



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 14, Sayı: 28, 1-12, 2023

Araştırma Makalesi

MUHASEBE ALANINDA İÇ KONTROL KONUSUNDA YAYIMLANMIŞ TEZLERİN ANALİZİ (2008-2022) (ANALYSIS OF PUBLISHED THESIS ON INTERNAL CONTROL IN ACCOUNTING) (2008-2022)

Dr. Öğr. Üyesi Aydın BAĞDAT¹, Ali ERDOST²

ÖZ

İşletmelerin amaçlarına ulaşmasında ve faaliyetlerinin etkinliğinde iç kontrolün önemi büyüktür. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tanımına göre iç kontrol, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinin, mali raporlamanın güvenilirliğinin, mevzuata uyumunun sağlanması bakımından makul güvence vermek üzere tasarlanan, işletme yönetimi ve çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir. Bu nedenle işletmelerde güvenilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve sürekliliğinin sağlanması önem arz etmektedir. Araştırmanın amacı, işletme anabilim dalında iç kontrol üzerine yazılmış olan lisansüstü tezlerin yıllara, üniversitelere, sektörlere, yöntemine, konulara, anahtar kelimelerine göre sınıflandırarak literatüre ve sonraki çalışmalara katkı sunmaktır. Araştırmada Yüksek Öğretim Kurumu Ulusal Tez Merkezi'nde iç kontrol konusunda muhasebe alanı ile ilgili 2008-2022 yılları arasında yayımlanmış 386 tez literatür taraması yöntemi kullanılarak incelenmiştir. İç kontrol sistemi ile ilgili ulusal tez merkezinde muhasebe alanı ile ilgili tespit edilen toplam 386 tezin 327'si yüksek lisans, 59'u ise doktora tezidir. İç kontrol konusunda 56 tez ile en fazla tez İstanbul Okan Üniversitesi bünyesinde yazılmıştır. En fazla kullanılan araştırma yöntemi anket iken, en fazla çalışılan konu iç kontrol ve denetim etkileşimi olmuştur.

Anahtar kelimeler: Muhasebe, Denetim, İç Denetim, İç Kontrol.

JEL Kodları: M42, M49.

ABSTRACT

Internal control is of great importance in the achievement of the objectives of the enterprises and the effectiveness of their activities. According to the definition of COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), internal control is a process influenced by business management and employees, designed to provide reasonable assurance regarding the effectiveness and efficiency of business operations, reliability of financial reporting, and compliance with legislation. For this reason, it is important to establish and maintain a reliable internal control system in businesses. The aim of the research is to contribute to the literature and subsequent studies by classifying the postgraduate theses on internal control written in the department of business administration according to years, universities, sectors, method, subjects and keywords. In the research, 386 theses published between 2008-2022 on internal control in the National Thesis Center of the Higher Education Institution were examined using the literature review method. Of the 386 theses in the national thesis center on the internal control system, 327 of them are master's and 59 are doctoral theses. With 56 theses on internal control, the most theses were written at Istanbul Okan University. While the most used data collection method was the survey, the most studied subject was the interaction between internal control and auditing.

Keywords: Accounting, Auditing, Internal auditing, Internal control.

JEL Classification: M42, M49.

¹ Doktor Öğretim Üyesi, Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Sakarya, OrcID: 0000-0002-0183-9866, aydinbagdat@subu.edu.tr.

² Yüksek Lisans Öğrencisi, Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bilim Dalı, Sakarya, OrcID: 0000-0002-0045-7911, ali.erdost217@gmail.com.

1. GİRİŞ

Yaşamın kendi olağan yapısı itibari ile zaman içerisinde gelişen, değişen ve kendisinden farklılaşan bir yapısı bulunmaktadır. Bundan sebeptir ki bilimin de bir sonraki döneminin önceki dönemiyle tamamıyla aynı olması beklenemez. Bununla birlikte günümüzde bilgiye erişim geçmişe nazaran hızlı olsa da geleceğe göre ise yavaş olacağı öngörülmektedir. Bu açıdan bilginin elde edilmesi, işlenmesi ve sistemli bir şekilde kontrol edilmesi her geçen gün önemli hale gelmektedir. Günümüzde özellikle işletmelerin faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaları bakımından mali bilginin kayıt altına alınması, muhasebe bilgisinin üretilmesi, etkin şekilde işlenmesi ve bir kontrol mekanizmasından geçirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle işletmeler açısından muhasebe, iç kontrol ve iç denetim gibi süreçlerin önemi giderek artmaktadır.

Muhasebe, işletmelerin aktif ve pasiflerinin; varlık ve kaynaklarının etkileşimini belgeleyen, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, bu özeti analiz edip yorumlayan bilimdir. İşletmelerde muhasebe elemanları, işletmenin bir ay önce yapmış oldukları alış ve satış faturalarını ve personelle ilişkin kayıtlarını muhasebe programları aracılığıyla kaydederler. Bu kayıtlar sonucunda ilgili kurumlara belirli dönemlerde ve belirli süreler içerisinde KDV (Katma Değer Vergisi), MUHSGK (Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi), Geçici Vergi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi gibi bildirimlerde bulunmaktadır. Bu bildirimlerin zamanında, tam ve doğru şekilde yapılabilmesi için bir sistemin kurulması ve işletilmesi oldukça zordur.

Bu zorlu süreçte işletmeler tarafından beyan verme, gerekli hesaplamaları yapma, stok miktarının tespiti gibi işlemlerde hata ve hilelerin ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir. Bunun için işletmeler iç kontrol sistemlerine ve denetime ihtiyaç duymaktadır. Denetim, bir işletmenin belirli bir dönemdeki bilgilerini, önceden belirlenmiş ölçütlere göre uygunluk derecesinin olup olmadığını tespit etmesi amacıyla bağımsız bir uzmana yaptırdığı delil toplama ve analiz etme sürecidir (Güney ve Sarı, 2015:64). Denetleme işini yapan kişiye göre denetim; iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılır. Dış denetim; işletme dışından bağımsız ve tarafsız bir denetim kuruluşu veya denetçi tarafından yapılan denetimdir. Kamu denetimi ise devletin vergi inceleme ve denetleme yetkisine haiz memurları tarafından yapıldığı denetimdir. İç denetim ise işletme adına çalışan denetçi tarafından yapılan denetimdir.

