

# İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma

## Internal Control Fallacies of Business Managers: A Research In Antalya Food Production Sector

Ahmet Aktürk, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Türkiye, aakturk@live.com  
Rukiye Kılıç, Akdeniz Üniversitesi, Türkiye, rukiyekilic@akdeniz.edu.tr

**Öz:** İç kontrol sistemini iyi kavramış bir yönetim kadrosu, bu sistemin başarısında hayati öneme sahiptir. Bu noktada iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi birikimine sahip, iç kontrolün ne olup ne olmadığını iyi bilen yöneticilerin önemi belirginleşmektedir. Yöneticilerin, iç kontrole ilişkin eğitim hayatları boyunca veya çevrelerinden edindikleri bilgiler, iş hayatının rutin karmaşası içinde zayıflamakta ve bazı yanlış bilgiler, doğruların yerini alabilmektedir. Yöneticilerin doğru bildikleri bu yanlışlar, zihinlerinde bir yanılgı olarak kalıplaşmaktadır. Bu yanılgılar iç kontrol sisteminin kurulmasında ve yürütülmesinde yanlış kararlar alınmasına sebebiyet vermekte ve iç kontrolün başarısını etkilemektedir. Söz konusu yanılgıları araştırmak üzere Antalya ilinde yürütülen çalışmada, birçok yanılgının varlığı tespit edilmiştir. Bu yanılgıların yaşa, cinsiyete ve eğitim düzeyine göre farklılıklar arz ettiği de görülmüştür. Yine araştırma sürecinde yöneticilerin % 80'inin iç kontrole ilişkin yeterli bilgiye sahip olduklarını beyan etmeleri ise bir çelişki olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat yöneticilerin % 51'inin iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi noktasında bağımsız denetçi veya akademisyenlerden destek almaya olumlu bakması önemli bir fırsattır. Bu çerçevede, üniversiteler, meslek odaları ve ticaret ve sanayi odası gibi örgütlerin çalışmalar yaparak, yöneticilerin iç kontrolü doğru kavramalarını sağlamaları, işletmelerin daha sağlıklı yönetilmesi ve ülke kaynaklarının daha verimli kullanılması adına önemli bir adım olacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, Yanılgılar, Gıda Üretim Sektörü

**Abstract:** A management team that has a good grasp of internal control system is of vital importance to the success of this system. At this point the importance of managers that have sufficient knowledge of the mentioned system becomes evident. The internal control know-how gained by the managers in the course of their education or through their environment weakens in the complicated routines of business life and therefore certain misconceptions replace facts in time. These misconceptions taken to be true by the managers persist as clichés in their minds. Such fallacies lead to wrong decisions in the set-up and operation of internal control system, thus affecting its success. Many fallacies have been proven to exist in the study conducted in the province of Antalya to research the afore-mentioned misconceptions. It has also been found that misconception levels are changing according to age, sex and education. A contradiction that has arisen during this research is that 80% of managers stated that they have adequate knowledge of internal control. Still, it is to be noted that 51% of managers have positive attitude towards getting the support of independent auditors or academicians in strengthening the internal control system. It is therefore essential that universities and organizations like professional bodies and chamber of commerce and industry work on the proper comprehension of internal control by the managers, which will be an essential step in the better management of businesses and more effective usage of the country's resources.

**Keywords:** Internal Control, Fallacies, Food Production Sector

### 1. Giriş

İç kontrol sistemi işletmelerin amaçlarına ulaşmasında ve hissedarların değerini korumada risk yönetimi ve kurumsallaşma açısından kritik öneme sahip bir kavramdır (Bozkurt 2014, 69).

Günümüzde iç kontrol, varlıkların korunması sağlamaktadır. Finansal açıdan ticari kararlarda kullanılan verilerin doğruluğunu artırmaktadır. Hilelerin önlenmesine ve tespitine yardımcı olmasının yanında, bağımsız denetim için de kanıt oluşturmaktadır. Periyodik kontroller sayesinde kanunlar ve düzenlemelerle ilgili uygunluğun sağlanmasına yardımcı olmaktadır (Anıl Keskin 2006, 12).

