

İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama

Doç.Dr. Hayrettin USUL
Yrd. Doç. Dr. İsmet TİTİZ
Arş.Gör. Burcu A. ATEŞ
Süleyman Demirel Üniv. İİBF

ÖZET

Kurumsal yönetim; şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerden herhangi birisinin yok olması durumunda, kurumsal yönetimden söz edilemez. Bu ilkelerin var olması da iç kontrol sisteminin etkin olmasına bağlıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmedeki faaliyetlerin kontrol altına alınmasını, daha da önemlisi şeffaflığın oluşmasını sağlar. Diğer bir ifadeyle, iç kontrol sistemi yaratmış olduğu ortamlarla muhasebe bilgilerinde güvenilirliği sağlarken, aynı zamanda da işletme çalışanlarının motivasyonunu ve işletmenin karşılaşılabileceği riskleri tanımlar ve bu risklere karşı alınabilecek önlemleri belirler. Bu çalışmada belediye işletmelerinde kurumsal yönetim anlayışı incelenmiştir. Marmara Bölgesi belediye işletmeleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda, bu işletmelerde teorik anlamda kurumsal yönetim anlayışının olmadığı; diğer bir ifadeyle belediye işletmelerinde şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin bulunmadığı söylenebilir.

Anahtar Kelimeler; Kurumsal yönetim, şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik, iç kontrol sistemi

JEL Sınıflaması: G 320, G 340, M 420

Efficiency Of Internal Control System On Corporate Governance: An Application On Municipal Controlled Firms

ABSTRACT

Corporate governance is a concept that is based on transparency, equality, accountability and responsibility. Corporate governance can not work without any of these principles. Existence strictly depend on internal auditing system. An effective internal auditing system controls internal activities and provides transparency. In other words, while an internal auditing system provide reliability of information, at the same time it motivates employee and identifies potential risks, to determine possible actions it prevent those risk. In this paper corporate governance understanding of municipal controlled firms in Marmara region has been investigated. The findings of the research suggest that the concept of corporate governance in not established in municipal controlled firms in that region. Therefore, lack of good understanding of corporate governance could make it difficult to apply basic principles of this concept in those companies.

Key Words: Corporate governance, transparency, equality, accountability responsibility, internal auditing system

JEL Classification: : G 320, G 340, M 420

1. Giriş

Ulusal ekonominin uluslararası boyut kazanması, ulusal sermaye hareketlerinin uluslararası sermaye hareketlerine dönüşmesi, şirket yönetimlerinde hissedarlardan çok işletme yönetiminin etkinliğinin oluşması kurumsal yönetim kavramının doğmasına neden olmuştur.

Bir işletmenin iş ve ilişkilerini yöneten ve kontrol eden bir sistem olarak tanımlayabileceğimiz kurumsal yönetim kavramı (Corporate Governance); eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Bu ilkeler, işletme yönetiminin alacakları kararlarda kendi menfaatlerini değil, bütün paydaşların (Stakeholders) menfaatlerini ön plana almalarını zorunlu kılmakta ve bu bağlamda da işletme kültürüne "iyi yönetim" olgusunun yerleşmesini sağlamaktadır (Ergin vd., 2008: 1-19).

Kurumsal yönetim işletme yönetimin kararlarının nasıl verildiğini belirleyen bir sistem olduğuna göre, bu sistemin temel gereklilikleri ise; iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk yönetimidir (Gürer. 2009).

Her geçen gün biraz daha önem kazanan kurumsal yönetim işletme yönetiminde; paydaşlarla olan ilişkilerde eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk yaklaşımıyla; işletme faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliği, raporlama güvenilirliği; düzenlemelerde uygunluk, paydaşlarının hak ve çıkarlarının korunmasını güvence altına alan bir yaklaşım olarak tanımlanabilir (Uzun, 2009). Tüm bu açıklamalardan sonra; işletme yönetimi ile iç denetim ve dış denetim kavramlarının kurumsal yönetim sürecinde kritik faktör olarak karşımıza çıktığı görülmektedir.