İç denetim ile iç kontrol arasındaki farkı şu şekilde ifade edebiliriz; iç denetim, organizasyona hizmet eden organizasyon içerisinde yer alan bağımsız bir denetim fonksiyonudur. İç kontrol ise, hedeflerinin amaca dönüşmesi için var olan organizasyonun kendisidir (Sabuncu, 2017: 162). COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) sistemi de, 1992 yılında ABD geliştirilmiş kontrol ortamı, risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi paylaşımı ve iletişimi ile izleme unsurlarından oluşan bir iç kontrol sistemidir (Türedi, Koban ve Karakay, 2015: 100). İç kontrol, aynı zamanda stratejik bir yol olurken işletme yönetimince tasarlanan ve uygulanan politikalar ile bu uygulanan yöntemlerin bütünü de ifade eder (Çakırsoy ve Baral, 2022: 268). Bu açıdan bir işletmede etkin bir iç kontrol sistemi hem işletmede doğru bilginin üretilmesinde hem denetim süreçlerinde katkı sunacaktır. Bu ifadeler çerçevesinde iç kontrol, işletmenin risklerinin, hata ve hilelerinin, kayıp ve kaçaklarının, firelerinin tespit edilip işletmenin sürdürülebilirliği için oluşan bu maliyetleri, işletmenin lehine oluşacak şekilde işletmenin en alttan en tepeye kadar sistem kurma sürecinin adı olarak tanımlanabilir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de muhasebe alanında iç kontrol üzerine yazılmış olan lisansüstü tezlerin yıllara, üniversitelere, sektörlere, yöntemine, konulara, anahtar kelimelerine göre sınıflandırarak literatüre katkı sunmaktır. Bu kapsamda çalışmada öncelikle konu ile ilgili literatür taraması sunulmuş ve Yüksek Öğretim Kurumu Ulusal Tez Merkezi’nde iç kontrol konusunda muhasebe alanı ile ilgili 2008 ile 2022 yılları arasında yayımlanmış 386 tez literatür taraması yöntemi kullanılarak incelenmiş ve analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular tablo ve şekiller kullanılarak sunulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür incelendiğinde muhasebe denetimi, bağımsız denetim ve ilişkili kavramlar ile ilgili literatür incelemesi konusunda az sayıda da olsa çalışma yer aldığı görülmektedir. Muhasebe alanında iç kontrol konusundaki tezlerin incelemesi konusunda oldukça kısıtlı sayıda çalışma yapılmış olmasından dolayı, bu çalışmanın literatüre önemli düzeyde katkı sunacağı düşünülmektedir. Muhasebe alanında iç kontrol konusundaki tezlerin incelemesi konusunda ve benzer konularda yapılmış çalışmalar bu kısımda sunulmuştur.

Sarens ve De Beelde (2006) yaptıkları çalışmada, iç denetçilerin mevcut riskleri nasıl algıladıkları, Sarbanes-Oxley yasasının etkisini irdelemek için Belçika’daki 10 büyük işletmenin denetim ekiplerinin liderleriyle görüşme yapılmıştır. Risk ve kontrol bilincinin oluşmasında, yasaların, standartların, şeffaf belgelendirilmenin oluşmasında bununla birlikte objektif görüş bildirmede iç denetçilerin önemli bir rolü olduğu vurgulanmaktadır.

Zhang Y., Zhou J., ve Zhou N. (2007) yaptıkları çalışmada, 2001 yılında gerçekleşen Enron skandalından sonra 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley yasasının firmaların bağımsızlığını ve iç kontrollerindeki durumunu incelemek için örnek bir firma seçmişlerdir. Örnek seçilen firmanın iç kontrol yapısının zayıf olduğunun ve firmanın iç kontrolünden Sorumlu denetim ekibinin kalitesinin, denetçi bağımsızlığının zayıf olması, zayıf bir iç kontrole neden olduğu sonucuna varmışlardır. Denetim ekibinin mali uzmanlığı ve finansal mali uzmanlığının zayıf olması işletmenin iç kontrolünü zayıflatmaktadır. Ayrıca yeni gelen denetçilerin de deneyim eksikliğinden dolayı iç kontrolü zayıflattığı sonucuna varılmıştır.

Hogan ve Wilkins (2008) yaptıkları çalışmada, iç kontrol eksikliği olan firmaların doğal risk oranının yüksek olduğu sonucuna varmışlardır. Ayrıca çalışmada iç kontrol riski yüksek olan firmaların daha yüksek maliyetlere katlanmak zorunda oldukları, risk arttıkça iç kontrol denetimi için denetçilere verilecek ücretin arttığı ve meslektaşlarına göre daha donanımlı denetçiler daha yüksek ücretlerle çalışmakta olduğu sonucuna varılmıştır.

Öncü, Yücel ve Bağdat (2014), bağımsız denetim ve ilişkili alanlarla ilgili 2007 ile 2014 yılları arasında yaptıkları çalışmada 245 adet makaleyi ve 320 adet tezi analiz etmişlerdir. Çalışmaları sonucunda en çok çalışmanın “bağımsız denetim mesleği” üzerine yapıldığı, bu konuyla ilgili en çok “Mali Çözüm, Muhasebe ve Bilim Dünyası ile Vergi Dünyası” dergilerinde yayımlandığı, en çok tezin de Marmara Üniversitesi tarafından yazıldığı sonucuna varmışlardır.