Fakat iç kontrol sistemi, uygulamada birçok işletme tarafından kalite yönetimi, süreç yönetimi, verimlilik çalışması, yasal zorunluluktan dolayı uygulanması gereken prosedürler dizisi, belli dönemlerde ve kontrolörler tarafından yürütülen denetimler olarak algılanmaktadır. Bu amaçlarla kurulan bir iç kontrol sistemi, işletme varlıklarının hedeflendiği gibi korunamamasına, yönetimin belirlediği ilkeler, politikalar ve emirlere uyulmasında aksaklıklar yaşanmasına, yöntem ve işlemlerin neden olduğu zaman, para ve emek kaybına yol açmaktadır. Böyle bir sistemin üretmiş olduğu muhasebe raporları ise gerçeğe uygun olmayacaktır.

İç kontrolün yanlış amaçlar doğrultusunda yürütülmesinin nedenlerden birisi de yöneticilerin iç kontrol hakkındaki yanılgıları olduğu düşünülmektedir. Bu varsayımı araştırmak üzere yürütülen çalışmada öncelikle iç kontrol kavramı incelenmiştir. Daha sonra iç kontrol yanılgıları üzerinde durularak, araştırma kısmına geçilmiştir.

## 2. İç Kontrol

İşletme yönetimi, işletmeyi amaçları doğrultusunda yönlendirebilmek için yönetim fonksiyonlarını icra ederken bazı sistemlerden yararlanır. Bu sistemler sayesinde işletme ne kadar büyük olursa olsun, yönetebilme gücünü yitirmez, ona hükmedebilir, faaliyetlerin sonuçlarını görebilir ve gereken önlemleri alabilir. Bu sistemlerden birisi de iç kontroldür (Kaval 2008, 125).

İç kontrol sistemine ilişkin yapılmış bazı tanımlar şöyledir:

İç kontrol, işletmenin amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla politika ve prosedürlerden meydana gelen bir sistemdir (Selimoğlu ve diğ. 2011, 92).

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'nun (IFAC) yaptığı tanıma göre iç kontrol (URL-1);

- İşletmenin varlıklarının korunması,
- Yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi,
- Muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması ve amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin etkin ve düzenli bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan politika ve prosedürlerdir.

Treadway Komisyonunun sponsor organizasyon komisyonu (COSO) tarafından yapılan tanıma göre iç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve diğer çalışanları vasıtasıyla, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve uyulması gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasının sağlayan sistemdir (URL-2).

İç kontrol, muhasebe ve yönetsel nitelikteki kontrolleri içerir. Bu kontroller aşağıdaki gibi özetlenebilir (Güredin 2008, 316):

- Muhasebe kontrolleri: Örgütün planı, varlıkların korunması ve finansal kayıpların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. Bu tür kontroller genel olarak, yetkilendirme ve onaylama, faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller vs. kontrol önlemlerini içerir.
- Yönetsel kontroller: Örgütün planı, faaliyetlerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. İstatistikî analizler, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları, iş gören eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri kapsar.

Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin işletmeye sağlamış olduğu faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Hatunoğlu ve diğ. 2012, 175):

- Üst yönetimin belirlediği temel amaçlara ulaşmak için çalışanların, izlenecek politikalara ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek.
- Üst yönetimin faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini saptamada ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgileri üretmek.
- Üst yönetimin arzuladığı faaliyetlerdeki fire ve artıkların en az düzeyde olmasını, kaynakların israf edilmemesini sağlamak.
- Üst yönetimin isteği doğrultusunda işletmede bulunan varlıkları çalınmaya, kaybolmaya ve amacı dışında kullanılmaya karşı korumak.

Bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunun göstergesi olacak göstergeler aynı zamanda iç kontrol sisteminin unsurları olarak adlandırılmaktadır (Kaval 2008: 129). İç kontrol birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar:

- *Kontrol çevresi:* Diğer tüm kontrol bileşenlerinin temelini oluşturur. Kontrol çevresi işletme yöneticilerinin ve çalışanlarının dürüstlüğü, etik değerlerini, yeteneklerini, yönetim felsefesi ve yaklaşımlarını kapsamaktadır. Diğer bir ifade ile işletmenin iş görme biçimi olarak tanımlanabilir (Klamm ve Watson 2009: 3).
- *Risk belirlenmesi:* Bu noktada risk işletme faaliyetlerinin beklendiği gibi gerçekleşmeme ihtimalidir. İşletme yönetimi, işletmeyi yakın veya uzak zamanda etkileyecek riskleri tespit etmek ve karşı önlemler almak zorundadır. Yönetim tarafından bu risklerden kaçınılmayacağı kabul edildikten sonra bu riskleri azaltmak için iç kontrol sistemi kurulmalıdır (Kaval 2008: 131; Kepekçi 2004: 66).
- *Kontrol eylemleri:* Yönetim yönergelerinin başarılmasına yardımcı olmaya yönelik süreçleri, politikaları ve prosedürleri içeren, zamanında ve uygun olarak yürütüldüğünde riskleri azaltan eylemlerdir (Graham 2008: 28).