Diğer taraftan, kurumsallaşmasını tamamlamış özel işletmelerin çoğunda görülen kurumsal yönetim kavramının ülkemiz belediye işletmelerinde varlığı ise tartışmalıdır. Özellikle 1984 yılından itibaren belediyeler, çeşitli nedenlerden dolayı işletmeler kurmaya başlamışlardır (Sağlam, Şengel, 2003: 53-65). Kurulan bu işletmeler Türk Ticaret Kanunu'nun 18. maddesine göre tacir sayılmaktadırlar. Dolayısıyla, bu işletmelerle diğer özel işletmeler arasında yasal olarak hiçbir ayırım söz konusu değildir. Bu nedenle, özel işletmeler gibi belediyeler tarafından kurulan bu tür işletmelerin de ayrı bir bütçesi ve muhasebe sistemi vardır. Bu durum, TTK'ya göre bu işletmelerin bağımsız olarak faaliyet gösteribilmelerinin bir göstergesi olarak kabul

edilmektedir. Ancak, uygulamada işletme yönetimi tamamen kurucu belediyelerin denetimi altına girdiğinden, belediyelerin veya belediye çalışanlarının veyahut ta belediye yönetiminde yer alan kişilerin siyasi talepleri doğrultusunda faaliyet göstermektedirler. Bu durum, bu tür işletmelerin ekonomik faaliyet görünümde olmasına rağmen, piyasa ekonomisi şartlarına göre işletilmemesi sorununa yol açmakta, hatta belediye bütçelerinden de kamu kaynaklarının aktarıldığı görülmektedir (Leba, 2009; Sağlam, Şengel:58-59).

Bu çalışmada, belediye işletmelerinde kurumsal yönetim anlayışının var olup olmadığı incelenecektir. Bu amaçla, bu çalışmanın konusu olan iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim algılayışındaki yeri tartışılacak, daha sonrada belediye işletmelerinde kurumsal yönetim anlayışının ne oranda yerine getirildiği analiz edilecektir.

2. Kurumsal Yönetimin Oluşumunda İç Kontrol Sisteminin Etkinliği

Yukarıda da ifade edildiği gibi, kurumsal yönetim; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerden şeffaflığın var olması, diğer ilkelerin de var olabileceğinin göstergesidir. Çünkü şeffaflık; hesap verme yükümlülüğünün yanı sıra; işletmenin amaçları ve hedefleri, ortaklık yapıları, anlaşmaları, yönetimin oluşum şekli gibi kamuoyunun bilmesi gereken tüm unsurları kapsar (Özbaran, 2001). Bu anlamıyla şeffaflık; işletmeyle ilgili karar alma durumunda olan bireylerin, karar alması için gerekli olan tüm bilgilerin öğrenme isteğinin sağlanmasıdır. Bu bağlamda, şeffaf bir yönetim, kurumsal yönetimin diğer unsurları olan eşitlik, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkelerine de bağlı kalmaktadır.

Bu aşamada, iç kontrol sistemi, şeffaflığın etkin ve adil olarak sağlanmasında önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü etkin bir iç kontrol sistemi; işletme faaliyetlerinde verimliliği sağlama, finansal raporların yasalara uygun şekilde oluşturulmasına olanak verme, suiistimalleri önleme gibi işletme yönetiminin hatalı kararlar almasını ve bu yönüyle de işletme kaynaklarının ziyan edilmesini önlemektedir.

İç kontrol kavramı esasında birbirleri ile uyumlu, birbirlerini destekleyen önlemlerden oluşan bir sistemdir. Bu sistem içinde tamamen işletmeyi yönlendirmeyi amaçlayan sistemler ile işletmeyi gözetim altında tutmaya yönelik alt sistemler mevcuttur

(Kaval, 2005:128). Dolayısıyla, iç kontrol sistemi önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı faaliyetlerin bütününden oluşur (Taylor, Glezen, 1997:286). Önleyici kontroller, bir işin başından sonuna kadar tek bir kişiye verilmesini engelleyen görevlerin ayrılığı ilkesi; yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirleyen yetkilendirme ilkesi ile her personelin her türlü bilgiye ulaşmasını engelleyen erişimin sınırlandırılması ilkelerinden oluşmaktadır. Saptayıcı kontroller ise işletme varlıklarının korunmasına yöneliktir. İşletme personelinin işletme amaçları doğrultusunda hareket etmesini sağlayan yönlendirici kontroller ve de sistemde meydana gelen hataları bulup, tamir eden tamamlayıcı kontroller; bir bütün halinde işletmede şeffaflığın, dolayısıyla da kurumsal yönetimin oluşmasında etkin rol oynamaktadır.

