılması uygulamasına etkisi olmadığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla ölçeği ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin genellikle varlıklarının fiziki kontrolünü sadece dönem sonlarında yaptıkları anlaşılmaktadır.

Tablo 14. Personel Sayısı ile Çapraz Kontrol veya Bilgisayar Kontrollerini İçeren Temel Kontrol Faaliyetleri Arasındaki İlişkinin Sınanması

			Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.		Toplam	Ki Kare Testi	
			Evet	Hayır		X ²	p
Personel Sayısı	1-10 kişi	n	18	12	30	0,666	,717
		%	60,0	40,0	100,0		
	11-50 kişi	n	30	20	50		
		%	60,0	40,0	100,0		
	51 kişi ve üstü	n	12	5	17		
		%	70,6	29,4	100,0		
Toplam		n	60	37	97		
		%	61,9	38,1	100,0		

Tablo-14’de personel sayısı ile çapraz kontroller arasındaki ilişki sınanmıştır. Personel sayısı ile bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçimindeki çapraz kontrol faaliyetlerinin varlığı arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, çapraz kontroller yapılmasına etkisi olmadığı anlamına gelir.

Tablo 15. Personel Sayısı ile Malların Sisteme Girişinin Barkodla Yapılması Arasındaki İlişki

			Malların sisteme giriş-çıkışı barkotla yapılır.		Toplam	Ki Kare Testi	
			Evet	Hayır		X ²	p
Personel Sayısı	1-10 kişi	n	7	22	29	1,523	,467
		%	24,1	75,9	100,0		
	11-50 kişi	n	16	32	48		
		%	33,3	66,7	100,0		
	51 kişi ve üstü	n	7	10	17		
		%	41,2	58,8	100,0		
Toplam		n	30	64	94		
		%	31,9	68,1	100,0		

Personel sayısı malların sisteme girişinin barkodla yapılması arasındaki ilişkinin **sınandığı** Tablo-15’den görüldüğü gibi, personel sayısı ile malların sisteme giriş-çıkışının barkodla yapılması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç ölçeği ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin %62’sinde malların sisteme giriş-çıkışının barkotla yapılmadığı anlamına gelmektedir.

Tablo 16. Personel Sayısı ile İşlemlerin Farklı Kişiler Tarafından Yürütülmesi Arasındaki İlişkinin Sınanması

			Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür		Toplam	Ki Kare Testi	
			Evet	Hayır		X ²	p
Personel Sayısı	1-10 kişi	n	14	16	30	5,75	,056
		%	46,7	53,3	100,0		
	11-50 kişi	n	30	20	50		
		%	60,0	40,0	100,0		
	51 kişi ve üstü	n	14	3	17		
		%	82,4	17,6	100,0		
Toplam		n	58	39	97		
		%	59,8	40,2	100,0		

Tablo-16’da görüldüğü üzere, personel sayısı ile yetkilendirme/görevlerin ayrımı uygulaması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç, araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, yetkilendirme/görevlerin ayrımı uygulamasına etkisi olmadığı anlamına gelir.

Tablo 17. Şirket Unvanı ve Bilgi İşlem Güvenlik Kontrolleri Arasındaki İlişkinin Sınanması

			Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar		Toplam	Ki Kare Testi	
			Evet	Hayır		X ²	p
Şirketin Türü	Anonim Şirket	n	20	14	34	0,000	1,000
		%	58,8	41,2	100,0		
	Limited Şirketi	n	32	24	56		
		%	57,1	42,9	100,0		
Toplam		n	52	38	90		
		%	57,8	42,2	100,0		

Tablo-17’de görüldüğü gibi, şirketin unvanı ile üst yönetimin kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturması ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlaması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç araştırma kapsamındaki şirketlerin unvanı ile kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulaması ve yönetimi için bir yapı oluşturulması arasında bir ilişki olmadığı anlamına gelmektedir.

Tablo 18. Personel Sayısı ile Fiziki ve Lojistik Kontrollerin Varlığı Arasındaki İlişkinin Sınanması

			Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.		Toplam	Ki Kare Testi	
			Evet	Hayır		X ²	p
Personel Sayısı	1-10 kişi	n	18	12	30	1,256	,534
		%	60,0	40,0	100,0		
	11-50 kişi	n	34	15	49		
		%	69,4	30,6	100,0		
	51 kişi ve üstü	n	12	4	16		
		%	75,0	25,0	100,0		
Toplam		n	64	31	95		
		%	67,4	32,6	100,0		

Personel sayısı ile fiziki ve lojistik kontroller arasındaki ilişkiye yönelik bulguların yer aldığı Tablo 18’de görüldüğü gibi personel sayısı ile sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontrollerin bulunması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Dolayısıyla personel sayısı ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin %67,4’ünde sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontrollerin bulunduğu ancak bu durumun personel sayısı ile ilgisi olmadığı anlamına gelmektedir.