Alkan (2014) çalışmasında, 1984 ile 2012 yılları arasındaki muhasebe alanında yazılmış erişime açık 656 adet yüksek lisans ve doktora tezine ulaşmıştır. Çalışma kapsamında muhasebe alanında en çok tez yazan üniversite sıralamasında birinci sırada “Marmara Üniversitesi”nin bulunduğu, tezlerin konularına göre dağılımında ise zirvede Muhasebe Standartları (UFRS, TFRS, TMS)’nin yer aldığını belirtmişlerdir.

Kaya (2019) çalışmasında, 1995 ile 2018 yılları arasında denetim alanında yazılmış 128 adet doktora tezini irdelemiştir. Çalışma kapsamında en çok tercih edilen konunun iç denetim alanında olduğunu en az tercih edilen konuların ise “Bilgi Teknolojileri Denetimi, Denetim Komitesi, Kamu Denetimi” olduğu sonucuna ulaşılmıştır. En fazla doktora tezinin yazıldığı üniversite ise “Marmara Üniversitesi” dir.

Behrend ve Eulerich (2019) yaptıkları çalışmada, 1926 ile 2016 yılları arasında muhasebe dergilerinde iç denetim alanında yazılmış 170 makaleyi incelemişlerdir. 90 yıllık dönem içinde yaşanan tarihi olayların muhasebe bilimine etkisi çalışmalarında işlenmiştir. Bunun yanı sıra 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü’nün (IIA) kurulmasıyla iç denetim mesleğinin hızla geliştiğini ifade etmektedirler. 2022 yılında yürürlüğe giren, Sarbanes-Oxley yasasının etkisiyle denetim standartları geliştirilmiş, firmaların riskleri azaltılmaya çalışılmıştır. Böylelikle iç denetim ile risk yönetiminin ayrılmaz bir bütün olduğu ve bu yasayla birlikte iç denetimin öneminin artmış olduğu vurgulanmıştır.

Ürgüp (2020), muhasebe alanında hata ve hile ile iç kontrol üzerine 2009-2019 yılları arasında yazılmış lisansüstü tezlerin 8 farklı kritere göre analizini yapmıştır. Araştırmada, en fazla tezin Okan Üniversitesi ile Marmara Üniversitesi’nde ve işletme anabilim dalında yazılmış olduğu ve en çok tezin 2019 yılında yazıldığı sonucuna ulaşmıştır. Karavardar ve Şahintürk (2020) ise, Türkiye’de 2009-2019 yılları arasında iç denetim ve iç kontrol konularında yayımlanmış makale, tez ve kitaplar üzerinde bir inceleme yapmıştır. Araştırma kapsamında 95 makale, 284 tez ve 14 kitap incelemiştir. Araştırma sonucunda, en çok çalışmanın 2012, 2015 ve 2019 yıllarında yapıldığı, en çok makalenin Denetim Dergisi’nde yayımlandığı bulgularına ulaşılmıştır.

3. ARAŞTIRMA

Muhasebe alanına ilişkin yazılar Sümerlilere kadar dayanmaktadır. Günümüzde kullanılmakta olan çift taraflı kayıt sistemi ise ilk olarak 13. yüzyılda İtalya sınırları içerisinde yer alan Floransa şehrinde kullanılmaya başlanmıştır (Gökgöz, 2011:169). Muhasebe, 13. yüzyıl öncesinde de 13.yüzyıldan günümüze kadar da değişerek ve gelişerek gelmiştir. Muhasebedeki gelişmeler ile birlikte muhasebe verisinin planlaması, denetimi ve kontrolü faaliyetleri de sürekli gelişmektedir. Araştırma kapsamında, muhasebe biliminin denetim alanında yer alan iç kontrol sisteminin, Türkiye’de yayımlanmış olan tezler üzerinden 2008 ile 2022 yılları arasındaki gelişimi ve değişimi ele alınmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Çalışmada Yüksek Öğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezinde “İç Kontrol” kavramını kapsayan yayımlanmış tezler incelenmiştir. Çalışmanın amacı, bu veriler aracılığıyla iç kontrol sisteminin yıllar içerisinde bilinirliğini, iç kontrol sistemi konusunda yazılan tezlerin yıllara, üniversitelere, anabilim dallarına, yüksek lisans tezi ve doktora tezine göre dağılımını ortaya koymaktır. Araştırma esnasında iç kontrol sistemi konusunda ilk tezin 1991 yılında yazıldığı, 1991 ile 2008 yılları arasındaki tezlerin büyük çoğunluğuna erişim konusunda sorun yaşandığı görülmüştür. Bu nedenle çalışma, 2008 ile 2022 yılları arasındaki 15 yıllık dönemi kapsamaktadır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma sırasında Yüksek Öğretim Kurumu'nun Ulusal Tez Merkezi web sitesinden faydalanılarak literatür taraması yöntemi seçilmiştir. Araştırma için evren olarak Ulusal tez merkezi uygulamasında detaylı tarama kısmında "işletme" konusu altında "iç kontrol" kavramı ile arama yapılmış ve 1991 ile 2022 yılları arasında 482 yüksek lisans ve doktora tezine ulaşılmıştır. Bu tezlerin tamamı nitel analiz yöntemi olan doküman incelemesi ile değerlendirilmiştir. Araştırmada 2008 yılından önceki tezlere erişimde sorun yaşandığından, çalışma kapsamında 2008 ile 2022 yılları arasındaki tezler incelenmiştir. Bu inceleme kapsamında 386 adet tezin muhasebe alanı ile ilgili olduğu tespit edilmiş olup, bu tezler detaylı olarak incelenmiştir.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma sırasında bazı kısıtlarla karşılaşılmış ve çalışma bu kısıtlar da dikkate alınarak sürdürülmüştür. Bu kısıtlar;