Şeffaflığın karşıtı olan yolsuzluk yetkiyi elinde bulunduran tekeli güç ile takdir yetkisinin kullanım oranlarına bağlıdır. Daha geniş bir ifadeyle yolsuzluğa meydan veren mekanizmalar (Özbaran, 2001);

- Bir kişinin elinde sınırsız yetki bulundurulması,
- Karar alma sürecinde takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşmesi,
- Belgelendirme ve raporlama gereklerine yeterince önem verilmemesi,
- Bilgiye erişimde eşitsizlik,
- Hesap verme sorumluluğunun bulunmaması,
- Yolsuzlukla mücadele amacıyla sistemli çözümlerin üretilmemesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

İşte, bu bağlamda işletmede kurulacak olan etkin bir iç kontrol sistemi, yukarıda ifade edilen yolsuzlukları önlemede, eşitliğin sağlanmasında, hesap verebilirliğin oluşturulmasında, şeffaflığın sağlanmasında ve dolayısıyla da kurumsal yönetimin kurulmasında etkin bir rol oynayacaktır. Etkin bir iç kontrol sistemi; işletme çalışanlarının yetki ve sorumluluklarını belirleyerek herkesin bu yetki ve sorumluluk çerçevesinde hareket etmesini sağlayacaktır. Yine, iç kontrol sistemi finansal hareketlerin kayıt altına alınması için etkin bir muhasebe sistemi kuracak ve böylece kayıt dışı işlemlerin oluşmasını engelleyecek ve sonuçta da verilerde güvenilirliği sağlayacaktır (Dye vd., 2009). Diğer taraftan, oluşturulacak etkin bir iç kontrol sistemi, işletme çalışanlarının, işletmenin belirlemiş olduğu amaçlar doğrultusunda ne oranda etkin ve etken olarak çalışıp çalışmadığını

tespit edecektir. Dolayısıyla oluşturulacak olan iç kontrol sistemi, işletmede gerçekleştirilen finansal olan veya olmayan işlemlerden sorumlu olanı belirleyecek ve bu kişilerden hesap sorabilecektir. Böylece de şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çalışacak ve bunun sonucu olarak da kurumsal yönetim işletmede kurulmuş olacaktır.

Diğer taraftan, iç kontrol sisteminin etkinliği, sistemin amaçlara uygun şekilde çalışıp, çalışmadığını inceleyen bir birimin var olmasına bağlıdır. İç denetim olarak tanımlanan bu birim, işletmede gerçekleştirilen işlemlerin veya faaliyetlerin kurumsal yönetim anlayışına uygun olarak gerçekleşip, gerçekleşmediğini inceler. Bu inceleme sonucunda sistemin eksik veya zayıf yönlerini belirleyerek; gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar. Ancak, burada unutulmaması gereken en önemli konu, iç denetimin bağımsız davranabilme yeteneğinin var olmasıdır. Bağımsızlıktan kastedilen ise, iç denetim elemanlarının işletme üst yönetiminin telkin veya isteklerine karşı direnebilme yeteneğidir. Bu yeteneği gösterebilen iç denetim, iç kontrol sisteminin etkin olmasında ve istenilen amaçların gerçekleşmesindeki yeteneğine olumlu katkı yapmış olacaktır.

3. Belediye İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğine Yönelik Bir Uygulama

3.1 Uygulamanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; kurumsal yönetimin ilkelerinden olan şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramlarının belediye işletmelerinde uygulanıp, uygulanmadığını ve/veya hangi oranda uygulandığını ölçmektir. Bu ölçümlerin iç kontrol sisteminin etkinliğiyle ilişkilendirilmesinin nedeni ise, etkin bir iç kontrol sisteminin yukarıda ifade ettiğimiz kurumsal yönetim ilkelerini de beraberinde getirmesidir. Belediye işletmelerinin inceleme konusu yapılmasındaki amaç, yukarıda da izah edildiği üzere; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olması ve bu kanun hükmü gereğince de bağımsız olabilme yeteneğine sahip bulunması gerekliliğidir. Ancak, bu çalışmanın teorik bölümünde de anlattığımız gibi bu tür işletmeler yasal olarak bağımsız görülmelerine rağmen, genellikle belediye yönetiminin etkisi altındadır. Dolayısıyla, belediye yönetimleri de bazen siyasi istekler karşısında bu tür işletmeleri kullanabilmektedir. Ancak kurumsal yönetimini tamamlamış olan işlet-

meler kurucusu durumundaki belediyelerin etkisinden kurtulabilirler. Böylece kamu kaynaklarının israf edilmesi önlenmiş olur. Bu çalışmada kurumsal yönetim ilkelerinin bu tür işletmelerde uygulanma durumu analiz edilmeye çalışılacaktır.