Tablo 19. Personel Sayısı ile Performansın Düzenli Olarak İzlenmesi Arasındaki İlişkin Sınanması

		Üst yönetim bütçe,tahminler ve önceli dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler.			Toplam	Ki Kare Testi	
		Evet	Hayır	X ²		p	
Personel Sayısı	1-10 kişi	n	22	8	30	0,562	,755
		%	73,3	26,7	100,0		
	11-50 kişi	n	37	13	50		
		%	74,0	26,0	100,0		
	51 kişi ve üstü	n	14	3	17		
		%	82,4	17,6	100,0		
Toplam		n	73	24	97		
		%	75,3	24,7	100,0		

Personel sayısı ile performansın düzenli olarak izlenmesi arasındaki ilişkin sınanmasına yönelik bulguların yer aldığı Tablo-19’da görüldüğü gibi, personel sayısı ile üst yönetimin bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izlemesi arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç, personel sayısı ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin %75,3’ünde üst yönetimin bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izlediği ancak bu durumun personel sayısı ile ilgisi olmadığı anlamına gelmektedir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Antakya’da faaliyet gösteren üretim işletmelerinin İKS çerçevesinde mevcut yapısını ve uygulamalarını tespit etmeyi amaçlayan bu araştırma kapsamındaki şirketlerden elde edilen verilerin analiz edilmesi ile aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- İKS’nin etkinliğini sağlayacak en önemli kontrol faaliyetlerinden biri görevlerin ayrılığı ilkesidir. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerin %39,4’ünde yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilât, teslim alma gibi işlemler tek bir kişi tarafından yapılmaktadır.
- Her ne kadar anonim şirketlerin kurumsallaşma açısından limited şirketlerden daha farklı olması beklense de araştırma kapsamındaki şirketlerin anonim veya limited şirket olmasının, varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmasında etkisi bulunmamaktadır.

- Bununla birlikte frekans değerlerine göre 51 ve üzeri çalışan olan şirketlerde güvenlik önlemlerinin daha fazla alındığı görülmektedir.
- Ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %62'sinde malların sisteme giriş-çıkışı barkotla yapılmamaktadır.
- Ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %58'inde kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulaması ve yönetimi için bir yapı oluşturulmuştur.
- Ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %75,3'ünde üst yönetim bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izlemektedir.
- Çalışan sayısının fazla olduğu işletmelerde yetkilendirme ve görevlerin ayrımı gibi kontrol uygulamalarının olması beklenir. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, yetkilendirme ve görevlerin ayrımı uygulamasına etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır. Genel frekans değeri olarak, ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %60'ında yetkilendirme ve görevlerin ayrımı uygulaması yapıldığı anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak, araştırma kapsamındaki şirketlerin bir kısmının İKS unsurların farkında olmadıkları, bir kısmının ise İKS unsurlarını kısmen uyguladıkları, güvenlik önlemleri aldıkları, personelin eğitilmesine ve yönlendirilmesine önem verdikleri, belgeleri her an kullanıma ve denetime hazır bir şekilde muhafaza ettikleri, ancak performans hedefleri oluşturmada, çapraz kontrollerde, risk değerlemede, varlıkların sayımı gibi iç kontrolün temel unsurlarında eksikleri olduğu ve genellikle güven esaslı bir ilişki içinde faaliyetlerini sürdürdükleri görülmektedir.

Araştırmada ulaşılan sonuçlar doğrultusunda aşağıdaki öneriler sunulmuştur:

- Araştırma kapsamındaki şirketlerde genellikle varlıkların sayımının sadece dönem sonlarında yapılması önemli bir İKS eksiğidir. Çalınan varlıkların erken tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması için nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri ay bazında dönemlerde çıkarılıp kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve tutarsızlıklar ayrıca incelenmelidir.
- Araştırma kapsamındaki şirketlerde genellikle yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde “güven” in esas olduğu anlaşılmaktadır. İşyerlerinde ve iş ilişkilerinde kuşkusuz “güven” faktörü çok önemli

olmakla birlikte işlerin yürütülmesinde “güven” faktörünün güvenli bir kontrol faaliyeti olmadığı açıktır. Çünkü güvenin en önemli esas olması bir zafiyet ve risk unsurudur ve önemli bir iç kontrol eksikliğidir. Bu tür işletmelerde zaman içinde çalışan hilelerinin meydana gelme olasılığı vardır. Ayrıca bu tür işletmelerde yapılan hatanın veya hilenin ortaya çıkması da uzun zaman alabilir. Bu nedenle “İnsana güven, ama kontrol et” ilkesinin uygulanması gerekir ki burada sözü edilen “kontrol” İKS’nin kontrol faaliyetleridir.

