

Araştırma Makalesi/Research Article

**SÜT ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ:
TÜRKİYE VE BREZİLYA'DAKİ SÜT ÜRETİM İŞLETMELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI***

**INVESTIGATION OF EFFICIENCY OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN DAIRY
PRODUCTION OPERATIONS: A COMPARISON OF MILK PRODUCTION BUSINESS IN TURKEY
AND BRAZIL***

Nigar ÖZÇETİN

Öğr. Gör. Dr., Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, nigarozcetin26@gmail.com,
https://orcid.org/0000-0003-0831-0911

Şaban UZAY

Prof. Dr., Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, suzay@erciyes.edu.tr,
https://orcid.org/0000-0003-0622-7962

Başvuru Tarihi/Application Date: 08.01.2018

DOI: 10.30798/makuiibf.376067

Kabul Tarihi/Acceptance Date: 28.02.2018

Öz

Dünya nüfusunun hızla artması ve besin değeri yüksek gıdaların insan yaşamı için büyük öneme sahip olmasından dolayı, gıda sektörü önemini her zaman korumaktadır. Süt ve süt ürünlerinin insan yaşamında vazgeçilmez olması, AB ülkelerine süt ürünleri ihracatının serbestleştirilmesi, ülkemizde süt tüketiminin özendirilmeye çalışılması gibi nedenler süt ve süt ürünleri işletmelerini önemli hale getirmiştir. Çalışmanın amacı; süt ve süt ürünleri işletmelerinde iç kontrol sistemlerinin, kendi yöneticilerinin yaklaşımları doğrultusunda COSO (1992) iç kontrol modeli ile uyumlu olup olmadığını belirlemektir. Çalışma sonucunda ulaşılan sonuçları, Brezilya süt endüstrisi sonuçları ile karşılaştırmak çalışmanın bir başka amacıdır. Araştırmada tanımlayıcı istatistiksel yöntem kullanılmıştır. Araştırmanın örneklemini; 2014-2016 yılları arasında İSO 1000 içine girmiş süt ve süt ürünleri işletmeleridir. Veriler, belirle-nen süt işletmelerinde görev yapan yönetici, muhasebe müdürü, iç denetçi, finans müdürü, insan kaynakları müdürü gibi işletme üst düzey yöneticilerine anket uygulanmak sureti ile toplanmıştır. Çalışmanın sonucunda; süt üretim işletmeleri yöneticilerinin iç kontrol ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmede ve davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda yeterli tepkiyi gösteremediği ortaya çıkmaktadır.

Anahtar kelimeler: İç Kontrol, İç kontrol Sistemi, Süt Üretim İşletmeleri, Etkinlik, Karşılaştırma.

Abstract

The food industry has always maintained its importance because of the rapid growth of the world's population and the high value of nutrients for human life. Liberalization of exports of dairy products to EU countries and efforts to encourage milk consumption in our country have made milk and milk products businesses important. The aim of the study is to determine whether the internal control systems of dairy products enterprises, which operate in Turkey and had ISO 1000 in 2014, are in line with COSO (1992) internal control model. Another objective of the study is to compare the results achieved in the study with the Brazilian dairy industry results. Descriptive statistical method was used in the study. The sample of the research; Between 2014 and 2016, ISO 1000 is milk and milk products enterprises. The data were collected by conducting questionnaires to top managers of the dairy business, such as manager, accounting manager, internal auditor, finance manager, human resources manager. At the end of the study; milk production operations managers fail to fulfill their responsibilities related to internal control and violate the code of conduct. Besides, the managers give much importance to ethical principles.

Keywords: Human Rights, European Urban Charter, Urban Rights, Right of Mobility.

EXTENDED SUMMARY

Research Problem: Dairy establishments are one of the most important markets in the food sector. The food industry has always maintained its importance because of the rapid growth of the world's population and the high value of nutrients for human life. Milk and milk products are the most important of these foods. Liberalization of exports of dairy products to EU countries and efforts to encourage milk consumption in our country have made milk and milk products businesses important. The internal control system is a system that helps to achieve the objectives of the institution, to carry out the activities in an efficient, economical and productive manner, in accordance with the regulations, to ensure the reliability and authenticity of financial and non-financial information. The objective of the internal control system is to achieve the objectives of the target enterprises. In order to reach these targets they follow a process consisting of five basic components. These components include; control environment, control activities, risk assessment, information and communication, observation. A questionnaire was applied to the dairy production enterprises in order that they could not fulfill this process successfully. In the questionnaire form, there are questions about the control environment and control activities, risk assessment, information and communication, observation as well as questions about the general information of the operator. Questions about the control environment; control environment, control activities and ethical rules. The inquiry questions are divided into questions about the operation of the internal control system and questions about the internal audit unit.

Research Questions: Do they fulfill their duties on top management for the control environment? Does it perform the duties assigned to the senior management for control activities and take the necessary precautions? Are ethical rules set for business and ensuring that employees comply with these rules? Is it possible to identify the risks that the senior management of the enterprise may encounter and create a risk management policy? Is it possible to take necessary precautions especially against the fraud risks? Is the employee informed enough to ensure proper operation of the internal control system? Could the operator fulfill the duties of the internal audit unit?

Literature Review: In the scope of the literature review, studies such as articles and theses which were carried out before and at home and abroad have been examined for the effectiveness of the internal control system. In particular, in milk production enterprises in Brazil, milk production enterprises have adopted internal control methods for the COSO model in studying the adequacy of the internal control system. Again in the case of working towards public charities established abroad, it has become clear that organizations that have internal control problems from non-profit-making organizations are weak institutions in the small and financial sector.

Referring to investigations carried out in Turkey; In the survey conducted for KOBİ, half of KOBİ's did not have an internal control system. In the sunflower oil sector, it also turned out that the enterprises did not give sufficient importance to internal control and internal control systems did not work effectively. In the study conducted for the intermediary institutions, it has been revealed that the internal control systems operate effectively.

Methodology: The sample of the research; Between 2014 and 2016, ISO 1000 is milk and milk products enterprises. These business numbers are set at 22, but only 15 of the businesses have agreed to contribute to the work. The data were collected by conducting questionnaires to top managers of the dairy business, such as manager, accounting manager, internal auditor, finance manager, human resources manager. The reason why these questions are made to managers of milk production operations; milk and dairy products are in line with COSO (1992) internal control model in line with their managers' approach. The results achieved in the study were compared with those of the Brazilian dairy industry. It ranks fourth in Brazil's milk production, taking tenth place in Turkey makes it important to compare the two countries. Descriptive and interpretive statistical methods were used in the study. The mean, mode, median, minimum, maximum values and standard deviations of the descriptive statistical models are examined. The results obtained are expressed in column graphs. The reliability result of our survey was found to be 97%. Our survey has a very high reliability compared to this result.

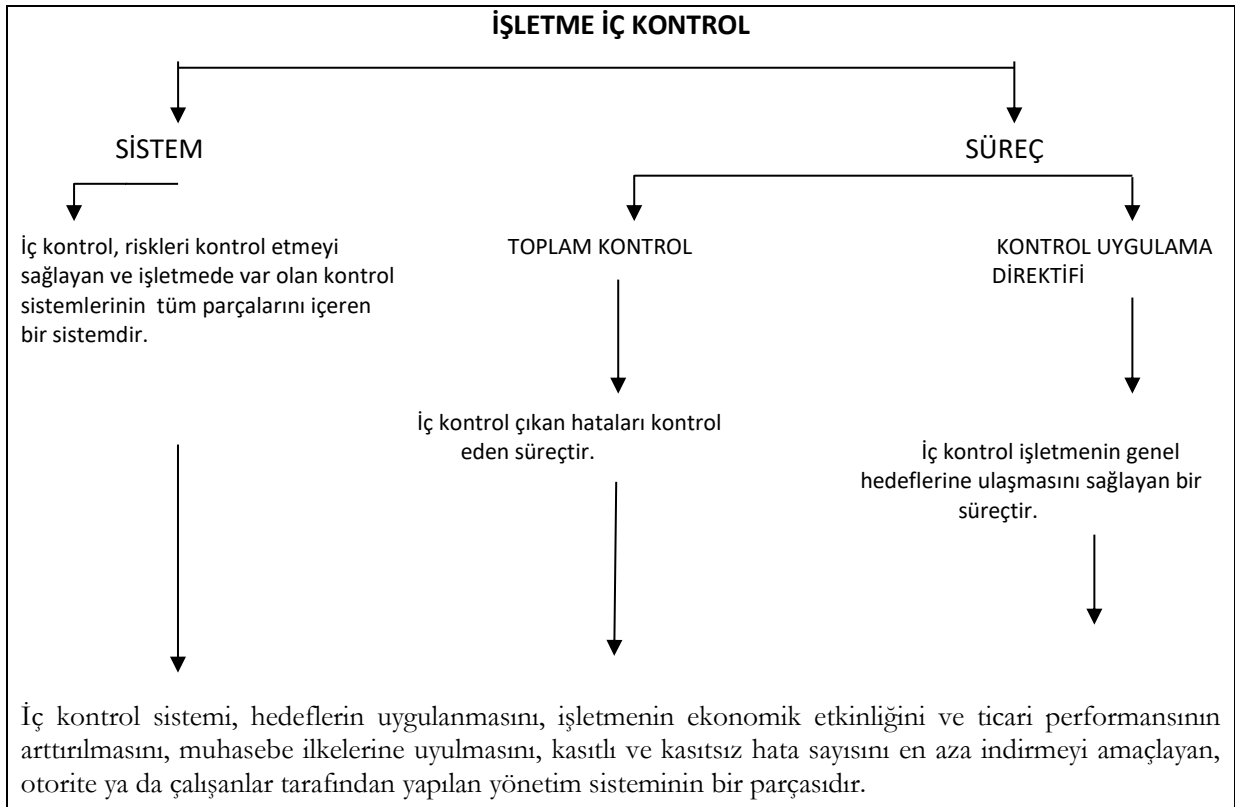
Conclusions and Recommendations; At the end of the study; Turkey is emerging in dairies are not adequately show the necessary response in the event of the status of senior management and internal control related to fulfill their responsibility for violation of the code of conduct. Apart from that, businesses need to pay more attention to the creation and implementation of corporate policies. It is a positive situation for businesses to be in a position to be truthful and honest and to attach importance to ethical principles. However, the low efficiency of the information and communication systems in the enterprises cause the low level of giving sufficient information to the employees. There are also managers who think that employees are inadequate in carrying out their duties. Since the processing, storage, storage, special knowledge and skill of a tobacco is a type of business, it is very important to have trained staff in this area and to keep them in business. In this case, milk companies find it important to find trained staff in terms of their special circumstances. Referring to compare Brazil and Turkey; Effectiveness of internal control for dairies in Turkey according to dairies in Brazil is emerging to be more efficient. However, the effectiveness of information and communication systems for enterprises in Turkey and Brazil milk is low in the two countries. Due to this reason, employees should be informed adequately and communication channels should be kept open.