3.2. Uygulamanın Metodolojisi

Çalışmanın teorik alt yapısını oluşturmak için, literatür taraması yapılmıştır. Bu amaçla, gerek basılı olan gerekse internet ortamında bulunan yerli ve yabancı kaynaklar taranmıştır. Bu tarama sonucunda değerlendirmeye alınan kaynaklardan yararlanarak çalışmanın teorik yapısı oluşturulmuştur.

Çalışmanın uygulama kısmında birincil veriler kullanılmıştır. Bu amaçla; Marmara Bölgesi belediyelerine ait olarak faaliyet gösteren belediye işletmelerinin muhasebe müdürleriyle yüz yüze anket çalışması yapılmıştır. Anket uygulanan işletmeler tesadüfî örnekleme yoluyla seçilmiştir. Bu seçimi yaparken, bir belediyenin birden fazla işletmesi olduğu göz önüne alınarak; her bir belediyeye ait bir işletme denek olarak kabul edilmiştir. Yine denek olarak alınan işletmenin de belediyeye ait en büyük işletme olmasına özen gösterilmiştir.

Yapılan tesadüfî örnekleme yoluyla tespit edilen işletmelerde var olan veya var olduğu iddia edilen iç kontrol sisteminin etkinliği 6 gruba ayrılmış toplam 45 soruyla incelenmeye çalışılmıştır.¹ Gruplara ayırmanın nedeni ise, her bir faaliyet alanında iç kontrol sisteminin etkinliğini analiz etmektir. Ankete katılan deneklerden "Evet", "Hayır" ve "Kısmen" şeklinde cevap verilmesi istenmiştir. Ankette "Kısmen" şikkının yer alma nedeni ise, ankete katılan deneklerin tereddüde düşmesini engellemektir. Burada dikkat edilmesi gereken konu "Kısmen" cevabının da olumsuz olarak algılanma gerekliliğidir.

3.3. Elde Edilen Bulguların Değerlemesi

İç kontrol sisteminin etkinliğini ölçen bu çalışmada, işletmelerdeki faaliyetler 6 kısımda incelenmiş ve her bir kısım içinde hipotezler belirlenmiştir. Daha sonra bu hipotezler test edilerek, belediye işletmelerindeki iç kontrol sisteminin etkinliği ölçülmeye çalışılmıştır.

3.3.1. Nakit ve Nakit Benzeri İşlemlere Ait Bulguların Değerlemesi

Likit değeri yüksek olan varlıkların iç kontrol açısından önemi, likit değeri düşük olan varlıklara göre oldukça fazladır. Çünkü bu tür varlıklarda yolsuzluk olma ihtimali diğerlerine göre daha yüksektir. Bu nedenle iç kontrol sistemi, likit değeri yüksek olan kalemlere ayrı bir önem vermektedir. Tablo 1'de yer alan hipotezlerle Marmara Bölgesi belediye işletmelerinde nakit ve nakit benzeri kalemlere ilişkin iç kontrol sisteminin önleyici ve saptayıcı ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığı incelenmeye çalışılmıştır.

Aşağıda verilen tabloyu bir bütün olarak incelediğimizde; nakit ve nakit benzerlerinin etkin olarak korunup, korunmadığını belirleyen unsurlara ait hipotezlerin çoğunluğunun ret edildiği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, tablo 1 için belirlenen 19 hipotezin 13'ü ret edilirken, 6 hipotez kabul edilmiştir. Bir işletmede var olan iç kontrol sistemi ya etkindir, ya da etkin değildir. Bu bağlamda da, belediye işletmelerinde var olduğu söylenen iç kontrol sisteminin etkin olarak tanımlayabilmemiz için, yukarıda verdiğimiz hipotezlerin hepsinin kabul edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, tablo 1'deki sonuca göre, belediye işletmelerindeki iç kontrol sisteminin nakit ve nakit benzerlerinin korunmasında etkin olmadığını söyleyebiliriz.