- 2008-2022 yılları arasında erişimine izin verilmeyen lisansüstü tezler araştırmaya dahil edilmemiştir.
- 2008 öncesi yıllarda yazılan lisansüstü tezlerin erişilemeyen kısmının, erişilebilen kısmından fazla olması araştırma sonuçlarını yanıltacağı düşüncesiyle araştırmaya dahil edilmemiştir

3.4. Araştırmanın Bulguları

Muhasebe alanı ile ilgili iç kontrol konusunda ulusal tez merkezinde tespit edilen toplam 386 tezin 327'si yüksek lisans, 59'u ise doktora tezidir. Tablo 1'e göre tezlerin %85'inin yüksek lisans, %15'inin ise doktora tezi olduğu görülmektedir. Tespit edilen lisansüstü tezler yıllara, üniversitelere, araştırma yöntemlerine, konularına, araştırma yapılan sektöre ve kullanılan anahtar kelimelerine göre analize tabi tutulmuştur.

Tablo 1. Lisansüstü Tezlerin Tez Türüne Göre Dağılımı

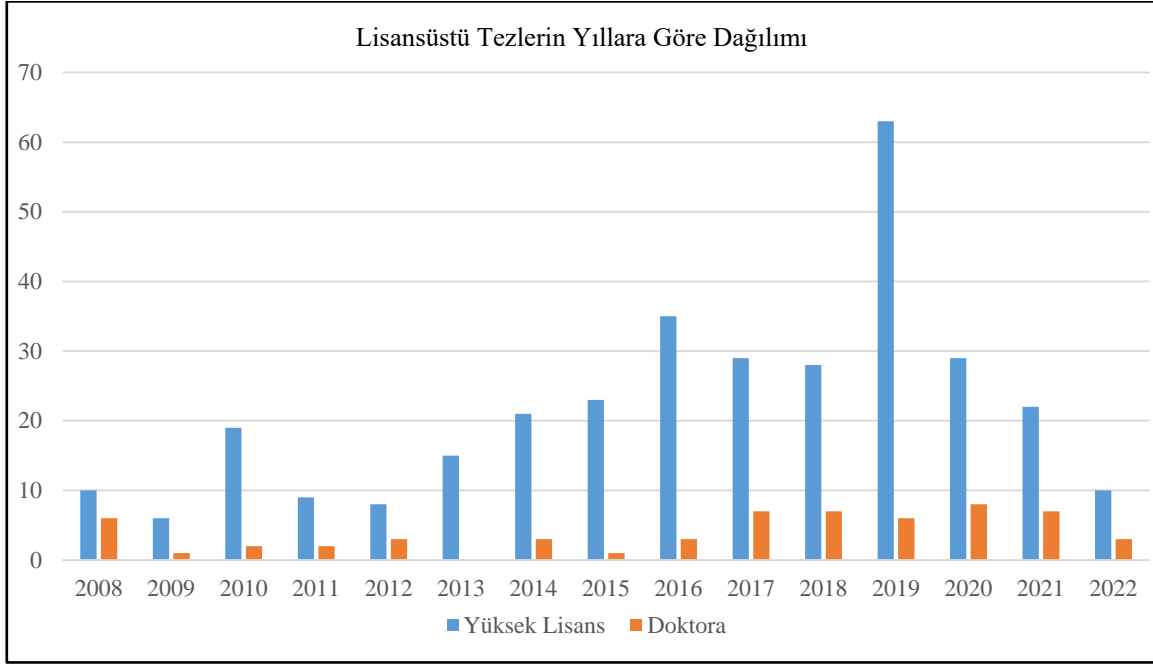
Tezin Türü	Tez Sayısı	Yüzde (%)
Yüksek Lisans	327	85
Doktora	59	15
Toplam	386	100

Aşağıdaki analizlere yönelik bulgular sunulmuştur:

1. Lisansüstü Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı
2. Lisansüstü Tezlerin Üniversitelere Göre Dağılımı
3. Lisansüstü Tezlerde Kullanılan Araştırma Yöntemlerine Göre Dağılımı
4. Lisansüstü Tezlerin Konularına Göre Dağılımı
5. Lisansüstü Tezlerin Araştırma Yapılan Sektörlere Göre Dağılımı
6. Lisansüstü Tezlerin Anahtar Kelime Yoğunluk Analizi
7. Lisansüstü Tezlerin Üniversitelerin Araştırma Yöntemine Göre Dağılım Matrisi
8. Lisansüstü Tez Konularının Araştırma Yöntemine Göre Dağılım Matrisi

Grafik 1'de iç kontrol sistemi hakkında en çok araştırmanın 2019 yılında yapıldığı görülmektedir. 2019 yılında yayımlanan tezlerin 63'ü yüksek lisans teziyken, 6 adedi doktora tezinden oluşmaktadır. Bu yıldan sonra iç kontrol konusu hakkında en çok tezin yazıldığı yıl ise 2016 yılıdır. Bu yılda yazılan tezlerin 35'i yüksek lisans, 3'ü doktora tezinden oluşmaktadır. Özellikle iç kontrol konusunda en fazla yüksek lisans ve doktora tezinin 2016 ile 2020 yılları arası yazıldığı dikkati çekmektedir. 2022 yılında tez sayısının son yıllara göre daha düşük görünmesinin nedeninin araştırma verilerininin 2022 yılı Ekim ayı içerisinde elde edilmiş olması olarak değerlendirilmiştir.