- *Bilgi ve iletişim*: Finansal raporlama açısından muhasebe sistemini de içeren bir bilgi sistemi, işletmenin ilgili varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için verilerin derlenmesi, kayda hazırlanması, işlenmesi, özetlenmesi ve özetlerin analiz ve raporlanmasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşur (Kaya ve Köse 2013: 116).
- *İzleme*: İç kontrolün performansını denetleyen bir süreç olup, bu süreçte izleme, iç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir (Haftacı 2011: 57).

İç kontrol işletmeler açısından önemlidir. Çünkü kontrol eksiklikleri, onaysız yapılan ticari işlemlere, çevre yükümlülüklerinin yerine getirilmemesine, finansal işlemlerde hatalara, fiktif satışlara, nakdi yolsuzluklara, bilgi vermeden onaylanan sözleşmeler gibi eksikliklere ve bunun sonucunda da kurumun itibarının azalmasına sebep olur. Kontrolsüz kalmak ise müşteri memnuniyetsizliğinden iflasa kadar çeşitli sonuçlar doğurabilir (Selimoğlu ve diğ. 2011, 93).

### 3. İç Kontrol Yanılgıları

İç kontrol sisteminin ne olduğunun tam olarak anlamak için ne olmadığına yani iç kontrol hakkındaki yanılgılara da bakmak gerekmektedir. Bu yanılgılar başlıca şöyle özetlenebilir:

- *İç kontrol, bir iç denetim faaliyeti değildir*: İç kontrol sistemi iç denetim birimi tarafından değil işletme sahipleri veya üst yönetimin liderliğinde kurulur ve yürütülür. İç kontrol sistemi kurmak isteyen işletme sahipleri veya üst yönetim, önce işletmenin finansal risklerini ve muhasebe risklerini belirler. Daha sonraki aşamada bu risklerden kaçınmak için veya bu riskleri asgaride tutmak için politikalar ve prosedürler oluşturur ve takip eder (Kepekçi 2004, 70; İbiş ve Çatıkkaş 2012, 98).
- *İç kontrol, sadece mali bir konu değildir*: Malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar. İşletmelerin tüm faaliyetleri iç kontrol içine girmektedir. Bu bağlamda iç kontrolü sadece ön mali kontrol veya sadece mali konularla ilgili olarak algılamak ve uygulamak doğru değildir (Korkmaz 2011, 12; İbiş ve Çatıkkaş 2012, 98).
- *İç kontrol, yazılı prosedürlerden ibaret değildir*: Sadece yazılı prosedürlerin bulunması güçlü bir iç kontrol sistemi anlamına gelmemektedir. İç kontrol, güçlü bir iç kontrol ortamıyla başlar. Yazılı prosedürler ve görev tanımlarıyla beraber iç kontrolleri özümsemiş bir üst yönetim ve çalışan kadrosu gereklidir (İbiş ve Çatıkkaş 2012, 98).
- *İç kontrol bürokrasiye neden olarak çalışanları oyalayan bir sistem değildir*: İç kontrol sistemi yasal mevzuatları yerine getirmek amacıyla değil, işletme yönetimine riski yönetmeleri konusunda yardımcı olmak, dolayısıyla da kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla kurulmalıdır (Akyel 2010, 85; İbiş ve Çatıkkaş 2012, 98).
- *İç kontrol, süreçlere ilave yapılan işler değildir*: İç kontrol sadece tekil bir olay değil, işlemler sırasında oluşan aktiviteler serisidir. İç kontrol işletme faaliyetlerinin sürekli bir parçasıdır. İç kontrol, kuruluşun içinde ayrı bir yapıdan çok, yönetimin işlemleri düzenleme ve yönlendirmede kullandığı sistemin gerekli parçalarından biri olarak bilinmelidir. İç kontrol, hedeflere ulaşmak ve işlerin yürütülmesini sağlamak için kuruluşun yapısının bir parçası olarak düzenlenmiş yönetim kontrolüdür (Akbulut 2012, 177; İbiş ve Çatıkkaş 2012, 98).
- *Küçük birim ve faaliyetlerde iç kontrol sistemine ihtiyaç yok değildir*: Küçük veya büyük her işletmede bir iç kontrol sistemi vardır. Fayda/maliyet analizi dikkate alınarak iç kontrol bir somut sisteminin oluşturulması gerekmektedir.
- *Yeterince kuvvetli bir iç kontrol sisteminin olması etkin kaynak kullanımı, yolsuzluk olmayacağı veya mali tabloların doğruluğu anlamına gelmez*: İç kontrol, ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulansın, tüm hedeflerin gerçekleşeceğine dair kesin çözümler sunmaz. Kontrol dışındaki faktörler veya yönetimin etkisi, kurumun amaçlarına ulaşmasını etkileyebilir. Bu nedenle, iç kontroller uygulandıkları her alanda kuruluş amaçlarını gerçekleştirmenin kesin değil mantıklı ve olası çözümlerini sunarlar (Korkut 2004, 7).
- *İç kontrolden sadece çalışanlar sorumlu değildir*: İç kontrolün işlemlerini sağlayan çalışanlardır. Fakat başarılı bir iç kontrolün sorumluluğu yöneticilerdedir. Yönetim, hedefleri belirler, kontrol mekanizmalarını oluşturur, faaliyetleri uygulamaya koyar ve kontrolleri izleyip değerlendirir. Bununla birlikte kuruluştaki tüm çalışanlar bu aşamaların oluşmasında ve uygulamasında önemli rol oynarlar (Akbulut 2012, 177).
- *Kriz dönemlerinde iç kontrol faaliyetleri zayıflatılmamalıdır*: Kriz dönemlerinde iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini azaltmak, işletmeyi risklerin arttığı bir dönemde daha da savunmasız bir hale getirebilir. Bu dönemlerde iç kontrol faaliyetlerinin aksatılmadan, rutin bir şekilde devam ettirilmesi gerekmektedir.
- *İç kontrol sistemi oluşturulması demek, işletme faaliyetlerinin en ince ayrıntısına kadar belli prosedürlere bağlanması demek değildir*: İç kontrol sistemini çok ayrıntılı ve yazılı hale getirmiş olmak iç kontrolün etkinliğini arttırmaz. İç kontrol bir süreçtir. İç kontrol amaca ulaşmak için statik bir durum, bir son nokta, yazılı metinler bütünü değil, sadece bir vasıta (Sümer 2010, 12).