3.3.2. Muhasebe Sistemine Ait Bulguların Değerlemesi

İç kontrol sisteminin etkinliği aynı zamanda işletmenin kendi ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir muhasebe düzeninin varlığına bağlıdır. Etkin bir muhasebe düzeni ve bu düzene göre oluşturulacak olan bilgi akış sistemi; kayda alınan işlemlerin gerçekten var olmasını, işlemlerin verilen bir yetki çerçevesinde yapılmasını ve yapılan işlemlerin de zamanında kayıt altına alınıp raporlanmasını sağlar. Aşağıda verilen Tablo 2'de inceleme konusu yaptığımız belediye işletmelerinde kullanılan muhasebe sisteminin oluşturulmasında iç kontrol sisteminin ilkelerine uyulup uyulmadığı hipotezlerle test edilmiştir.

¹ Anket Sorularının Hazırlanmasında, Yrd. Doç. Dr. Hayrettin USUL Yönetiminde Songül DUMAN Tarafından Hazırlanan "İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2006, Yararlanılmıştır.

Tablo 1: İç Kontrol Sistemi İlkelerinin Nakit ve Nakit Benzeri Faaliyetlerde Kullanım Etkinliğine Yönelik Hipotezler

Hipotezler	t	Sig	Sonuç
H ₁ Nakit giriş ve çıkışları için kasa defteri tutulmaktadır.	11,500	,000	Kabul
H ₂ İşletmenizin kasasında biriken paralar fazla bakiye bırakmadan bankaya yatırılmaktadır.	16,613	,000	Kabul
H ₃ Küçük kasa fonu kullanılmaktadır.	,618	,543	Ret
H ₄ Kasa giriş ve çıkışlarınızda makbuz kullanılmaktadır.	-,419	,679	Ret
H ₅ Kasadan sorumlu personel diğer muhasebe işlemlerine bakmamaktadır.	,768	,450	Ret
H ₆ Kasadan sorumlu personel için kefil alınmıştır ve güvenlik soruşturması yapılmıştır.	1,000	,327	Ret
H ₇ Kasa, denetçiler tarafından sık sık ve aniden kontrol edilmektedir.	1,541	,136	Ret
H ₈ Banka hesapları üst yönetim tarafından açılmaktadır.	1,445	,161	Ret
H ₉ Bankaya para yatırma işlemi veznedar tarafından yapılmamaktadır.	1,365	,185	Ret
H ₁₀ Bankaya yatırılan paranın dekontları veznedar tarafından muhafaza edilmemektedir.	2,449	,022	Kabul
H ₁₁ Çek imzalamaya yetkili olan kişilerin kasa hesabıyla ilgilenmeleri, tahsilat ya da ödeme yapmaları ve çeklerle ilgili muhasebe kaydı yapmaları yasaklanmıştır.	2,619	,015	Kabul
H ₁₂ Kullanılan çeklerin dip koçanları muhafaza edilmektedir.	-,681	,503	Ret
H ₁₃ Çekler lehtara verilmeden önce çek alındı belgesi düzenlenmektedir.	1,095	,284	Ret
H ₁₄ Alınan çekleri koruyanlar bunların kaydını yapan kişi ayrı kişilerdir.	,000	1,000	Ret
H ₁₅ Hazırlanan çekler imzaya sunulurken gerekli belgeler mutlaka eklenmektedir.	1,155	,260	Ret
H ₁₆ Faturalar veya diğer belgeler ödendiği zaman ödendi damgasıyla damgalanmaktadır.	,941	,356	Ret
H ₁₇ Banka hesap ekstreleri, doğrudan mutabakatı hazırlayan kişiye gönderilmektedir.	2,138	,043	Kabul
H ₁₈ Alınan çeklerin ve senetlerin zamanında tahsil edilmesi için görevlendirilmiş personel görevlendirilmiştir.	,253	,802	Ret
H ₁₉ Alınan çekler ve senetler için yardımcı hesaplar tutulmaktadır.	2,138	,043	Kabul

Tablo 2: İç Kontrol Sistemi İlkelerinin Muhasebe Sisteminin Oluşumundaki Etkinliğine Yönelik İlgili Hipotezler