GİRİŞ

İç kontrol; kurum hedeflerine ulaşılması, faaliyetlerin düzenlemelere uygun, etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi, mali ve mali olmayan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması konularında işletmeye yardımcı olur. (Bülbül, 2009, 8). Bu faaliyetlerin yerine getirilmesine yönelik makul bir güvence sağlar (Kinney, 2000,71).

Dünya çapında finansal piyasaları ve yatırımcıları sarsmış olan birçok finansal skandal, firmaların yönetiminde iç kontrol sisteminin öneminin anlaşılmasına katkıda bulunmuştur. İç kontrol sistemi, finansal raporlamanın güvenilirliği üzerinde güvence vermek ve finansal raporlamanın güvenilirliğini teşvik etmek suretiyle yatırımcıların çıkarlarının korunmasına yardımcı olduğu gibi kurumsal hedeflere ulaşılmasını tehlikeye atabilecek risklerin zamanında belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yönetimin dikkatini çekme konusunda katkı sağlar (Beretta; Bozzolan; Michelon, 2013, 3). İç kontroller üzerine bu kadar çok vurgu yapılmasının sebebi finansal raporlamanın uygun bir şekilde yapılmasını, sermayenin korunmasını ve etkin risk yönetimini kabul ederek operasyonel başarısızlıkların kayıplarını sınırlamaktır (Chorafas, 2001, 30). Ayrıca iç kontrol sisteminin doğru işlemesi yönetimin ve yönetim kurulunun hesap verebilirliğinin bir parçasıdır (Chorafas, 2001, 28). Dolayısıyla iç kontrol işletmede kurumsal yönetimin oluşturulmasına da yardımcı olur.

Lakis ve Giriunas'ın tanımladığı iç kontrol sistem ve süreci Şekil 1'de gösterilmiştir. Sistem olarak iç kontrol risklerin kontrol edilmesini sağlayan kontrol sistemlerinin tümünü içine alır. Süreç olarak iç kontrol işletmenin hedeflerine ulaşmasını ve bu hedeflere ulaşmasını engelleyecek hata, hile vb. gibi kontrollerini sağlar.



Şekil 1. İşletme İç Kontrol Şeması (Kaynak: Lakis ve Giriunas, 2012: 148).

1. İÇ KONTROLÜN ETKİNLİĞİNE YÖNELİK LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

İç kontrol ile ilgili literatür incelendiğinde iç kontrolün etkinliğine yönelik yapılan araştırmalar ise şunlardır: Uluslararası literatürde 2012 yılında süt endüstrisine yönelik olarak Brezilya'nın Panaiba şehrinde yapılmış olan bir araştırma mevcuttur. Bu araştırmada süt şirketlerinin iç kontrol sisteminin COSO

modeline uygun olup olmadığı incelenmiştir. Araştırmanın sonucunda süt üreticilerinin COSO modeline yönelik kontrol yöntemlerini benimsedikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Fitzgerald ve arkadaşları 2012 yılında yaptıkları bir çalışmada, denetim firması rotasyonunun iç kontrol eksikliklerinin raporlanması üzerine etkilerini incelemişlerdir. Bu çalışmada 2001 ve 2007 yılları arasında kar amacı gütmeyen organizasyonlar için verilen denetim raporları kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda denetim firmalarının müşteri işletme ile yaptığı sözleşmenin ilk yılında önemli zayıflıkları daha fazla oranda açıkladıkları ortaya çıkmıştır. Özellikle mali tablolarda raporlanan durumların ve önemli zayıflıkların oranının denetim firmasının görev süresinin ilk yılında iki katına çıktığı görülmüştür. Buna göre, sözleşmenin ilk yılındaki iç kontrol testi ve denetim firmasının denetim anlayışı iç kontrol eksikliklerinin daha fazla raporlanmasına yol açmaktadır.

Xiao ve Changjiang 2011 yılında yaptıkları çalışmada otoyol yapımında iç kontrol sisteminin durumunu incelemişlerdir. Bu çalışmada çevre bilincinin eksikliği, zayıf risk bilinci, zayıf kontrol faaliyetleri, engellenen bilgi- iletişim ve zayıf iç denetim dahil olmak üzere otoyol yapımında temel iç kontrol sorunlarına değinmişlerdir. Son olarak, iç denetimin güçlendirilmesi, iç muhasebe kontrollerinin doğru yapılması, iç kontrol ortamının güçlendirilmesi gibi iç kontrolleri geliştirmek için bazı tavsiye ve önerilerde bulunmuşlardır.

Petrovits ve arkadaşları tarafından 2009 yılında yapılan bir çalışmada, 1999'dan 2003 yılına kadar 6572 kamu hayır kurumları örneği kullanılarak kar amacı gütmeyen sektör içinde iç kontrol eksikliklerinin sebepleri ve sonuçları incelenmiştir. Kar amacı gütmeyen kuruluşlardan iç kontrol problemlerine sahip olan kuruluşların küçük ve mali yönden zayıf kuruluşlar oldukları bulunmuştur.

Li ve arkadaşları tarafından 2008 yılında Çin Halk Cumhuriyeti'nde Shaanxi eyaletinde bulunan tekstil işletmelerinin iç kontrol ile ilgili durumu incelenmiş ve iç kontrol uygulamalarına yönelik öneriler sunulmuştur. Çalışmaya göre tekstil işletmelerinin gelişmesini teşvik etmek için vergi iadesi gibi uygulamalar yapılmak suretiyle uygun dış çevre koşulları oluşturularak iç kontrol sisteminin oluşturulmasına ve Shaanxi tekstil işletmelerinin gelişmesine yardımcı olunmalıdır.

Karagiorgas ve arkadaşları tarafından 2008 yılında yapılan bir çalışmada Yunan banka sektöründeki faaliyetlerin sağlığını ve güvenliğini sağlamada çok iyi organize edilmiş iç kontrol sisteminin önemi belirtilmiştir. İç kontrol bileşenlerinin iç denetimin etkinliğinde ve dolayısıyla işletmenin başarısında ve hayatta kalmasında hayati öneme sahip olduğuna işaret edilmiştir.

Brown ve arkadaşlarının 2007 yılında Almanya'da yaptıkları çalışmada, 1998 yılında Almanya'da yapılan iç kontrol mevzuatındaki reform sonrasında Alman firmalarında kazanç kalitesinde bir artış olup olmadığı incelenmiştir. Tahakkuklar kullanılarak kazançlarda kasıtlı olarak düzeltme yapılması ya da zararların gizlenmesi gibi durumların yaratılmasına teşvik edilmesinin engellenmesi ya da bu gibi durumlara fırsat vermemek amacıyla Alman mevzuatında yapılan iç kontrol düzenlemeleri Alman firmaları açısından kazanç kalitesinde bir artış sağlamıştır. Yani Alman firmalarının zararlarını erken saptamada bir artış yaşadığı, kazançların düzeltilmesinde bir azalış olduğu ve kazanç raporlamaya ilişkin olarak firmalarda pozitif etki oluştuğu ortaya çıkmıştır.

Doyle ve arkadaşlarının 2006 yılında yaptıkları çalışmada finansal raporlamada iç kontroldeki zayıflıkların belirleyicileri araştırılmıştır. Ağustos 2002- Ağustos 2005 arasındaki dönemde 779 firmanın iç kontrol eksiklikleri incelenmiş ve küçük, daha az karlı, daha karmaşık yapıya sahip, hızla büyüyen ya da yeniden yapılanma geçiren firmalar için iç kontrollerdeki eksikliklerin daha fazla olduğu ortaya konulmuştur. Bu firmaların aynı zamanda kaynakları yeterli olmayan, karmaşık muhasebe sorunları olan ve hızla değişen iş ortamında kendi finansal raporlama kontrolleri ile mücadele eden firma özelliklerine sahip oldukları görülmüştür.

Türkiye’de ise; çimento sektörü, aracı kurumlar, ayçiçeği yağı sektörü, bankacılık sektörü, otel işletmeleri, İMKB şirketleri, kamu ve özel sağlık kuruluşları, KİT’ler, tekstil sektörü, maden sektörü, inşaat sektörü, üniversiteler, sanal organizasyonlar, il özel idareleri, Trabzon Orman Bölge Müdürlüğü gibi organizasyonların ele alındığı iç kontrol ile ilgili yüksek lisans ve doktora düzeyinde çalışmalar yapılmıştır. 2011 yılında yapılmış olan “KOBİ’lerde İç Kontrol Sisteminin Yeri ve Risk Odaklı İç Denetim: Denizli İli Uygulaması” adındaki KOBİ’lerde iç kontrol sistemi ile ilgili yüksek lisans düzeyindeki tez çalışmasında iç kontrol risk odaklı iç denetim ile ilgili yöneticilerin görüşleri ortaya çıkarılmaya çalışılmış, ancak KOBİ’lerin önemli bir bölümünde (% 51,9) iç kontrol sisteminin bulunmadığı ortaya çıkmıştır. İşletmelerin özelliklerine bakıldığında personel sayısı, Basel II ile ilgili bilgi düzeyi ve yıllık satış cirosu arttıkça iç kontrole ve risk odaklı iç denetime verdikleri önemde arttığı görülmüştür. 2010 yılında Trakya Bölgesi’nde ayçiçek yağı sektöründe iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi üzerine “Trakya Bölgesinde Ayçiçek Yağı Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Ölçülmesi” adlı yüksek lisans tez çalışması yapılmıştır. İç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla yapılan anket yönteminin uygulandığı çalışmada ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrole gereken önemi vermedikleri ve iç kontrol sistemlerinin etkin olarak çalışmadığı ortaya çıkmıştır.

2008 yılında aracı kurumlara yönelik olarak yapılmış olan “Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi ve Analizi” adlı doktora düzeyindeki tez çalışmasında, aracı kurumların risklerini azaltıp, faaliyetlerinin etkin yapılmasını, yasalara uyumlu bir şekilde finansal tabloların doğru olmasını sağlayacak iç kontrol sistemine yönelik önerilerde bulunulmuştur. Aracı kurumlarda uluslararası standartlara uygun bir şekilde kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, gözetim faaliyetlerini içine alacak bir iç kontrol sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır.