- *Bağımsız denetim, iç kontrolü dikkate almayan, sadece finansal tablolarla ilgilenen bir faaliyet değildir:* Bağımsız denetim faaliyetleri planlanırken ve yürütürken işletmenin iç kontrol sistemi incelenir. Bu süreçte istenilen güvence seviyesine ulaşabilmek ve denetim görüşünü oluşturabilmek için iç kontrol sisteminin yetersiz olduğu işletmelerde daha fazla denetim çalışması yapılması gerekmektedir.

#### 4. Araştırma

Bu bölümde araştırmanın amacına, kapsamına, yöntemine, kısıtlarına, araştırma sorularına, geçerlilik-güvenilirlik analizine ve araştırma bulgularına yer verilecektir.

##### 4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Yöntemi ve Kısıtları

Çalışmanın amacı, Antalya ilinde faaliyet gösteren, gıda üretim işletmelerindeki yöneticilerin, iç kontrole ilişkin yanılgılarını tespit etmek ve çözüm önerileri sunmaktır.

Araştırmanın kapsamına Antalya’da üretim faaliyeti yapan gıda işletmelerindeki orta ve üst düzey yöneticiler alınmıştır. Çalışmada gıda üretim sektörünün seçilmesinin temel iki nedeni bulunmaktadır. Birincisi, Antalya’da turizm ve tarımdan sonra gıda üretim sektörünün önemli bir faaliyet alanı olarak karşımıza çıkmasıdır. İkincisi ise gıda üretim işletmelerinin halk sağlığı ile yakından ilgili olması nedeniyle iç kontrol sisteminin hayati öneme sahip olmasıdır.

Antalya Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı 110 gıda üretim işletmesi mevcuttur. Araştırma süresince, Antalya ilinde faaliyet gösteren gıda üretim işletmelerinin hepsine ulaşılmaya çalışılmıştır. Fakat çalışmada, 27 gıda üretim işletmesinden 51 yöneticiye ulaşılmış ve anket yapılabilmektedir. Katılımcılara yüz yüze, web tabanlı anket formları ve telefon ile ulaşılmaya rağmen araştırmaya katılmak istememeleri örneklem büyüklüğünün artırılmasını engellemiştir. Araştırma sonucunda elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılmış ve istatistik paket programı yardımıyla analiz edilmiştir.