Hipotezler	t	Sig	Sonuç
H ₁ İktisadi kuruluşun kendine uygun bir muhasebe yönetmeliği vardır.	1,297	,207	Ret
H ₂ Muhasebe bölümü diğer bölümlerden ayrı olarak çalışmaktadır.	1,297	,207	Ret
H ₃ Bütçeleme yapılmaktadır.	-,440	,664	Ret
H ₅ Yardımcı defterdeki hesaplarla ana defterdeki hesaplar belirli zamanlarda kayıt yapmayan bir başka kişi tarafından incelenmektedir.	1,225	,233	Ret
H ₆ Müşterilerden gelen itirazlar veya fark bildiren teyit cevapları alacakları kayıt altına almayan bir başkasına doğrudan iletilmektedir.	3,116	,005	Kabul

Çalışmaya katılan belediyeye ait işletmelerin muhasebe müdürlerinden alınan cevaba göre, bu işletmelerinin çoğunda var ifade edilen olan muhasebe sisteminde iç kontrol sisteminin gerekli gördüğü ilkelere yer verilmediği görülmektedir. Bu durumda, muhasebe sisteminin kendisinden beklenen faydaları yerine getiremediği, dolayısıyla da iç kontrol sisteminin önleyici ve saptayıcı tedbirleri etkin bir biçimde alamadığını söyleyebiliriz.

3.3.3. Stoklara Ait Bulguların Değerlemesi

Stoklar işletmelerin önemli varlıklardandır ve her türlü yolsuzluk ve suiistimale karşı açıktırlar. Bu bağlamda, iç kontrol sistemleri stoklarda yolsuzluk ve suiistimallere karşı önleyici tedbirler geliştirmektedirler. Bu tedbirlerin amacı; stokların fiziki korunmasını sağlamaya yönelik olduğu kadar, stokların bozulmasını, israf edilmesini ve de istenilen zamanda istenilen yerde bulunmasını sağlamaktır. İncelemeye aldığımız belediye işletmelerinde iç kontrol sisteminin stokların istemiş olduğu ilkelere uyulup uyulmadığı Tablo 3'de verilmiştir

Tablo 3: İç Kontrol Sistemi İlkelerinin Stokların Yönetimine İlişkin Hipotezleri

Hipotezler	t	Sig	Sonuç
H ₁ Asgari stok miktarı belirlenmektedir.	-,225	,824	Ret
H ₂ Tüm mallar doğru olarak kodlanmaktadır.	-,225	,824	Ret
H ₃ Kodlama sistemi muhasebe tarafından kontrol edilmektedir.	1,297	,207	Ret
H ₄ Her bir stok için ayrı bir izleme kartı tutulmaktadır.	2,221	,036	Kabul
H ₅ Stokları depolayan kimseler stokların satışından sorumlu değildir.	2,138	,043	Kabul
H ₆ Stokların alımından stokla uğraşmayan başka bir birim sorumludur.	,000	1,000	Ret
H ₇ Depodan yapılan çıkışlarda yazılı talep fişi düzenlenmektedir.	-,768	,450	Ret
H ₈ Stokların kayıtları ambar bölümünde çalışmayan kişiler tarafından tutulmaktadır.	-,647	,524	Ret
H ₉ Stoklar en az yılda bir defa ambarda çalışan personel ve stokların kaydını tutan personel haricinde başka bir personel tarafından sayılmaktadır.	1,297	,207	Ret
H ₁₀ Stok sayım sonuçları üst yönetim tarafından sıkı bir biçimde denetlenmektedir.	2,092	,047	Kabul
H ₁₁ Alınan malların mevzuata uygunluğu, iskonto gibi gerekli indirimlerin yapıp yapılmadığı satın alma bölümü dışında muhasebe tarafından incelenmektedir.	3,116	,005	Kabul

Tabloyu incelediğimizde, aşağıda belirttiğimiz sonuçlarla karşılaşmaktayız. Belediye bağlı olarak çalışan işletmelerin çoğunluğunda asgari stok düzeyi belirlenmemektedir. Yine bu işletmelerde stokların depolanmasından sorumlu kişilerle stokların satışını gerçekleştiren kişiler aynıdır. Hele, stok çıkışlarında belge düzenine yeterli düzeyde uyulmaması her türlü olumsuz işlemleri de beraberinde getirebilmektedir. Örnek olarak verdiğimiz bu ve bunun gibi olumsuz durumlar, bu işletmelerde stok açısından etkin bir iç kontrol sisteminin olmadığını diğer bir ifadeyle iç kontrol sisteminin stoklara yönelik ilkelerine uyulmadığını göstermektedir.