- Şirketlerde barkod kullanımının yaygınlaşması da varlıkların kontrolünü kolaylaştıran unsurlardan biridir. Ancak fiziksel kontrollerin sadece yılsonunda yapılması halinde barkod kullanımı gibi teknolojik olanaklar yeterli olmayabilir.

- İş hacminin büyümesi, depo sayısının ve çalışan sayısının artması durumunda yetki ve görevlerin ayrımı önem kazanır. Varlık hareketlerinin sadece bir veya birkaç kişi tarafından yürütülmesi halinde zaman içinde çalışan hileleri yaşanması mümkün olabilir. Şirketlerin bu hususa da dikkat etmesi gerekir.

- Şirketlerin bütçe uygulamalarına önem vermeleri, performans ölçümü yapmaları ve başarısızlıkların nedenlerini analiz etmeleri ve önlem almaları gerekir.

- Yeni TTK gereği orta vadede çok sayıda orta ölçekli limited ve anonim şirketin TTK hükümlerine tabi olması olasıdır. Bu itibarla şirketlerin TTK’nın gereklerinin farkında olması ve hazırlık sürecine girmesi gerekmektedir.

- İKS unsurları sadece yasal gerekliliklere uyum için değil, şirketin varlıklarını korumak ve sürdürülebilirliğini sağlamak için önem taşımaktadır. Bu anlamda İKS unsurlarının bir erken uyarı sistemi, önleyici faaliyetler ve kurumsallaşma olanağı olarak görülmesi gerekir.

KAYNAKÇA

Aksoy, T. 2005. “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:72.

Alpman, G. 2009. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6822,alpman-gokhan-ic-kontrol-sisteminin-etkinliginin-saglan-.pdf?0> (Erişim Tarihi: 28.01.2015).

- Altay, S. Ö. 2011. Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi,
- Bai, C. &Liu, Q.&Lu, J. &Song, F. M. &Zhang, J. 2004. “Corporate Governance and Market Valuation in China”. Journal of Comparative Economics, (32).
- Baskıcı, Ç. 2012. İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışı Üzerindeki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi,
- Bozkurt, N. 2012. TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara 2012, ISBN: 978-9944-737-13-5-
- Cengiz, S. 2010. İhracatçı Firmaların Muhasebe ve İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Analizi: Ankara Örneği, Yüksek Lisans Tezi.
- COSO 1992. Internal Control-Integrated Framework: ExecutiveSummary, <http://www.coso.org/documents/internal%20control-integrated%20framework.pdf> (Erişim Tarihi: 14.01.2015).
- Demir, E. 2012. Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri, Önemi ve Sivas İli Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi.
- Elbannan, M. A. 2009. “Quality Of Internal Control Over Financial Reporting, Corporate Governance And Credit Ratings”, International Journal of Disclosureand Governance, (6).
- Güner, F. 2009. Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü, Maliye Dergisi, 2009, 157, Temmuz-Aralık.
- İbiş, C. ve Çatıktaş, Ö. 2012. İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, Sayıştay Dergisi, 2012 (85).
- Kepekçi, C. 2000. Bağımsız Denetim, 6.Baskı, Siyasal Yayınevi, Ankara.
- Kinney, R.W. 2000.Research Opportunities in Internal Control Quality Assurance. Auditing: A Journal of Practiceand Theory: Supplement, 2000, 19 (1).
- Kurnaz, E. 2013. İç Kontrol Sistemi ve Türkiye’deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması, 2013, Yüksek Lisans Tezi.
- Saltık, N. 2007. İç Kontrol Standartları. Bütçe Dünyası Dergisi, 2007, 2 (26).
- Tüm, K. ve Memiş, Ü.M. 2012. İç Kontrol Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme, Karahan Yayınları, 1.Baskı, Adana.
- Uzay, Ş. 1999. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış

Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma:
Antakya Örneği

Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Önemi: Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, SPK Yayınları, Yayın No:132, Ankara.

Uzay, Ş. (T.Y.) İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

Uzay, Ş. 2008. Denetim Süreci ve Aşamaları, Muhasebe Denetimi Kitap Bölümü, Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, Gazi Kitap Evi, Ankara.

Uzay, Ş.ve Gönen, S. 2013. Yeni TTK ile Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama ile İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi ile Benzerlikleri, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/yeniTTKilegelistirilen.pdf> (Erişim Tarihi: 19.04.2015).

Yurtsever, G. 2008. Bankacılığımızda İç Kontrol, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:256, Nisan 2008, İstanbul.