2007 yılında “Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü” adlı yüksek lisans düzeyinde yapılan tez çalışmasında 17 aracı kuruma iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunu belirlemek ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmada, iç kontrol sistemleri SPK’nın Seri: V, 68 No’lu “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” çerçevesinde değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda aracı kurumların iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde çalıştığı ortaya çıkmıştır.

2007 yılında “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi” adlı yüksek lisans tez çalışmasında SPK düzenlemelerinin, denetim komitelerinin, çalışan sayılarının ve iç kontrol sistemi bileşenlerinin (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi sistemleri ve iletişim, gözlemlenebilirlik), iç kontrol sisteminin etkin çalıştığını gösteren her bir iç kontrol amacına nasıl etki ettikleri incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda SPK düzenlemelerine tabi olan şirketlerde iç kontrol bilincinin daha hızlı oluştuğu görülmüştür. Denetim komitesine sahip olan firmalarda iç kontrol amaçlarının başarılması, denetim komitesine sahip olmayan firmalara göre daha yüksek çıkmıştır. Çalışan sayısı bakımından 100 ve daha az çalışanı olan işletmelerin, çalışan sayısı 500 ve üzerinde olan işletmelere nazaran iç kontrol amaçlarına ulaşmada daha çok zorlandıklarına ilişkin kanıtlar bulunmuştur. İç kontrol bileşenlerinin iç kontrol amaçlarıyla etkileşimi incelendiğinde ise bilgi sistemleri ve iletişim bileşeninin kontrol amaçları ile yüksek bir korelasyona sahip olduğu görülmüştür.

2000 yılında çimento sektörüne yönelik olarak yapılmış olan “Çimento Üretim Sektöründe Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sistemi” adlı yüksek lisans tezi çalışmasında işletmelere iç kontrol sistemi ile ilgili faaliyet alanlarına yönelik sorular yöneltilmek suretiyle, iç kontrol sistemi değerlendirilmeye çalışılmıştır. İç kontrol sistemi hakkında tespit edilen durumlar belirlenerek iç kontrol sisteminin etkinliği ve mali tabloların güvenilirliği incelenmiştir.

2. ÇALIŞMANIN AMACI

Süt üretiminde Türkiye, 2013 verilerine bakıldığında dünyada ilk 10’da yer almaktadır. Brezilya ise süt üretiminde 4. sırada yer almaktadır. Türkiye 16, 66 milyon ton, Brezilya ise 34, 26 milyon ton süt

üretim hacmine sahiptir. Dünya nüfusunun hızla artması, sütün insan sağlığı açısından vazgeçilmez öneme sahip olması ve besin değerinin yüksek olması, insan yaşamının her evresinde bebeklik, çocukluk, ergenlik ve yaşlılık dönemlerinde insan vücudu için çok önemli mineral ve besin kaynağı olması yüzünden sütün önemi büyüktür. Bu yüzden tüketimin artırılması hedeflenmektedir. Özellikle AB’de son zamanlarda Türk süt ürünleri için ihracat izni verilmiş olması artan ihtiyacın karşılanması bakımından süt ürünleri üreticileri için önemli bir fırsat haline gelmektedir. Bu çalışmanın amacı; Ankete katılan süt işletmelerinin iç kontrol sistemlerini incelemek ve iç kontrollerin geliştirilmesi konusunu analiz etmektir.

Bu çalışmada Türkiye’de faaliyette bulunan süt işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin, kendi yöneticilerinin yaklaşımları doğrultusunda COSO iç kontrol modeli ile uyumlu olup olmadığı saptanmaya çalışılmıştır. Bu konu ile ilgili olarak literatürde, Antonia Eustaquio Baptista tarafından Brezilya’da Alto Paranabia / Minas Gerais bölgesinde yer alan süt ürünleri işletmeleri ile ilgili yapılan “Sistema De Controle Interno- Estudo Multicasos Em Empresas De Laticínios Da Região Do Alto Paranabia / Minas Gerais” (2012) adlı tez çalışması bulunmaktadır. Baptista tarafından yapılan bu çalışmada, bölgede mevcut 51 süt ürünü üreten işletmeden 9’u ile anket çalışması yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda ise; şirket faaliyetlerinin uygun dökümantasyon ve yönetim eşliğinde gerçekleştirilmesine rağmen, nihai ürün kalitesini düşürebilecek, ürünlerin yeniden işlenmesine ve sonuç olarak da gereksiz harcamalara yol açabilecek yasal ve standart prosedürlerin eksik olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışanların bilgi ve kontrol çevrelerine ilişkin bilgi eksiklikleri ve karar alımlarında kullanılacak veri ve bilginin kalitesine yönelik yetersiz ilgi, bu şirketleri olumsuz etkilemekte ve bu şirketler için süreç ve prosedürleri kurala bağlama ve resmi hale getirme zorunluluğu doğurmaktadır.

3. EVREN VE ÖRNEKLEM

Araştırmada tanımlayıcı istatistiksel yöntem kullanılarak işletmelerin faaliyet yılları, çalışan sayıları, süt üretim hacimleri, yıllık satış ciroları frekans analizi ile belirlenmiştir. Araştırmanın örneklemini ise; 2014- 2016 yılları arasında İSO 1000 içine girmiş süt ve süt ürünleri işletmeleridir. Bu işletmeler arasında anket uygulamasına katılmayı kabul etmeyenlerin olmasından dolayı, İSO 1000 içine girmemiş olmasına rağmen ürünlerini piyasada sıklıkla görmüş olduğumuz süt işletmeleri dahil 15 şirkete ulaşılabilmektedir. Bu şirketlerin yöneticilerine, muhasebe ve finans müdürlerine yüz yüze, telefon ve mail ile anket uygulaması yapılmıştır. Et ve Süt Kurumu Genel Müdürlüğü henüz süt işletmesi faaliyetlerinin başlamadığını belirtmiştir. Toplam 12 işletme yüz yüze görüşme, mail veya telefon yoluyla cevap verme şeklinde anket çalışmamıza katkıda bulunmuştur. Üç işletme ise anket uygulamasına özel bilgilerin verilemeyeceği gerekçesi ile sadece genel bilgilere cevap vermiş, risk yönetimi ile ilgili sorulara cevap vermek istememiştir.

Veriler, belirlenen süt işletmelerinde görev yapan yönetici, muhasebe müdürü, iç denetçi, finans müdürü, insan kaynakları müdürü gibi işletme üst düzey yöneticilerine anket uygulanmak sureti ile toplanmıştır. Elde edilen veriler doğrudan kaynağından elde edilmiş, birincil tür verilerdir.

4. ARAŞTIRMANIN SINIRLARI

- Araştırmaya katılan şirketlerin ISO 1000 içine giren şirketlerden seçilmesi nedeni ile şirket sayısının az olması araştırmanın sınırlarından birini oluşturmaktadır. Ancak iç kontrol uygulamalarının belli bir büyüklükte ve kurumsal şirketlerde yapılabileceği düşünülmüştür.
- İkinci bir sınırlılık, anket uygulamasının şirket üst düzey yetkililerine uygulanmasından dolayı şirket yöneticilerinin anketi cevaplamak için vakit ayırmakta istekli olmaması durumudur.
- Üçüncü sınırlılık olarak şirket yöneticilerinin anket sorularının şirketin özel konularını kapsadığını düşünmeleri ve bu konularla ilgili bilgilerin verilemeyeceği ile ilgili düşüncelere sahip olmalarından dolayı anket sorularını cevaplamak istememeleridir.

5. ANALİZ SONUÇLARI

Araştırma verilerinin istatistiksel analizi SPSS 17.0 istatistik programı ile yapılmıştır. Ankette yer alan likert ölçekli soruların güvenilirlik testi yapılmış olup, elde edilen değerlere göre iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik soruların (kontrol ortamı, risk değerlendirme, gözlem, bilgi ve iletişim) cronbach alpha değeri= 0,912 yani % 91,2 oranında güvenilir olduğu görülmüştür.

5.1. İşletme İle İlgili Genel Sorular

Süt işletmelerinin faaliyet gösterdiği yıllara bakıldığında; iki şirket (% 13,3) 0-5 yıl, birer şirket (% 6,7) 11-15 yıl ve 16- 20 yıl ve 11 şirket (%73,3) 20 yıldan fazla zamandır faaliyet gösterdiğini belirtmiştir. Brezilya süt işletmeleri ile karşılaştırıldığında; Brezilya süt işletmelerinin % 67 'si 10- 20 yıl; % 33'ü ise 20-30 yıl arasında faaliyet göstermektedir.

Süt işletmelerinde toplam çalışan sayısı 1-9 kişi bir şirket (%7), 10-49 kişi iki şirket (%13), 50-249 kişi üç şirket (% 20) ve 250 kişi üzerinde dokuz şirket (% 60)'dir.

Anketi dolduran yetkililerin işletmedeki konumlarına bakıldığında; bir şirket (% 6,7) genel müdür yardımcısı, iki şirket (% 13,3) iç denetim müdürü, iki şirket fabrika müdürü ve iki şirket insan kaynakları müdürü ve sekiz şirketin (%53,3) muhasebe müdürü olduğunu görmekteyiz. Brezilya da ankete katılan katılımcıların % 89'u üretim müdürleri ve % 11'i muhasebe müdürleridir.

Süt işletmelerinin yıllık satış cirolarına bakıldığında; iki şirket 5- 10 milyon TL arasında, bir şirket 50 milyon- 100 milyon arasında, üç şirket 100 milyon – 200 milyon TL arasında, iki şirket 200 milyon- 250 milyon TL arasında, iki şirket 300 milyon ve 400 milyon TL arasında, bir şirket 700 milyon TL ve bir şirket 2 milyar TL olarak belirtmiştir. Brezilya şirketlerinde ise aylık olarak değerlendirildiğinde; şirketlerin % 44'ü 2 milyon doların üzerinde, % 33'ü ise 1 milyon doların altında satış cirosuna sahiptir.

Ankete katılan işletmelerin günlük süt üretim hacmine bakıldığında; günlük hacim/ ton olarak 5000 tona kadar dört şirket, 20.001- 30.000 ton aralığında bir şirket, 30.001- 40.000 ton aralığında bir şirket, 60.001- 70.000 ton aralığında bir şirket, 70.001-80.000 ton aralığında bir şirket, 80.001-90.000 ton aralığında bir şirket, 90.000 ton üzerinde üretim yapan şirket sayısı beştir. Şirketlerden biri bu soruya cevap vermemiştir.

5.2. İşletmelerin İç Kontrol Etkinliğini Belirlemeye Yönelik Tanımlayıcı İstatistikler

Süt işletmelerinde iç kontrol etkinliğini belirlemeye yönelik olarak bulunan bulgular 5'li Likert ölçeğine göre analiz edilmiş olup, sonuçlar aşağıda açıklanmıştır.