3.3.4. Sabit Varlıklara Ait Bulguların Değerlemesi

Sabit varlıklar; işletme faaliyetlerinde uzun süre kullanılan, edinimi diğer kalemlere göre daha çok fedakârlık isteyen ve

edinim için katlanılan maliyetlerin dönüşüm süresi daha uzun olan varlıklardır. Dolayısıyla, sabit varlıklar için yatırım karar alınması kadar; bu varlıkların korunması, iç kontrol sisteminin istemiş olduğu ilkelere uygun şekilde kaydedilmesi ve hurdaya çıkarılan sabit varlıkların usulüne uygun şekilde kayıt altına alınması ve de tüm bu işlemlerin etkin bir muhasebe düzeni çerçevesinde yapılması önemlidir. Sabit varlıklar genelde işletme üst yönetimi tarafından satın alınmalı ve hurdaya çıkmış olan sabit varlıkların satılması da üst yönetimin onayı ile olmalıdır. Eğer, üst yönetim bu işlevlerini yerine getirmezse işletmenin olumsuz durumla karşılaşması olağandır. Tablo 4'de ankete katılan belediye işletmelerinin sabit varlıkların alım ve korunmasında iç kontrol sisteminin etkisi hipotezlerle incelenmeye çalışılmıştır.

Tablo 4: İç Kontrol Sistemi İlkelerinin Sabit Varlıkların Yönetimine Yönelik Hipotezleri

Hipotezler	t	Sig	Sonuç
H ₁ Sabit Varlıklar üst yönetimin onayıyla alınmaktadır.	1,984	,059	Ret
H ₂ Her bir sabit varlığa numara verilmektedir.	1,155	,260	Ret
H ₃ Sabit varlıklar satılmadan veya hurdaya çıkarılmadan önce üst yönetimden yazılı onay istenmektedir.	1,072	,294	Ret

Yukarıda verilen tabloyu incelediğimizde, sabit varlıkların alımında ve elden çıkarılmasında üst yönetimin etkin olmadığı görülmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin birbirini tamamlayan işlemlerden meydana geldiğini göz önüne aldığımızda; bu işletmeler için sabit varlıklar açısından etkin bir iç

kontrol sisteminin olmadığını söyleyebiliriz.

3.3.5. Satışlara Ait Bulguların Değerlemesi

İç kontrol sisteminin satışlar üzerindeki etkisi aşağıda verilen tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5: İç Kontrol Sistemi İlkelerinin Satışlara Yönelik Hipotezleri

Hipotezler	t	Sig	Sonuç
H ₁ Kredi bölümü satış bölümünden ayrıdır.	1,769	,090	Ret
H ₂ Satış faturaları, müşteri siparişleri ve sevk irsaliyeleri bu işlemlerle ilgili olmayan başka bir personel tarafından çapraz kontrole tabi tutulmaktadır.	2,449	,022	Kabul
H ₃ Satış iadeleri, satış iskontoları için ayrı bir rapor hazırlanmaktadır.	2,529	,018	Kabul
H ₄ İptal edilen satış faturaları saklanmaktadır.	4,925	,000	Kabul

Tabloyu incelediğimizde satış bölümüyle krediler bölümünün birbirinden ayrı olmadığı görülmektedir. Bu durum, iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltmaktadır. Buna karşılık, işlemlerde çapraz kontrollerin yapılması, satış iade ve iskontolarının takip edilmesi ve iptal edilen faturaların saklanması iç kontrol sistemi açısından olumludur. Ancak, iç kontrol sistemini bir bütün olarak düşündüğümüzde ve bu

bütünlük açısından da işlemlere baktığımızda bu işletmelerin satışlar için de etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmadığını söyleyebiliriz.

3.3.6. Ücretlere Ait Bulguların Değerlemesi

İncelediğimiz Marmara Bölgesi belediye işletmelerinde ödenen ücretlerin kayıt ve ödeme şekli tablo 6'da gösterildiği gibidir.