Grafik 1. Lisansüstü Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı



Tablo 2’de üniversiteler bazında iç kontrol sistemi konusunda yazılan tezlerin incelenmesinde tablonun çok uzun olmaması için bünyesinde en az iki tez yazılmış olan üniversiteler sunulmuş olup, bünyesinde bir tez yazılmış üniversiteler “Diğer” olarak ifade edilmiştir. Tezler incelendiğinde ilk sırada 56 teze İstanbul Okan Üniversitesi yer almaktadır. Bu tezlerin 53 adedi yüksek lisans, diğer 3 adedi de doktora tezidir. İstanbul Okan Üniversitesi’ni, 33 teze Marmara Üniversitesi, 23 teze de İstanbul Ticaret Üniversitesi takip etmektedir. Marmara Üniversitesi’nde 26 yüksek lisans, 7 doktora tezi araştırma konusu olmuşken, İstanbul Ticaret Üniversitesi’nde ise 20 yüksek lisans, 3 doktora tezi araştırma konusu olmuştur. Sadece iç kontrol konusunda yayımlanan doktora tezleri açısından Marmara Üniversitesi’nin 7 tez ile diğer üniversitelerin önünde olduğu görülmektedir.

Tablo 2. Lisansüstü Tezlerin Üniversitelere Göre Dağılımı

Üniversite	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam
İstanbul Okan Üniversitesi	53	3	56
Marmara Üniversitesi	26	7	33
İstanbul Ticaret Üniversitesi	20	3	23
İstanbul Arel Üniversitesi	11	0	11
Süleyman Demirel Üniversitesi	11	3	14
İstanbul Aydın Üniversitesi	8	1	9
Dokuz Eylül Üniversitesi	7	0	7
İstanbul Üniversitesi	7	2	9
Ankara Üniversitesi	5	1	6
Kütahya Dumlupınar Üniversitesi	6	4	10
İnönü Üniversitesi	5	4	9
İstanbul Gelişim Üniversitesi	5	0	5
KTO Karatay Üniversitesi	5	0	5
Maltepe Üniversitesi	5	0	5
Necmettin Erbakan Üniversitesi	5	0	5

Muhasebe Alanında İç Kontrol Konusunda Yayımlanmış Tezlerin Analizi (2008-2022)
Dr. Öğr. Üyesi Aydın BAĞDAT, Ali ERDOST

Atılım Üniversitesi	4	0	4
Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	4	2	6
Bursa Uludağ Üniversitesi	4	1	5
Erciyes Üniversitesi	4	2	6
Gazi Üniversitesi	4	5	9
Trakya Üniversitesi	4	0	4
Uludağ Üniversitesi	4	0	4
Başkent Üniversitesi	3	2	5
Beykent Üniversitesi	3	0	3
Çukurova Üniversitesi	3	0	3
Fırat Üniversitesi	3	0	3
Galatasaray Üniversitesi	3	1	4
Gebze Teknik Üniversitesi	3	0	3
Haliç Üniversitesi	3	0	3
Işık Üniversitesi	3	1	4
İstanbul Bilgi Üniversitesi	3	0	3
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	3	0	3
Kırıkkale Üniversitesi	3	0	3
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	3	0	3
Mustafa Kemal Üniversitesi	3	0	3
Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	3	0	3
Adnan Menderes Üniversitesi	2	0	2
Akdeniz Üniversitesi	2	1	3
Anadolu Üniversitesi	2	2	4
Atatürk Üniversitesi	2	1	3
Celal Bayar Üniversitesi	2	2	4
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	2	2	4
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	2	0	2
Harran Üniversitesi	2	0	2
İbn Haldun Üniversitesi	2	0	2
Karabük Üniversitesi	2	0	2
Karadeniz Teknik Üniversitesi	2	1	3
Nevşehir Üniversitesi	2	0	2
Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	2	0	2
Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi	2	0	2
Türk Hava Kurumu Üniversitesi	2	0	2
Ufuk Üniversitesi	2	0	2
Yıldız Teknik Üniversitesi	2	0	2
Yozgat Bozok Üniversitesi	2	1	3
Sivas Cumhuriyet Üniversitesi	1	2	3
Avrasya Üniversitesi	1	1	2
İstanbul Teknik Üniversitesi	1	1	2
Sakarya Üniversitesi	1	1	2
Diğer	36	4	40

Toplam	325	61	386
---------------	------------	-----------	------------

Tablo 3'te tezlerin araştırma yöntemlerine göre dağılımına bakıldığında; 327 yüksek lisans tezinin 156'sı, 59 doktora tezinin ise 34'ü anket yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Hem yüksek lisans hem de doktora tezlerinde yoğun olarak anket yönteminin kullanılmış olduğu görülmektedir. Araştırmaya göre bu yöntemi derleme yöntemi takip etmekte olup, derleme yöntemi 94 yüksek lisans ve 5 doktora tezinde kullanılmıştır.

Tablo 3. Lisansüstü Tezlerde Kullanılan Araştırma Yöntemlerine Göre Dağılımı

Yöntem	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam
Anket	156	34	190
Derleme	94	5	99
Örnek Olay	61	14	75
Mülakat	16	6	22
Toplam	327	59	386

Tablo 4'te, lisansüstü tezlerin konularına göre dağılımına bakıldığında 386 adet lisansüstü tez arasında ilk sırada, 65 lisansüstü teze "İç Kontrol ve Denetim Etkileşimi" yer almaktadır. Bu tezlerin 62 adedi yüksek lisans teziyken geri kalan 3 tez de doktora tezidir. Bu konuyu 58 lisansüstü teze "Kamu Kurumlarında İç Kontrol" takip etmektedir. Bu tezlerin 50 adedi yüksek lisans teziyken geri kalan 8 tez de doktora tezidir. Tezlerin konularına göre dağılımında üçüncü sırada ise, "Hata ve Hile Analizi" yer almaktadır. Bu konuda 38 adet yüksek lisans tezi yazılmışken, 5 adet de doktora tezi yazılmıştır.