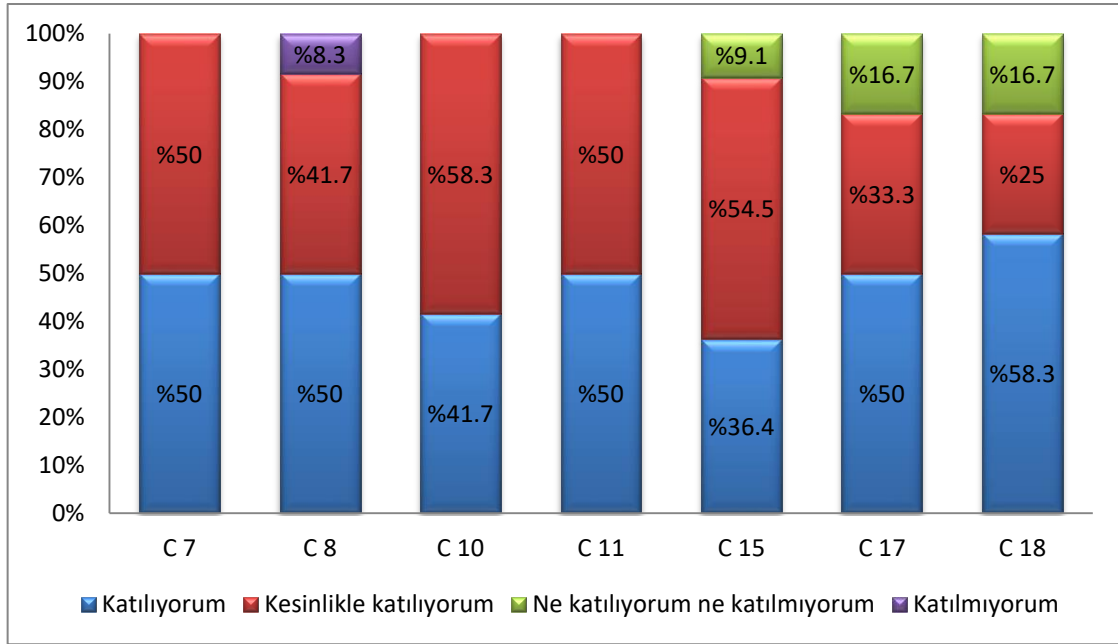
5.2.1. Kontrol Ortamı

Tablo 1'de kontrol ortamı ve kontrol faaliyetlerine yönelik olarak yapılmış olan ankete verilen cevapların minimum, maximum ve ortalama değerleri verilmiştir. İfadeler olumlu ifade olarak kullanılmış ve 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4= Katılıyorum ve 5= Kesinlikle Katılıyorum olarak gruplandırılmıştır. Anketi cevaplayanların en fazla katıldıkları ifadeden başlayarak en az katıldıkları ifadeye göre sıralanarak tablo oluşturulmuştur.

Tablo 1. Kontrol Ortamı, Kontrol Faaliyetleri ve Etik Kurallara Yönelik İstatistikler

| | | N | Minimum | Maximu m | Ortalama | Standart sapma |
|----------------------------|--|----|---------|-------------|----------|-------------------|
| Kontrol ortamı (C1) | Üst yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamadan yanadır. | 12 | 4 | 5 | 4,92 | ,289 |
| Etik Kural (C4) | Üst Yönetim, işletmede etik ve dürüstlükten yanadır. | 12 | 4 | 5 | 4,92 | ,289 |
| Etik Kural (C5) | İşletmenin üçüncü taraflarla ilişkilerinde etik düzey daima yüksektir. | 12 | 4 | 5 | 4,67 | ,492 |
| Kontrol Ortamı (C6) | Yönetim Kurulu Üyeleri görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgiye, deneyime ve zamana sahiptir. | 12 | 4 | 5 | 4,58 | ,515 |
| Kontrol Faaliyetleri (C10) | Üst Yönetim tarafından işletmenin etik ilkelere bağlılığı çalışanlara hem sözel hem de eylemsel olarak belirtilir. | 12 | 4 | 5 | 4,58 | ,515 |
| Kontrol Ortamı (C2) | Sorumlu yöneticiler, görevlerini yapmak için gerekli bilgi, deneyim ve eğitime sahiptir. | 12 | 4 | 5 | 4,58 | ,515 |
| Kontrol Faaliyetleri (C7) | Yönetim Kurulu Üyeleri, iç kontrol sistemi ile ilgili görevlerini anlamakta ve sorumluluklarını yerine getirmektedir. | 12 | 4 | 5 | 4,50 | ,522 |
| Kontrol Faaliyetleri (C11) | Yönetim, davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda gerekli tepkiyi gösterir. | 12 | 4 | 5 | 4,50 | ,522 |
| Etik Kural (C12) | Çalışanlar, davranış kurallarına uymamalarının sonuçlarını bilir. | 12 | 4 | 5 | 4,50 | ,522 |
| Etik Kural (C13) | Çalışanlar, Üst Yönetimin etik yönden beklentilerini bilir. | 12 | 4 | 5 | 4,50 | ,522 |
| Kontrol Faaliyetleri (C15) | Yönetim Kurulu, üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atar. | 11 | 3 | 5 | 4,45 | ,688 |
| Kontrol Ortamı (C3) | Gerekli bilgiler Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesine zamanında sağlanır. | 12 | 3 | 5 | 4,42 | ,669 |
| Kontrol Faaliyetleri (C8) | İş performansı ile ilgili performansı geliştirmeye yönelik olarak çalışanlarla düzenli değerlendirme toplantıları yapılmaktadır. | 12 | 2 | 5 | 4,25 | ,866 |
| Kontrol Ortamı (C16) | Yöneticiler ve denetçiler sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmek için yeterli zamana sahiptir. | 12 | 3 | 5 | 4,25 | ,754 |
| Etik Kural (C14) | Çalışanlar, görevini yerine getirmek için yeterli bilgi ve yeteneğe sahiptir. | 12 | 3 | 5 | 4,17 | ,835 |
| Kontrol Faaliyetleri (C17) | Yönetimin kontrolleri dikkate almadığı durumlar, uygun bir şekilde belgelenir ve açıklanır. | 12 | 3 | 5 | 4,17 | ,718 |
| Kontrol Ortamı (C9) | Şirket ana hedefleri ve temel performans kriterleri herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ifade edilmektedir. | 12 | 2 | 5 | 4,08 | ,900 |
| Kontrol Faaliyetleri (C18) | Kurum politikalarından sapmalar araştırılır ve belgelenir. | 12 | 3 | 5 | 4,08 | ,669 |
| | Geçerli N | 11 | | | | |

Kontrol Ortamına yönelik ifadeler kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri ve etik kurallara uygun olarak gruplandırılmış ve Grafik 1’de kontrol faaliyetlerine yönelik yüzde olarak verilmiştir.



Grafik 1. Kontrol Faaliyetlerine Yönelik İstatistikler

C7.Yönetim Kurulu Üyeleri, iç kontrol sistemi ile ilgili görevlerini anlamakta ve sorumluluklarını yerine getirmektedir.

C8.İş performansı ile ilgili performansı geliştirmeye yönelik olarak çalışanlarla düzenli değerlendirme toplantıları yapılmaktadır.

C10. Üst Yönetim tarafından işletmenin etik ilkelere bağlılığı çalışanlara hem sözel hem de eylemsel olarak belirtilir.

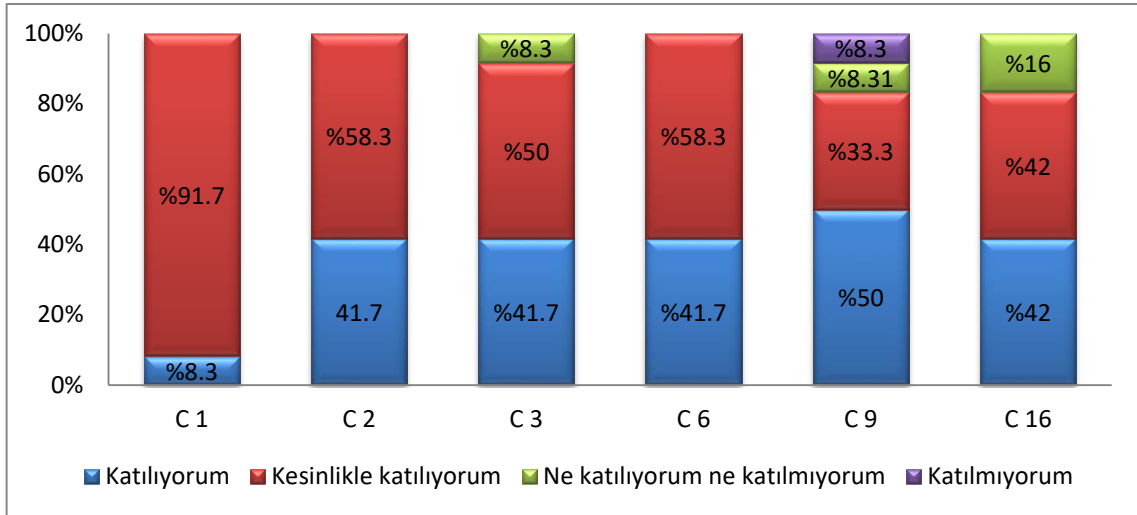
C11.Yönetim, davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda gerekli tepkiyi gösterir.

C15.Yönetim Kurulu, üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atar.

C17.Yönetimin kontrolleri dikkate almadığı durumlar, uygun bir şekilde belgelenir ve açıklanır.

C18.Kurum politikalarından sapmalar araştırılır ve belgelenir.

Grafik 1 incelendiğinde; iş performansı ile ilgili performansı geliştirmeye yönelik olarak çalışanlarla düzenli toplantılar yapıldığı konusunda şirketlerin % 8,3'ü (bir işletme) “katılmıyorum” ifadesini kullanmıştır. Yönetim Kurulunun, üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atması konusunda işletmelerin % 9,1'i (bir işletme) “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmışlardır. Yönetimin kontrolleri dikkate almadığı durumların uygun bir şekilde belgelenmesi ve açıklanması ile kurum politikalarından sapmaların araştırılması ve belgelenmesi konularında şirketlerin % 16,7'si (iki işletme) kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Bunun dışında yöneticilerin kontrol ortamına ilişkin olarak düşünceleri olumludur. Kısacası; kontrol faaliyetlerine yönelik olarak yöneticiler, iş performansı ile ilgili çalışanlarla düzenli toplantılar yapılması; yönetim kurulunun üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atması ve kurum politikalarından sapmaların yeterli düzeyde araştırılması konusunda olumsuz ifadeler kullanmışlardır.