Tablo 6: İç Kontrol Sistemi İlkelerinin Ücretlere Yönelik Hipotezleri

Hipotezler	t	Sig	Sonuç
H ₁ Ücret bordroları ayrı bir kişi tarafından incelenmektedir.	,681	,503	Ret
H ₂ Ödemeler çekle veya banka yoluyla yapılmaktadır.	2,221	,036	Kabul
H ₃ Ödemeler için üst yönetimin onayı istenmektedir.	7,268	,000	Kabul

Yukarıda verilen tabloyu incelediğimizde, belediye işletmelerinin çoğunluğunda yapılan ücret ödemelerinin ayrı bir kişi tarafından incelenmediği görülmektedir. Bu durum her türlü olumsuzluklara neden olabilecektir. Her ne kadar ödemelerde üst yönetimin onayının alınması olumlu bir durum olarak kabul etsek de, hazırlanan ödeme emirlerinin çapraz kontrole tabi tutulmaması eksikliklerdir. Dolayısıyla, ücret ödemelerinde de iç kontrol sisteminin etkinliğinden söz etmek imkânsız hale gelebilmektedir.

4. Sonuç

Kurumsal yönetim temel olarak; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkele-ri üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerden herhangi birisinin var olmaması durumunda kurumsal yönetim kavramından söz etmek imkânsızdır. Bu ilkelerin oluşturulması ise iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi; önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı alt sistemlerden oluşur. Bu alt sistemlerden birisinin eksik olması veya etkin olmaması durumunda iç kontrol sisteminin etkinliğinden söz edilemez.

Bu bağlamda; inceleme konusu yaptığımız Marmara Bölgesi belediyelerine ait işletmelerde kurumsal anlamda etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmadığını söyleyebiliriz. Dolayısıyla, bu işletmelerde kurumsal yönetimin anlayışının olmadığını; bunun sonucu olarak da, kurumsal yönetimin en önemli unsurlarından olan şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin bulunmadığını ifade edebiliriz.

Bu durum bizlere belediye işletmelerinin yönetiminin olması gereken şekilde değil, belediye yöneticilerinin istediği şekilde yapıldığını göstermektedir. Özellikle şeffaflık ve hesap verilebilirliğinin olmaması, dahası belediye bütçelerinden bu tür işletmelere kamu kaynaklarının aktarılmasının da söz konusu olduğunu dikkate aldığımızda; devlet bütçesinden yüksek miktarlarda tutarların siyasi amaçlara uygun olarak israf edilebileceğini söyleyebiliriz.

KAYNAKÇA

- ERGİN, Hüseyin ve Diğerleri; "Kurumsal Yönetim Ögesi Olarak Denetim Komitelerinin Etkinliği ve İMKB'ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:8, Sayı:25, Mayıs 2008, s.1-19.
- GÜRER, Hüseyin, "Kurumsal Yönetim", **www.deloitte.com**, Erişim Tarihi (20.2.2009)
- UZUN, Ali Kamil, "Aile İşletmelerinin Kurumsallaşmasında Başarı Faktörleri", **www.deloitte.com**, Erişim Tarihi (20.2.2009)
- SAĞLAM, Necdet – ŞENGEL, Salim, "Belediyelerde ve Belediye İşletmelerinde Kamuyu Aydınlatma", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, yıl:3, Sayı:10, Eylül 2003, s.53-65
- LEBA, Reyhan "Türkiye'de Belediyelerin Ekonomik Girişimleri ve Ortaya Çıkardığı Sorunlar" <http://idari.cu.edu.tr/figunes/makale/belediye.do>. Erişim Tarihi (6.2.2009)
- ÖZBARAN, M. Hakan "Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü", **Kamu Harcamalarında Yolsuzluk ve İsrafın Önlenmesinde Saydamlık Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi, 6 Kasım 2001
- KAVAL, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005
- TAYLOR, Donald H. and GLEZEN, G. William, **Auditing**, Seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1997
- DYE, Kenneth M. and Diğerleri, "Dürüstlüğü'nün Temelleri: Yolsuzluğun Önlenmesinde Yüksek Denetim Kurumlarının Önemi", (Çev. Kemal Özsemerci), **Sayıstay gov.tr/yayın/dergi3**, Erişim Tarihi (3.2.2009)
- DUMAN, Songül, "İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama", Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2006 (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)