Tablo 4. Lisansüstü Tezlerin Konularına Göre Dağılımı

Konu	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam
İç Kontrol ve Denetim Etkileşimi	62	3	65
Kamu Kurumlarında İç Kontrol	50	8	58
Hata ve Hile Analizi	38	5	43
Üretimde İşletmelerinde İç Kontrol	26	3	29
Hizmet İşletmelerinde İç Kontrol	22	3	25
Finans Kuruluşlarında İç Kontrol	21	7	28
İç Denetim	19	2	21
İç Kontrolün Önemi	18	6	24
Risk	17	9	26
Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP)	9	1	10
Muhasebe Mesleği ve İç Kontrol	9	1	10
Yasalar ve Uluslararası Standartlar	8	2	10
Denetim Kalitesi	7	1	8
Perakende işletmelerinde İç Kontrol	7	1	8
Dijitalleşme ve İç Kontrol	6	3	9
Sağlık İşletmelerinde İç Kontrol	3	1	4
Finansal Performans-Etkinlik-Verimlilik	1	3	4
Adli Muhasebe	1	0	1
Sürdürülebilirlik	1	0	1
Diğer	2	0	2
Toplam	327	59	386

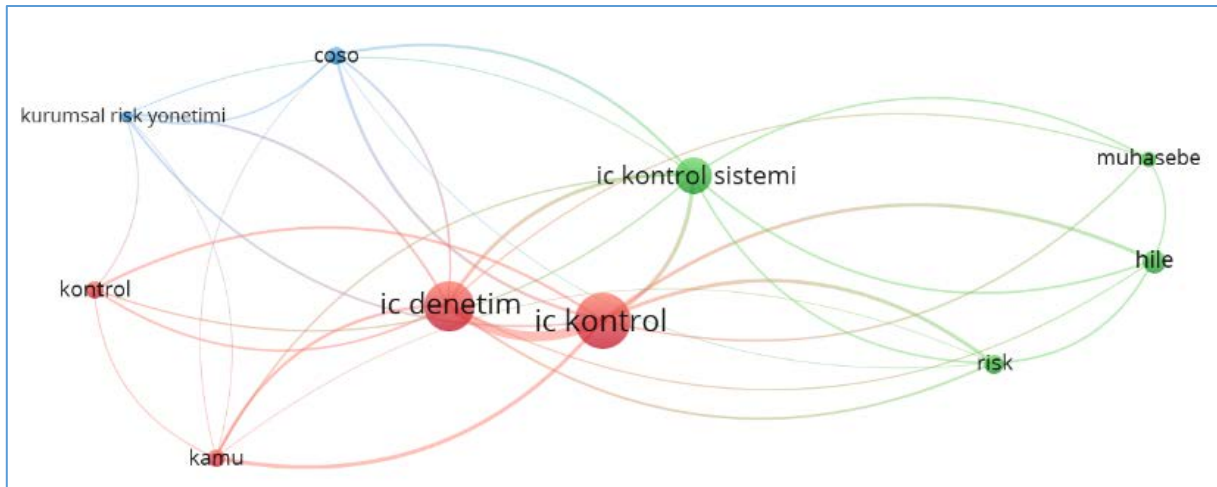
Tablo 5'te lisansüstü tezlerin sektörlere göre dağılımı analiz edildiğinde ilk sırada; 124 yüksek lisans ve 18 doktora tezi ile tüm sektörleri kapsayan tezler yer almaktadır. İkinci olarak imalat sektörü yer alırken, üçüncü olarak da kamu kurumları üzerinde yapılan tez çalışmalarının yer aldığı görülmektedir. İmalat sektörü üzerine yazılan tezlerin 39'u yüksek lisans, 9'u doktora tezidir. Son olarak kamu kurumları üzerinde yazılan tezlerin 38'i yüksek lisans, 8'i doktora tezidir. Bunlara ilave olarak da finans, eğitim, denetim, konaklama sektörleri üzerinde yazılmış olan tez çalışmaları öne çıkmaktadır.

Tablo 5. Lisansüstü Tezlerin Araştırma Yapılan Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam
Tüm Sektörler (Genel)	124	18	142
İmalat	39	9	48
Kamu Kurumu	38	8	46
Finans	27	9	36
Eğitim	20	3	23
Denetim	15	4	19
Konaklama	14	3	17
Sağlık	8	1	9
İnşaat	7	0	7
Toptan ve Perakende Ticareti	6	1	7
Tekstil	5	0	5
Gıda ve Tarım Ürünleri	5	1	6
Madencilik	3	0	3
Enerji ve Akaryakıt	3	1	4
Mobilya	1	0	1
Diğer	12	1	13
Toplam	327	59	386

Şekil 1'de lisansüstü tezlerin anahtar kelime analizi yapıldığında, en fazla iç kontrol, iç denetim ve iç kontrol sistemi anahtar kelimelerinin kullanıldığı görülmektedir. Bunların dışında ilgili tezlerde yoğun olarak hile, muhasebe, risk, COSO, kontrol, kamu ve kurumsal risk yönetimi anahtar kelimelerinin kullanıldığı dikkati çekmektedir.

Şekil 1. Lisansüstü Tezlerin Anahtar Kelime Yoğunluk Analizi



Tablo 6’da iç kontrol konusunda yazılmış olan tezlerin üniversitelerdeki araştırmacıların kullandığı yönteme göre dağılım matrisi oluşturulmuştur. Matriste bünyesinde en az dört tez yazılmış olan üniversiteler listelenmiş olup, bünyesinde dörtten az tez yazılmış olan üniversiteler ise diğer olarak ifade edilmiştir. Tabloda listenin çok uzun olmaması için sadece öne çıkan üniversiteler incelenmiştir. Bu matris ile hangi üniversitede yazılan tezde hangi araştırma yönteminin hangi sıklıkta kullanıldığını görmek mümkün olmaktadır. İç kontrol konusunda en fazla tezin yazılmış olduğu İstanbul Okan Üniversitesi’nde derleme ve anket; Marmara Üniversitesi’nde anket ve derleme; İstanbul Ticaret Üniversitesi’nde ise yine derleme ve anket yöntemlerinin en fazla kullanılan yöntemler olduğu görülmektedir.