Grafik 2. Kontrol Ortamına Yönelik İstatistikler

C1. Üst yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamadan yanadır.

C2. Sorumlu yöneticiler, görevlerini yapmak için gerekli bilgi, deneyim ve eğitime sahiptir.

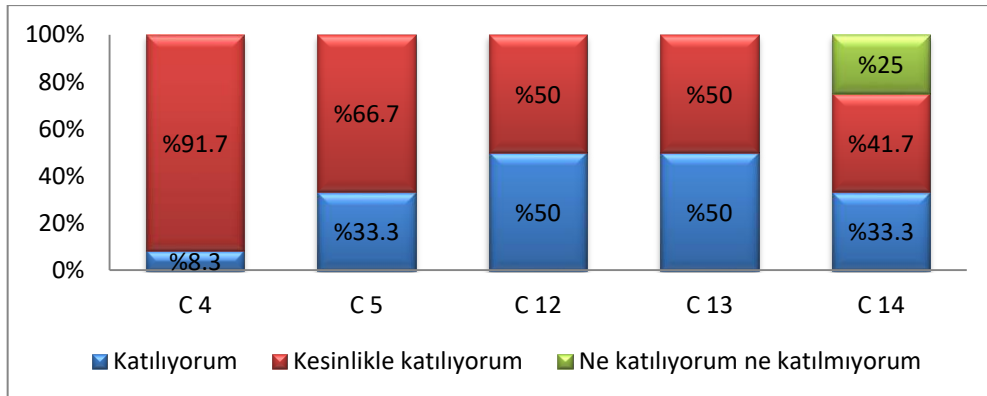
C3. Gerekli bilgiler yönetim kurulu ve denetim komitesine zamanında sağlanır.

C6. Yönetim kurulu üyeleri görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgiye, deneyime ve zamana sahiptir.

C9. Şirket ana hedefleri ve temel performans kriterleri herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ifade edilmektedir.

C16. Yöneticiler ve denetçiler sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmek için yeterli zamana sahiptir.

Grafik 2 incelendiğinde; gerekli bilgilerin yönetim kurulu ve denetim komitesine sağlanması konusunda şirketlerin % 8,3'ünün (bir işletme) kararsız olduğunu görmekteyiz. Şirket ana hedeflerinin ve temel performans kriterlerinin herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ifade edilmesi konusunda şirketlerin yaklaşık % 17'si (iki işletme) "katılmıyorum" ve "ne katılıyorum ne katılmıyorum" ifadelerini kullanmıştır. Yöneticiler ve denetçilerin sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmek için yeterli zamana sahip olması konusunda ise %16 (iki şirket) oranında kararsızlıklarını belirtmişlerdir. Bunun dışında yöneticilerin kontrol ortamına ilişkin olarak düşünceleri olumludur. Kısacası; şirket yöneticileri; gerekli bilgilerin yönetim kurulu ve denetim komitesine sağlanması, şirket ana hedeflerinin herkes tarafından anlaşılmasının sağlanması ve yöneticiler ve denetçilerin sorumluluklarını yerine getirirken yeterli zamana sahip olmaları konusunda olumsuz ifadeler kullanmışlardır.



Grafik 3. Etik Kurallara Yönelik İstatistikler

C4. Üst Yönetim, işletmede etik ve dürüstlükten yanadır.

C5. İşletmenin üçüncü taraflarla ilişkilerinde etik düzey daima yüksektir.

C12. Çalışanlar, davranış kurallarına uymamalarının sonuçlarını bilir.

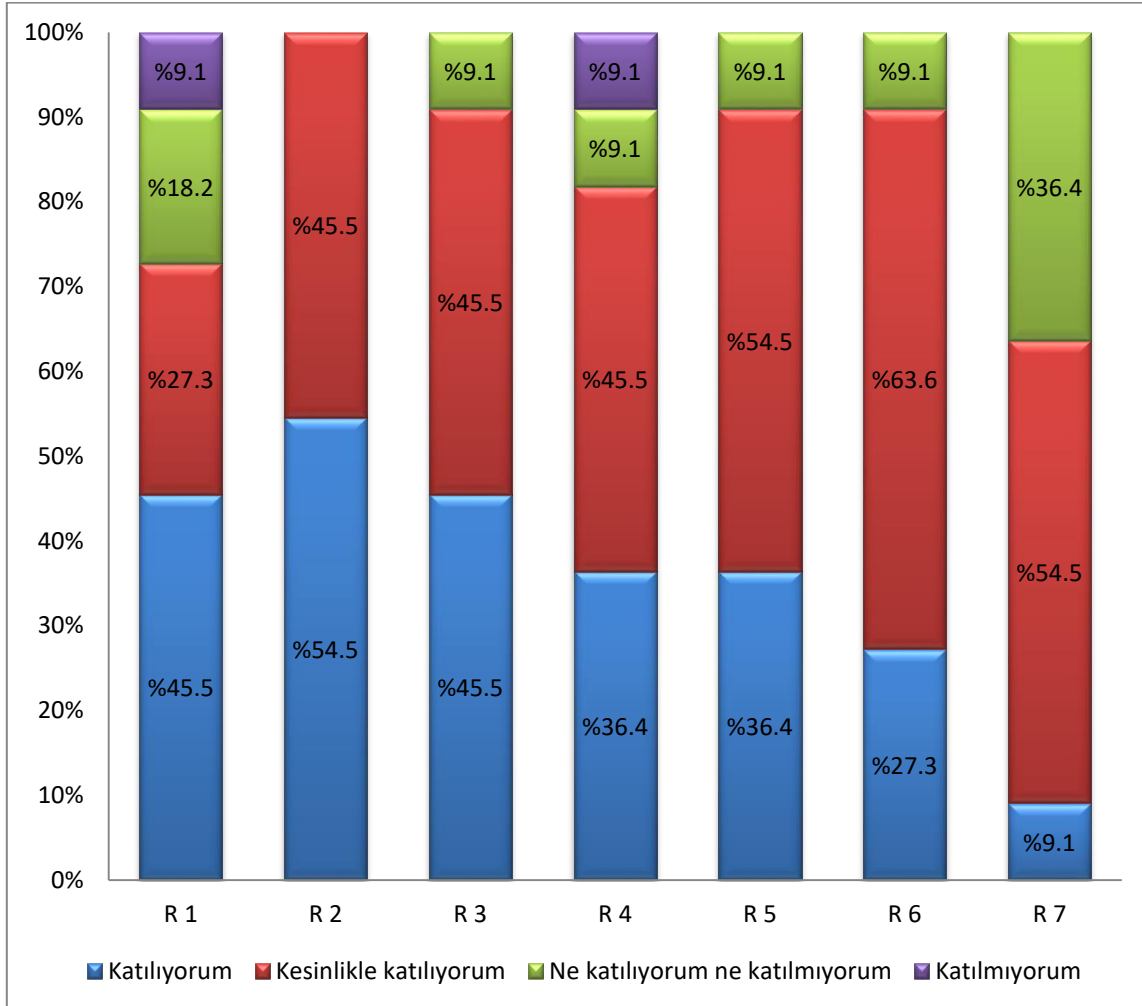
C13. Çalışanlar, Üst Yönetimin etik yönden beklentilerini bilir.

C14. Çalışanlar, görevini yerine getirmek için yeterli bilgi ve yeteneğe sahiptir.

Grafik 3 incelendiğinde; işletmelerin etik kurallar konusunda yöneticilerinin olumlu görüşlere sahip olduklarını görüyoruz. Ancak çalışanların görevini yerine getirmek için yeterli bilgi ve yeteneğe sahip olması konusunda şirketlerin %25'i (üç işletme) kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

5.2.2. Risk Değerlendirme

Süt işletmelerinde risk değerlendirmeye yönelik olarak yapılmış olan ankete verilen cevapların minimum, maximum ve ortalama değerleri Tablo 4.19 ve Grafik 4.26'da verilmiştir. İfadeler olumlu ifade olarak kullanılmış ve 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Ne katılmıyorum ne katılıyorum, 4= Katılıyorum ve 5= Kesinlikle Katılıyorum olarak gruplandırılmıştır. Anketi cevaplayanların en fazla katıldıkları ifadeden başlayarak en az katıldıkları ifadeye göre sıralanarak tablo (Tablo 2) oluşturulmuştur.



Grafik 4. Risk Değerlendirmeye Yönelik İstatistikler

Tablo 2. Risk Değerlendirmeye Yönelik İstatistikler

| | | N | Minimum | Maximum | Ortalama | Standart Sapma |
|----|---|----|---------|---------|----------|----------------|
| R6 | Faaliyet düzeyindeki hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklar mevcuttur. | 11 | 3 | 5 | 4,55 | ,688 |
| R5 | İşletme risk değerlendirmelerinde, çalışanların hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır. | 11 | 3 | 5 | 4,45 | ,688 |
| R2 | Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirir. | 11 | 4 | 5 | 4,45 | ,522 |
| R3 | Yönetimin uygun kademeleri belirlenen risklerin analizine katılır. | 11 | 3 | 5 | 4,36 | ,674 |
| R4 | İşletmede yaygın ve etkili sonuçlar doğurabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri saptamaya ve tepki göstermeye yönelik araçlar mevcuttur. | 11 | 2 | 5 | 4,18 | ,982 |
| R7 | İşletmede hile risklerine yönelik olarak, hile yapma fırsatı yanında teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurlarda değerlendirilir. | 11 | 3 | 5 | 4,18 | ,982 |
| R1 | Hile politikaları ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyeti yönetime aittir. | 11 | 1 | 5 | 3,82 | 1,168 |
| | Geçerli N | 11 | | | | |

R1. Hile politikaları ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyeti yönetime aittir.

R2. Yönetim, bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirir.

R3. Yönetimin uygun kademeleri belirlenen risklerin analizine katılır.

R4. İşletmede yaygın ve etkili sonuçlar doğurabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri saptamaya ve tepki göstermeye yönelik araçlar mevcuttur.

R5. İşletme risk değerlendirmelerinde, çalışanların hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır.

R6. Faaliyet düzeyindeki hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklar mevcuttur.

R7. İşletmede hile risklerine yönelik olarak, hile yapma fırsatı yanında teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurlarda değerlendirilir.