Tablo 6. Lisansüstü Tezlerin Üniversitelerin Araştırma Yöntemine Göre Dağılım Matrisi

Üniversite	Anket	Derleme	Örnek Olay	Mülakat	Toplam
İstanbul Okan Üniversitesi	21	24	9	2	56
Marmara Üniversitesi	13	9	9	2	33
İstanbul Ticaret Üniversitesi	7	11	3	2	23
Süleyman Demirel Üniversitesi	8	2	2	2	14
İstanbul Arel Üniversitesi	4	3	4	0	11
Gazi Üniversitesi	4	1	3	1	9
İnönü Üniversitesi	7	1	1	0	9
İstanbul Aydın Üniversitesi	5	3	0	1	9
İstanbul Üniversitesi	4	3	2	0	9
Kütahya Dumlupınar Üniversitesi	6	3	1	0	10
Dokuz Eylül Üniversitesi	1	1	4	1	7
Ankara Üniversitesi	3	2	1	0	6
Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	4	0	1	1	6
Erciyes Üniversitesi	3	1	2	0	6
Başkent Üniversitesi	1	2	0	2	5
Bursa Uludağ Üniversitesi	0	2	3	0	5
İstanbul Gelişim Üniversitesi	1	2	2	0	5
KTO Karatay Üniversitesi	0	1	2	2	5
Maltepe Üniversitesi	3	2	0	0	5
Necmettin Erbakan Üniversitesi	5	0	0	0	5
Anadolu Üniversitesi	4	0	0	0	4
Atılım Üniversitesi	1	1	2	0	4
Celal Bayar Üniversitesi	2	1	1	0	4
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	2	1	1	0	4
Galatasaray Üniversitesi	2	1	1	0	4
Işık Üniversitesi	0	1	2	1	4
Trakya Üniversitesi	3	0	1	0	4
Uludağ Üniversitesi	2	2	0	0	4
Diğer	74	19	18	5	116
Toplam	190	99	75	22	386

Tablo 7’de ise, iç kontrol konusundaki tezlerin konularının araştırma yöntemine göre dağılım matrisi ortaya konulmaktadır. En fazla tezin yazılmış olduğu iç kontrol ve denetim etkileşimi konusundaki tezlerde anket ve derleme; kamu kurumlarında iç kontrol konusundaki tezlerde anket ve örnek olay; hata ve hile analizi konusundaki tezlerde anket ve derleme; üretim işletmelerinde iç kontrol konusundaki tezlerde ise anket yönteminin öne çıktığı görülmektedir.

Tablo 7. Lisansüstü Tez Konularının Araştırma Yöntemine Göre Dağılım Matrisi

Konu	Anket	Derleme	Örnek Olay	Mülakat	Toplam
İç Kontrol ve Denetim Etkileşimi	30	24	6	5	65
Kamu Kurumlarında İç Kontrol	34	9	13	2	58
Hata ve Hile Analizi	19	13	9	2	43
Üretimde İşletmelerinde İç Kontrol	21	0	7	1	29
Finans Kuruluşlarında İç Kontrol	14	8	6	0	28
Risk	11	7	4	4	26
Hizmet İşletmelerinde İç Kontrol	14	3	8	0	25
İç Kontrolün Önemi	9	8	6	1	24
İç Denetim	8	10	1	2	21
Yasalar ve Uluslararası standartlar	6	2	1	1	10
Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP)	2	6	2	0	10
Muhasebe Mesleği ve İç Kontrol	6	2	2	0	10
Dijitalleşme ve İç Kontrol	6	2	1	0	9
Denetim Kalitesi	3	2	2	1	8
Perakende işletmelerinde İç Kontrol	2	0	4	2	8
Sağlık İşletmelerinde İç Kontrol	1	0	2	1	4
Finansal Performans-Etkinlik-Verimlilik	3	1	0	0	4
Adli Muhasebe	0	1	0	0	1
Sürdürülebilirlik	0	1	0	0	1
Diğer	1	0	1	0	2
Toplam	190	99	75	22	386

Tablo 7’de oluşturulan matriste iç kontrol konusunda yazılan tezlerde konulara göre araştırma yöntemleri ortaya konulmuş ve gelecek araştırmalarda hangi konularda hangi yöntemlerin kullanılmasının uygun olacağı noktasında fikir vermesi hedeflenmiştir. Bazı konularda tüm araştırma yöntemlerinin birbirine yakın sayıda kullanıldığı görülürken, belli konularda bazı yöntemlerin çok az kullanıldığı ya da hiç kullanılmadığı dikkati çekmektedir.

4. SONUÇ

İç kontrol için, işletmenin en alttan en tepeye kadar bir sistem oluşturma faaliyetlerinin adıdır denilebilir. İşletmelerin devamlılığı için önem arz eden iç kontrol sistemi, işletmenin misyon ve vizyonu doğrultusunda karar vermesi konusunda yardımcı olmakta ve faaliyetlerinde güvenilir adımlar atmasını sağlamaktadır. İşletmelerin karar süreçlerinde önem arz eden doğru ve güvenilir bilginin üretilmesi de, etkin şekilde kurulmuş ve işletilen bir iç kontrol sistemine bağlıdır.

Muhasebe alanında iç kontrol ile ilgili 2008-2022 yılları arasında yayımlanmış olan lisansüstü tezlerin incelenmesini kapsayan araştırmada, toplam 69 tez ile en çok araştırmanın 2019 yılında yapılmış olduğu görülmektedir. Bu araştırmaların 63’ü yüksek lisans teziyken, 6’sı doktora tezidir. Bu yıldan sonra iç kontrol konusunda en fazla tez 2016 yılında yazılmıştır. Bu yılda yazılan tezlerin 35’i yüksek lisans teziyken, 3’ü doktora tezidir.

Üniversiteler bazında İç Kontrol sistemi hakkında yazılan tezler incelendiğinde ilk sırada 56 teze İstanbul Okan Üniversitesi yer almaktadır. Bu tezlerin de 53’ü yüksek lisans, diğer 3’ü de doktora tezidir. İstanbul Okan Üniversitesini, 33 teze Marmara Üniversitesi, 23 teze de İstanbul Ticaret Üniversitesi takip etmektedir. Marmara Üniversitesinde 26 yüksek lisans tezine araştırma konusu olmuşken, İstanbul Ticaret Üniversitesinde ise 20 tane yüksek lisans tezine araştırma konusu olmuştur.

Tezlerin kullanılan araştırma yöntemlerine göre dağılımına bakıldığında 327 yüksek lisans tezinden 156’sı anket yöntemiyle yapılmıştır. 59 doktora tezinin de 34’ü anket yöntemiyle yapılmıştır. Bu yöntemi derleme yöntemi takip etmektedir. Derleme yönteminde yazılan tezlerin 94’ü yüksek lisans tezi iken, 5 adedi doktora tezidir.

Lisansüstü tezlerin konularına göre dağılımına bakıldığında 386 lisansüstü tez arasında ilk sırada 65 lisansüstü teze “İç Kontrol ve Denetim Etkileşimi” yer almaktadır. Bu tezlerin 62 adedi yüksek lisans, 3’ü de doktora tezidir. Bu konuyu 58 lisansüstü teze “Kamu Kurumlarında İç Kontrol” takip etmektedir. Bu tezlerin 50 adedi yüksek lisans teziyken geri kalan 8 tez de doktora tezidir. 3. Sırada ise “Hata ve Hile Analizi” yer almaktadır. Bu konuda 38 yüksek lisans tezi, 5 adet de doktora tezi yazılmıştır.

Lisansüstü tezlerin sektöre göre dağılımı analiz edildiğinde ilk sırada açık ara farkla genel sektör yer almaktadır. İkinci olarak imalat sektörü yer alırken, üçüncü olarak da kamu kurumları yer almıştır. Genel sektörde yazılan lisansüstü tezlerin 124’ünü yüksek lisans tezleri, 18 adedini de doktora tezleri oluşturmuştur. İmalat sektörüne bakıldığında ise 39 adet yüksek lisans tezi, 9 adet doktora tezi bulunduğu görülmektedir. Son olarak kamu kurumları ile ilgili 38 adet yüksek lisans tezi, 8 adet doktora tezi yayımlanmıştır.

Lisansüstü tezlerin anahtar kelime analizi yapıldığında iç denetim ve iç kontrol ifadelerinin en fazla kullanılan ifadeler olduğu dikkat çekmektedir. Bu durumdan anlaşılıyor ki bu konudaki çalışmalarda anahtar kelime tercihinde, bu iki kelimenin yer alma olasılığı oldukça yüksektir. Bu araştırmayla muhasebe alanında iç kontrol konusu üzerine yapılan tez çalışmaları incelenmiş ve gelecekte iç kontrol sistemiyle ilgili yapılacak araştırmalarda yol gösterici nitelikte olması beklenmektedir. Gelecek çalışmalar için araştırmacılara, muhasebe alanında iç kontrol konusundaki uluslararası tezlerin, ulusal veya uluslararası literatürdeki makalelerin literatür incelemesinin yapılabileceği önerilerinde bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

Adiloglu, B., & Gungor, N. (2019). The impact of digitalization on the audit profession: a review of Turkish independent audit firms. *Journal of Business Economics and Finance*, 8(4), 209-214.

Adiloglu, B., & Gungor, N. (2019). The impact of digitalization on the audit profession: a review of Turkish independent audit firms. *Journal of Business Economics and Finance*, 8(4), 209-214.

Alkan, G. (2014). Türkiye’de muhasebe alanında yapılan lisansüstü tez çalışmaları üzerine bir araştırma (1984-2012). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (61), 41-52.

Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Big data and analytics in the modern audit engagement: Research needs. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 1-27.

Behrend, J., & Eulerich, M. (2019). The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926–2016). *Accounting History Review*, 29(1), 103-139.

Chalmers, K., Hay, D., & Khelif, H. (2018). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*.

Çakırsoy, E., & Baral, G., (2022). İç Kontrol Sistemi Ve Belediyelerde Uygulaması Hakkında Kavramsal Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 67, 267-278.

Elden Ürgüp, S. (2020). Muhasebe Alanında Hata ve Hile İle İç Kontrol Üzerine Yazılmış Lisansüstü Tezlerin Analizi (2009 – 2019). *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21 (2), 90-102.

Gökgöz, A. (2011). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1).

Güney, S., & Sarı, S. S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5, 62-80.

Hogan, C. E., & Wilkins, M. S. (2008). Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 219-242.

Karavardar, A. & Şentürk, Y. (2020). Türkiye’de 2009-2019 Yılları Arasında İç Denetim-İç Kontrol Konularında Yayımlanmış Akademik Çalışmalar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 19. Uluslararası İşletmecilik Kongresi Özel Sayısı, 283-295.

Kaya, H. P. (2019). Türkiye’de denetim alanında yazılmış olan doktora tezlerinin değerlendirilmesi. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(2), 556-576.

Öncü, M. A., Yücel, S., & Bağdat, A. (2014). Türkiye’de Bağımsız Denetim ve İlişkili Konularda Yayımlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması). *Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(10), 105-122.

- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*.
- şahin, D. (2022). Stratejik Maliyet Yönetimi İle İlgili Ulusal Alanda Yayınlanmış Lisansüstü Tez alışmaları Üzerine Bir Araştırma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 14 (3), 2061-2078.
- Türedi, H., Koban, A. O., & Karakaya, G. (2015). Coso İç Kontrol ABD Modeli ile İngiliz Turnbull ve Kanada CoCo Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, (99), 95-119.
- Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy*, 26(3), 300-327.