Grafik 4 incelendiğinde; hile politika ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyetinin yönetime ait olmadığını belirten şirket oranı % 9,1 (bir işletme)' dir. Bu konuda “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanan şirket oranı % 18,2 (iki işletme)'dir. Yönetimin uygun kademelerinin belirlenen risklerin analizine katıldığı konusunda % 9,1 (bir işletme) “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmışlardır. Şirketlerin % 9,1'i (bir işletme) işletmede yaygın ve etkili sonuçlar doğurabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri saptamaya ve tepki göstermeye yönelik araçların mevcut olmadığını, yine % 9,1'i (bir işletme) “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmışlardır. Aynı şekilde diğer ifadelerle bakıldığında % 9,1 (bir işletme), işletmesinin risk değerlendirmelerinde çalışanlarının hileye başvurmaları ve finansal raporlamadaki hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörlerini dikkate almadığını ve faaliyet düzeyindeki hedeflere ulaşmak için yeterli kaynaklarının bulunmadığını belirtmişlerdir. Son olarak işletmede hile risklerine yönelik olarak, hile yapma fırsatı yanında

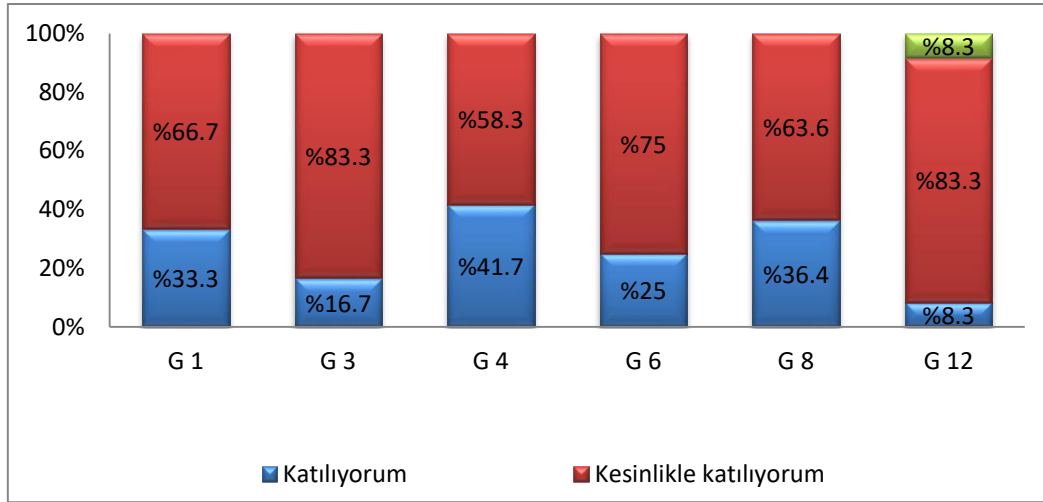
teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurların işletmeler tarafından değerlendirildiği konusunda şirketlerin % 36,4'ü (dört işletme), “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmışlardır. Genel olarak riskin değerlendirilmesi konusunda şirket yöneticilerinin olumlu görüşlere sahip olduğunu görmekteyiz. Hile politika ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyetinin yönetime ait olması, yönetimin uygun kademelerinin belirlenen risklerin analizine katılması, işletmede yaygın ve etkili sonuçlar doğurabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri saptamaya ve tepki göstermeye yönelik araçların mevcut olması, hile riskinin dikkate alınması ve hile yapma fırsatı yanında teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurların işletmeler tarafından değerlendirilmesi konularında olumsuz görüş belirtmişlerdir.

5.2.3. Gözlem

Tablo 3'te süt işletmelerinde gözleme yönelik olarak yapılmış olan ankete verilen cevapların minimum, maximum ve ortalama değerleri verilmiştir. İfadeler olumlu ifade olarak kullanılmış ve 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4= Katılıyorum ve 5= Kesinlikle Katılıyorum olarak gruplandırılmıştır. Anketi cevaplayanların en fazla katıldıkları ifadeden başlayarak en az katıldıkları ifadeye göre sıralanarak tablo oluşturulmuştur.

Tablo 3. Gözleme Yönelik İstatistikler

| | | N | Minimum | Maximum | Ortalama | Standart Sapma |
|-----|---|----|---------|---------|----------|----------------|
| G3 | İç kontrol eksiklikleri, üst düzey yönetime ve yönetim kuruluna bildirilir. | 12 | 4 | 5 | 4,83 | ,389 |
| G6 | İç kontrol eksikliklerinin gözlenmesi beraberinde düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlar. | 12 | 4 | 5 | 4,75 | ,452 |
| G11 | İşletme, her bir finansal verinin doğruluğundan sorumludur ve bu bağlamda hata tespit edilirse bundan sorumlu tutulur. | 12 | 4 | 5 | 4,75 | ,452 |
| G12 | Her departman iç kontrol prosedürlerinin kaliteli bir şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur. | 12 | 3 | 5 | 4,75 | ,622 |
| G1 | İç kontroldeki eksiklikler doğrudan faaliyetten sorumlu personele ve en azından bir üstüne raporlanır. | 12 | 4 | 5 | 4,67 | ,492 |
| G7 | İç denetim fonksiyonunun kapsamı, sorumluluklar ve denetim planı, kurumun gereksinimlerine uygundur. | 12 | 4 | 5 | 4,67 | ,492 |
| G8 | Karşılaşılan problemleri önlemesi veya ortaya çıkarması gereken kontroller yeniden değerlendirilir. | 11 | 4 | 5 | 4,64 | ,505 |
| G4 | Belirlenen iç kontrol eksikliklerini raporlayan bir mekanizma bulunmaktadır. | 12 | 4 | 5 | 4,58 | ,515 |
| G2 | İç Denetçiler, yönetim kurulu ve denetim komitesine istediği zaman ulaşabilir. | 12 | 4 | 5 | 4,50 | ,522 |
| G10 | Maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmaları yapılır. | 12 | 3 | 5 | 4,33 | ,778 |
| G13 | İşletmenin amaç ve planları ışığında oluşturulmuş performans ölçütleri kullanılmaktadır. | 12 | 3 | 5 | 4,33 | ,651 |
| G5 | Uygulamaya yönelik bağımsız denetçi önerileri, uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanılır. | 12 | 1 | 5 | 4,25 | 1,215 |
| G9 | İşletme, uygun düzeylerde yeterli ve deneyimli iç denetim personeline sahiptir. | 12 | 3 | 5 | 4,17 | ,718 |
| | Geçerli N | 11 | | | | |



Grafik 5. Gözleme Yönelik İstatistikler (İşletmenin İç Kontrol Sistemine Yönelik Sorular)

G1. İç kontroldeki eksiklikler doğrudan faaliyetten sorumlu personele ve en azından bir üstüne raporlanır.

G3. İç kontrol eksiklikleri, üst düzey yönetime ve yönetim kuruluna bildirilir.

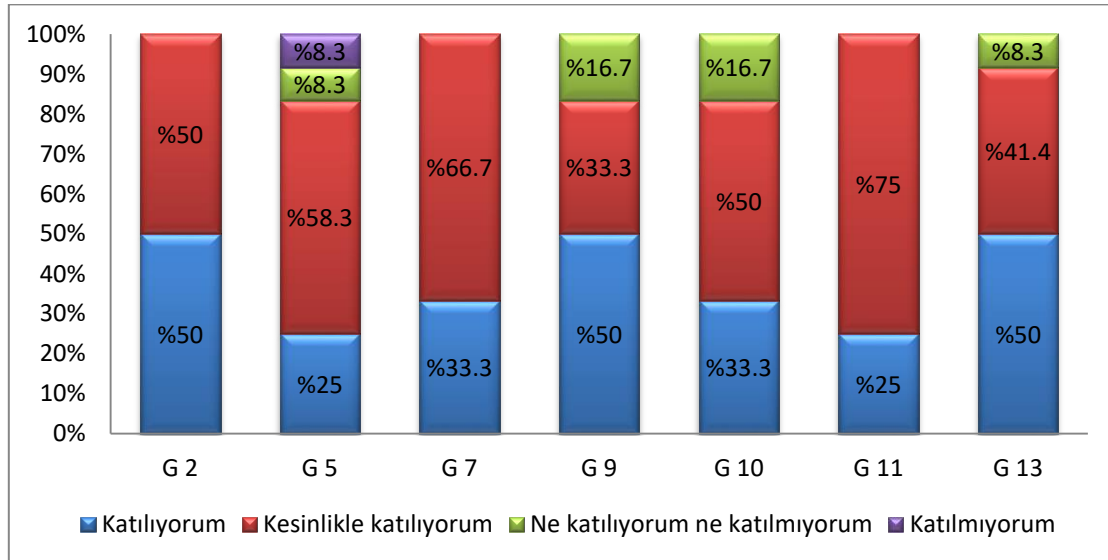
G4. Belirlenen iç kontrol eksikliklerini raporlayan bir mekanizma bulunmaktadır.

G6. İç kontrol eksikliklerinin gözlenmesi beraberinde düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlar.

G8. Karşılaşılan problemleri önlemesi veya ortaya çıkarması gereken kontroller yeniden değerlendirilir.

G12. Her departman iç kontrol prosedürlerinin kaliteli bir şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur.

Grafik 5 incelendiğinde; iç kontroldeki eksikliklere yönelik olarak işletmelerin hepsinde gerekli olan incelemeler ve değerlendirmeler yapılmaktadır. Yalnız işletmelerin % 8,3'ü (bir işletme) her departmanın iç kontrol prosedürlerini kaliteli bir şekilde uyguladığı ve işleyişinden sorumlu olduğu konusunda “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmıştır.



Grafik 6. Gözleme Yönelik İstatistikler (İşletmenin İç Denetim Birimine Yönelik Sorular)

G2. İç Denetçiler, yönetim kurulu ve denetim komitesine istediği zaman ulaşabilir.

G5. Uygulamaya yönelik bağımsız denetçi önerileri, uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanılır.

G7. İç denetim fonksiyonunun kapsamı, sorumluluklar ve denetim planı, kurumun gereksinimlerine uygundur.

G9. İşletme, uygun düzeylerde yeterli ve deneyimli iç denetim personeline sahiptir.

G10. Maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmaları yapılır.

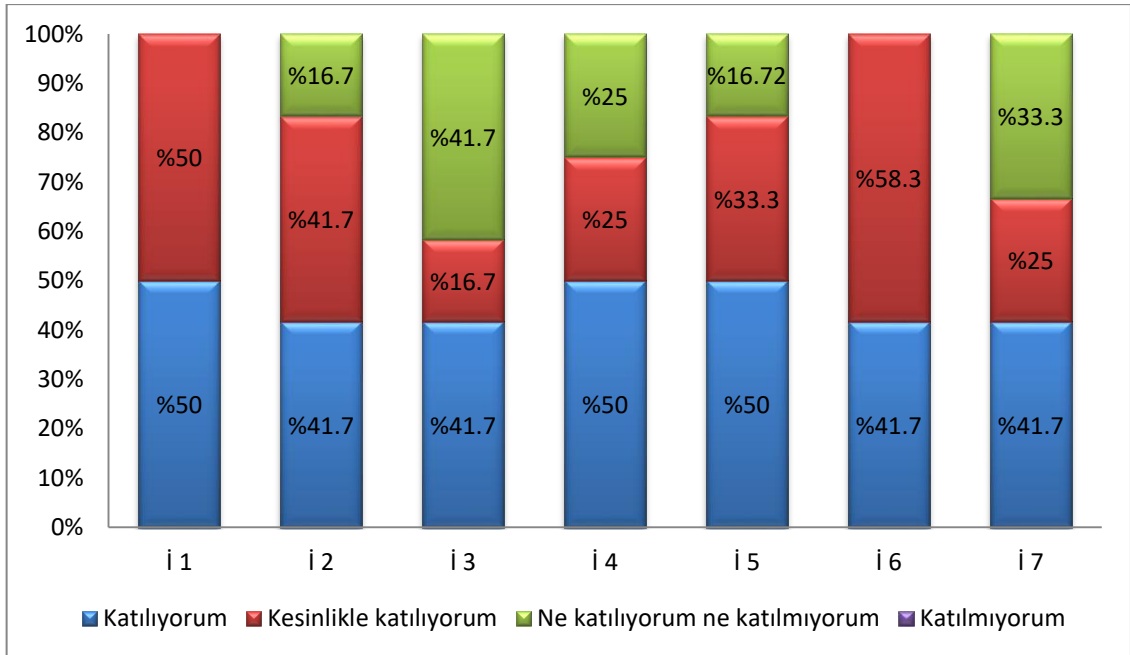
G11. İşletme, her bir finansal verinin doğruluğundan sorumludur ve bu bağlamda hata tespit edilirse bundan sorumlu tutulur.

G13. İşletmenin amaç ve planları ışığında oluşturulmuş performans ölçütleri kullanılmaktadır.

Grafik 6 incelendiğinde; bağımsız denetçi önerilerinin, uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanılmadığını ifade eden işletme oranı % 8,3 (bir işletme)'tür. Bu konuda “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanan işletme oranı yine % 8,3 (bir işletme)'tür. Şirketlerin % 16,7'si (iki işletme) uygun düzeylerde yeterli ve deneyimli iç denetim personeline sahip oldukları konusunda “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmışlardır. Aynı şekilde şirketlerin % 16,7'si (iki işletme) maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmalarının yapılması konusunda da “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmışlardır. İşletmelerin % 8,3'ü (bir işletme), işletmelerinde amaç ve planlar ışığında oluşturulmuş performans ölçütlerinin kullanıldığı konusunda “ne katılıyorum ne katılmıyorum” şeklinde ifade etmişlerdir. Kısacası; yöneticiler, bağımsız denetçi önerilerinin uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanılması, yeterli düzeylerde iç denetim personeline sahip olunması, maddi varlıkların muhasebe kayıtlarında periyodik karşılaştırmalarının yapılması, işletmelerde performans ölçütlerinin kullanılması konularında olumsuz ifadelerde bulunmuşlardır.

5.2.4. İletişim Ve Bilgi Sistemleri

Tablo 4'te anket uygulanan süt işletmelerinin iletişim ve bilgi sistemlerini değerlendirmeye yönelik olarak yapılmış olan ankete verilen cevapların minimum, maksimum ve ortalama değerleri verilmiştir. İfadeler olumlu ifade olarak kullanılmış ve 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4= Katılıyorum ve 5= Kesinlikle Katılıyorum olarak gruplandırılmıştır. Anketi cevaplayanların en fazla katıldıkları ifadeden başlayarak en az katıldıkları ifadeye göre sıralanarak tablo (Tablo 4) oluşturulmuştur.



Grafik 7. İletişim ve Bilgi Sistemlerine Yönelik İstatistikler

İ1. İşletme, iç kontrollerin işleyişini desteklemek için kaliteli bilgileri alır, üretir ve kullanır.

İ2. İşletme, iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler iletir.

İ3. Yönetim ve çalışanlar arasında iç kontrolün öneminin anlaşılması ve kontrolleri anlama düzeylerinin yükseltilmesi için bir mekanizma mevcuttur.

İ4. İşletme, hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesini sağlamak için gerekli bilgiyi çalışanlarına sağlar.

İ5. Organizasyon departmanlarında çalışma ortamındaki değişiklikleri haberdar edecek şekilde bir süreç izlenmektedir.

İ6. Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.

İ7. Bilgi teknolojileri alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur.

Tablo 4. İletişim ve Bilgi Sistemlerine Yönelik İstatistikler

| | | N | Minimum | Maximum | Ortalama | Standart Sapma |
|----|---|----|---------|---------|----------|----------------|
| İ6 | Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur. | 12 | 4 | 5 | 4,58 | ,515 |
| İ1 | İşletme, iç kontrollerin işleyişini desteklemek için kaliteli bilgileri alır, üretir ve kullanır. | 12 | 4 | 5 | 4,50 | ,522 |
| İ2 | İşletme, iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler iletir. | 12 | 3 | 5 | 4,25 | ,754 |
| İ5 | Organizasyon departmanlarında çalışma ortamındaki değişiklikleri haberdar edecek şekilde bir süreç izlenmektedir | 12 | 3 | 5 | 4,17 | ,718 |
| İ4 | İşletme, hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesini sağlamak için gerekli bilgiyi çalışanlarına sağlar. | 12 | 3 | 5 | 4,00 | ,739 |
| İ7 | Bilgi teknolojileri alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil eylem planı mevcuttur. | 12 | 3 | 5 | 3,92 | ,793 |
| İ3 | Yönetim ve çalışanlar arasında iç kontrolün öneminin anlaşılması ve kontrolleri anlama düzeylerinin yükseltilmesi için bir mekanizma mevcuttur. | 12 | 3 | 5 | 3,75 | ,754 |
| | Geçerli N | 12 | | | | |

Grafik 7 incelendiğinde; işletmelerin iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler verdiği konusunda % 16,7 (iki işletme) “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmıştır. Yine % 41,7 (beş işletme) oranında şirket, yönetim ve çalışanlar arasında iç kontrolün öneminin anlaşılması ve kontrolleri anlama düzeylerinin yükseltilmesi için bir mekanizma olduğu konusunda “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmıştır. Yöneticiler, işletmenin hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi için gerekli bilgiyi sağlamak konusunda da % 25 (üç işletme) oranında “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ifadesini kullanmıştır. Çalışma

ortamındaki değişikliklerin haberdar edilmesi konusunda yine % 16,72 (iki işletme) oranında kararsızdılar. İşletmelerin bilgi teknolojileri alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş sürekli güncellenen bir acil planı olması konusunda yine % 33,3 (dört işletme) oranında “ne katılıyorum ne katılmıyorum” yanıtı gelmiştir. İç kontrol etkinliğinin belirlenmesinde iletişim ve bilgi sistemlerine yönelik olarak süt işletmelerinin etkinliği konusunda kontrol ortamı, risk değerlendirme ve gözlem bileşenlerine kıyasla yöneticilerin görüşlerinin daha olumsuz olduklarını görmekteyiz.

6. TÜRKİYE'DE VE BREZİLYA'DA FAALİYET GÖSTEREN SÜT İŞLETMELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Brezilya süt üretim işletmelerinde üretilen süt hacmi ile ilgili olarak (ankete katılanların biri cevapsız bırakmıştır) üreticilerin %22'lik kısmı 20 001 ila 30 000 litre; % 11'lik kısmı 50 001 ila 60 000; % 22'lik kısmı 60 001 ila 70 000; %33'lük kısmı ise 90 001 litre ve üzerinde üretim gerçekleştirmektedir. Aylık gelire bakıldığında; ankete katılanlar içinde % 44'lük bir kısım aylık 2 milyon dolardan fazla, % 33'lük kısmı ise 1 milyon dolardan az ciroya sahiptir. Şirketlerin %67'lik kısmı 10 ila 20 yıldır faaliyet gösterirken, % 33'lük kısmı ise henüz 10 yıldan az bir süredir faaliyette bulunmaktadır.

Türkiye ve Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmelerinin yöneticilerinin işletmeleri ile ilgili iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesi karşılaştırıldığında aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bunlar:

1. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 84'ü, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 44'ü işletmelerinin ana hedefleri ve temel performans kriterlerinin tüm çalışanlar tarafından anlaşılacak şekilde ifade edildiğini düşünmektedir.
2. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin hepsi, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin ise % 66'sı çalışanlarının işletmenin etik kuralları hakkında bilgiye sahip olduğunu ve yönetimin etik kuralların ihlal edilmesi durumunda gerekli tepkiyi gösterdiğini ifade etmektedirler.
3. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 75'i, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin ise % 67'si çalışanlarının yeterli bilgi ve yeteneğe sahip olduğunu ifade etmektedirler.
4. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 92'si, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin ise % 67'si iş performansını ile ilgili performansını geliştirmeye yönelik olarak düzenli değerlendirme toplantılarının yapıldığını ifade etmektedirler.
5. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 84'ü, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 44'ü kurum politikalarından sapmalar olup olmadığının araştırılıp belgelendiğini ifade etmektedirler.
6. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin hepsi, yönetimin bilgi sistemleri ile ilgili riskleri yeterince değerlendirdiğini ifade ederken, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 67'si temel operasyonel süreçlerde yer alan risklerin belirlendiğini ifade etmektedirler.
7. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 91'i yönetimin uygun kademelerinin belirlenen risklerin analizine katıldığını ifade ederken, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 89'u işletmelerinde risklerin yönetiminin etkin olduğunu ifade etmektedirler.
8. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 91'i işletmede yaygın ve etkili sonuçlar doğurabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek

değişiklikleri saptamaya ve tepki göstermeye yönelik araçların mevcut olduğunu ifade ederken, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 44'ü işletmelerinde potansiyel riskler hakkında bilginin etkin olduğunu ifade etmektedirler.

9. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin hepsi, işletmelerinde iç denetimin var olduğunu ve iç denetim fonksiyonunun kapsamı, sorumluluklar ve denetim planının kurumun gereksinimlerine uygun olduğunu ifade ederken, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 89'u iç denetimin varlığının etkin olduğunu ifade etmektedirler.

10. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin hepsi, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin ise % 33'ü iç kontroldeki eksikliklerin doğrudan faaliyetten sorumlu personele ve en azından bir üstüne raporlandığını ifade etmektedir.

11. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin hepsi, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin ise % 67'si iç kontroldeki eksikliklerin sorumlu kişiye, üst düzey yönetime ve yönetim kuruluna bildirildiğini ve karşılaşılan problemlerin önlenmesi için kontrollerin yeniden değerlendirildiğini ifade etmektedir.

12. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de ve Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 90'ı her departmanda iç kontrol prosedürlerinin kaliteli bir şekilde uygulanmasından ve işlemeden sorumlu yetkililerinin olduğunu ifade etmektedirler.

13. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 84'ü uygulamaya yönelik bağımsız denetçi önerilerinin, uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanıldığını ifade ederken, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 77'si bağımsız denetimin varlığının etkin olduğunu ifade etmektedirler.

14. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin hepsi, işletmelerinin her bir finansal verinin doğruluğundan sorumlu olduğunu ve hata durumunda sorumlu tutulduğunu ifade ederken, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 88'i işletmelerinde usul mutabakatı ve veri mutabakatının etkin olduğunu ifade etmektedirler.

15. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 84'ü, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin ise % 22'si maddi varlıklarla ilgili olarak muhasebe sistemi tarafından kaydedilen miktarların periyodik karşılaştırmalarının yapıldığını ifade etmektedirler.

16. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 75'i işletmelerinin hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesini sağlamak için gerekli bilginin çalışanlara sunulduğunu ifade ederken, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 67'si etkin bir şekilde operasyonel süreçlerde risklerin belirlendiğini ifade etmektedirler.

17. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin hepsi, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin ise % 89'u işletmelerinin iç kontrollerin işleyişini desteklemek için kaliteli bilgiler aldığını ifade etmektedirler.

18. Anket uygulamamıza katılan Türkiye'de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 84'ü iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları hakkında bilgi verildiğini ifade ederken, Brezilya'da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 55'i kullanılan kontrol mekanizmalarına yönelik bilgi akış şemalarının bilinir hale getirildiğini ifade etmektedirler.

19. Anket uygulamamıza katılan Türkiye’de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 84’ü, Brezilya’da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin ise % 55’i işletmelerinin çeşitli departmanlarında çalışma ortamındaki değişiklikleri haberdar edecek bir süreç izlendiğini ifade etmektedirler.

20. Anket uygulamamıza katılan Türkiye’de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin yaklaşık % 84’ü, Brezilya’da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 89’u işletmelerinde iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgilerin iletildiğini ifade etmektedirler.

21. Anket uygulamamıza katılan Türkiye’de faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 67’si işletmelerinin bilgi teknolojileri alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planının mevcut olduğunu ifade ederken, Brezilya’da faaliyette bulunan süt işletmeleri yöneticilerinin % 66’sı faaliyetlere ilişkin veri ve bilgilerin eksiksiz dökümantasyonunun etkin olduğunu ifade etmektedirler.

SONUÇ

Çalışmamıza katılan süt üretim işletmelerinin çoğunluğu (11 şirket), 20 yıldan fazla zamandır faaliyette bulunmaktadır. Anket sonuçlarına baktığımızda; kontrol faaliyetlerine yönelik olarak yöneticiler, iş performansı ile ilgili çalışanlarla düzenli toplantılar yapılması, yönetim kurulunun üst yönetimin kontrol ortamına ilişkin uygun yaklaşım anlayışını sağlamak için gerekli adımları atması ve kurum politikalarından sapmaların yeterli düzeyde araştırılması konularında olumsuz ifadeler kullanmışlardır. Kontrol ortamına yönelik olarak ise; gerekli bilgilerin yönetim kurulu ve denetim komitesine sağlanması, şirket ana hedeflerinin herkes tarafından anlaşılmasının sağlanması ve yöneticiler ve denetçilerin sorumluluklarını yerine getirirken yeterli zamana sahip olmaları konusunda olumsuz ifadeler kullanmışlardır. Etik kurallar konusunda ise, çalışanların yeterli bilgi ve yeteneğe sahip olmaları konusunda olumsuz ifadelerle sahiptirler.

Risk değerlendirmeye yönelik yöneticiler; hile politika ve prosedürleri ile ilgili sorumluluk ve hesap verme mecburiyetinin yönetime ait olması, yönetimin uygun kademelerinin belirlenen risklerin analizine katılması, hile riskinin dikkate alınması ve hile yapma fırsatı yanında teşvikler, baskılar, tutumlar, haklı gösterme vb. unsurların işletmeler tarafından değerlendirilmesi gibi konularda olumsuz ifadeler kullanmışlardır.

İç kontrol sistemine yönelik olarak gözlem konusunda yöneticiler; her departmanın iç kontrol prosedürlerini kaliteli bir şekilde uygulaması konusunda olumsuz ifadelerle sahiptirler. İç denetime yönelik olarak gözlem konusunda ise; bağımsız denetçi önerilerinin uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanılması, yeterli düzeyde iç denetim personeline sahip olunması, maddi varlıkların muhasebe kayıtlarında periyodik karşılaştırmalarının yapılması, işletmelerde performans ölçütlerinin kullanılması konularında olumsuz ifadeler kullanmışlardır.

İletişim ve bilgi sistemlerine yönelik olarak yöneticiler; işletmelerin iç kontrolün işleyişini desteklemek için çalışanlara iç kontrol hedefleri ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler verilmesi, iç kontrol sisteminin çalışanlar tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlayacak bir mekanizmanın bulunması, yöneticilerin işletmenin hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi için gerekli bilgiyi sağlaması konusunda olumsuz ifadeler kullanmışlardır.

Çalışmanın sonuçlarına baktığımızda; Türkiye’de süt işletmeleri için üst yönetimin iç kontrol ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmede ve davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda gerekli tepkiyi gösterme durumunun yeterli düzeyde olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bunun dışında kurum politikalarının oluşturulması ve bu politikaların uygulanması konusunda işletmelerin daha fazla özen göstermesi gerekmektedir. İşletmelerin yüksek oranda doğru ve dürüstlükten yana olmaları ve etik ilkelere önem vermeleri ise süt işletmeleri için olumlu bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak işletmelerde,

çalışanlara yeterli düzeyde bilgi verilmesinin düşük düzeylerde olması, bilgi ve iletişim sistemlerinin etkinliğinin düşük olması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca çalışanların görevlerini yerine getirme konusunda yetersiz olduğunu düşünen yöneticilerin olması, süt işletmelerine özel durumlar açısından eğitilmiş eleman bulmanın önemini ortaya çıkarmaktadır. Sütün işlenmesi, saklanması, depolanması, özel bilgiler ve beceri gerektiren bir iş türü olduğundan bu konuda yetişmiş elemanların bulunması ve bunların işletmede tutulması büyük önem arz etmektedir.

Türkiye ile Brezilya karşılaştırılmasına bakıldığında; Türkiye'deki süt işletmeleri için iç kontrol etkinliğinin Brezilya'daki süt işletmelerine göre daha etkin olduğu ortaya çıkmaktadır. Ancak Türkiye'de ve Brezilya'daki süt işletmeleri için bilgi ve iletişim sistemlerinin etkinliği iki ülke içinde düşüktür.

KAYNAKLAR

- Acındı, A. (2007). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi. İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü İşletme Mühendisliği Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Akbulut, E. (2010). Trakya Bölgesinde Ayçiçek Yağı Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Edirne.
- Baptista, A. E., W.A.C.Silva and E.A.T. Araujo (2012). “Sistema De Controles Internos: Estudo Em Emresas De Laticínios Da Regiao Do Alto Paranaíba/MG”. Tourism and Management Studies Intenational Conference Algarve. V.3.
- Beretta, S., S. Bozzolan and G. Michelon (2013). The Relationship Between Board Monitoring and Internal Control System Disclosure İn Different Regulatory Environments. Web sayfası: <http://www.csea.decon.unipd.it/download/projects/board-composition/C>: (Erişim Tarihi: 11.11.2013).
- Brown N. C., C. Pott and A. Wömpener (2007). “The Effect of Internal Control Regulation On Earnings Quality: Evidence From Germany”. Journal of Accounting and Public Policy, 33(1), 1-47.
- Bülbül, M. (2009), Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum, Ankara: Ümit Ofset.
- Chorafas, D. N. (2001). Implementing and Auditing The İnternal Control System. New York.
- Demirel, E. (2000). Çimento Üretim Sektöründe Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sistemi: Bir Çimento Fabrikası Uygulamasının Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe- Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Doğan, Ö.(2011). KOBİ’lerde İç Kontrol Sisteminin Yeri ve Risk Odaklı İç Denetim: Denizli İli Uygulaması. Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü İşletme Eğitimi Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Doyle, J, W. Ge and S. Mcvay (2006). “Determinants of Weaknesses İn Internal Control Over Financial Reporting”. Journal of Accounting and Economics, 44, 193-223.
- Fitzgerald, B. C. A. M. Thompson and T. C. Omer (2012). Audit Partner and Audit Firm Rotation and the Assessment of İnternal Control Deficiencies. Web sayfası: <https://www.ou.edu/dam/price/accounting/files/FOT%2020120426.pdf>. (Erişim Tarihi: 15.06.2014).
- Karagiorgos, T., G. Drogalas and A. Dimou (2008). “Effectiveness of Internal Control System İn The Greek Bank Sector”. The Southeuropean Review of Business Finance & Accounting, 6(2), 1-11.
- Kinney, W. R. (2000). Information Quality Assurance and Internal Control For Management Decision Making. USA.
- Lakis, V. and L. Giriunas (2012). “The Concept of Internal Control System: Theoretical Aspect”. ISSN 1392- 1258 Ekonomika, 91 (2), 142-152.
- Li, J. and X. Wei (2008). “Design and Evaluation to Internal Control of Shaanxi Textile Enterprises”. International Business Research, 1(4), 157- 161.
- Özbilgin, İ. G. (2008). Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi ve Analizi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara.

- Petrovits, C., C. Shakespeare and A. Shih (2010). The Causes and Consequences of Internal Control Problems In Nonprofit Organizations. Web sayfası: <http://www.centerforpbefr.rutgers.edu/20thFEA/AccountingPapers/Session4/Petrovits,%20Shakespeare,%20and%20Shih.pdf>. (Erişim Tarihi: 15.08.2014).
- Xiao, C. ve H. Changjiang (2011). “Research on Internal Control of Highway Construction”. Proceedings of the 8th International Conference on Innovation & Management, 30 November – 2 December 2011, Kitakyushu-Japonya, 832- 836.
- Yumuşak, Y. (2007). Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.