Araştırmada, yöneticilerin iç kontrole ilişkin yanılgılarını ortaya koymak amacıyla hazırlanan önermelerin, yöneticilerin bilgi birikimlerinin veya yanılgılarının tamamını ortaya çıkarması beklenmemektedir. Burada araştırmaya katılan yöneticilerin literatürde yer alan belli başlı yanılgıları taşıyıp taşımadıkları sorgulanacaktır.

##### 4.2. Araştırma Soruları

Araştırmada sürecinde dört madde halinde ifade edilebilecek sorular oluşturulmuş ve bunlara aşağıda yer verilmiştir.

- a) *“Araştırmaya konu yöneticilerin iç kontrole ilişkin yeterli bilgi birikimi bulunmakta mıdır?”* Sayı ve yüzde çözümleme tekniklerinden istifade edilerek araştırılacaktır.
- b) *“Araştırmaya konu yöneticilerin, işletmelerindeki iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi noktasında denetçi veya akademisyenlerden destek alınmasına bakış açıları nedir?”* Sayı ve yüzde çözümleme tekniklerinden istifade edilerek araştırılacaktır.
- c) *“Yöneticilerin iç kontrole ilişkin yanılgıları bulunmakta mıdır?”* Literatürde yer alan belli başlı yanılgılar taranarak, yöneticilerin bu yanılgıları taşıyıp taşımadıkları tek kuyruk t testi kullanılarak araştırılacaktır. Bu noktada yöneticilerinden beklenen 1. ve 2. önermeye katılmaları (*Test değeri  $3 > \mu$* ) sonraki 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 ve 12. önermelere ise katılmamaları istenmektedir. (*Test değeri  $3 < \mu$* ) Bu doğrultuda t testi için 5’li Likert maddelerinin her birinin ortalama puanı ortanca değer olan 3 ile yukarıda ifade edildiği gibi kıyaslanacaktır.
- d) *“Yöneticilerin iç kontrole ilişkin yanılgıları yaşa, cinsiyete, eğitime durumuna, görevine ve kıdemine göre değişmekte midir?”* Kruskal Wallis-H testi ve Mann Whitney-U testi kullanılarak araştırılacaktır.

##### 4.3. Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi

Geçerlilik Analizi: Verilerin içerik geçerliliğini sağlamak amacıyla bu konuda çalışan iki akademisyenden anketin uygulanabilir olduğu noktasında olumlu görüş alınmıştır. Güvenilirlik Analizi: Verilerin içsel tutarlılığı için yapılan güvenilirlik analizinde alfa katsayısı yöntemine başvurulmuştur. İç kontrol yanılgılarını ölçen 12 sorunun, Cronbach’s Alpha değeri 0,75 bulunmuştur. ( $\alpha = ,75$ )

##### 4.4. Araştırma Bulguları

Araştırma bulguları tanımlayıcı istatistikî bilgiler ve araştırma sorularının cevaplanması şeklinde iki başlıktan oluşmaktadır.

#### 4.4.1. Tanımlayıcı İstatistikî Bilgiler

Araştırmaya katılan yöneticilerin yaş, cinsiyet, eğitim durumları, görevleri ve kıdemlerine göre dağılımları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 1. Yöneticilere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikî Bilgiler**

Yaşı	f	%	Görevi	f	%
20-30 Yaş Aralığı	7	14	Yönetim Kurulu Üyesi	5	10
31-40 Yaş Aralığı	21	41	Genel Müdür	2	4
41 Yaş ve Üstü Yaş Aralığı	17	33	Genel Müdür Yardımcısı	2	4
Cevapsız	6	12	Departman Müdürü	30	59
Toplam	51	100	Cevapsız	12	23
Cinsiyeti	f	%	Toplam	f	%
Erkek	30	59	Kıdemi		
Kadın	20	39	5 Yıl ve Altı	18	35
Cevapsız	1	2	6-10 Yıl Arası	14	27
Toplam	51	100	11-15 Yıl Arası	8	16
Eğitim Durumu	f	%	16 Yıl ve Üstü	7	14
Lise	6	12	Cevapsız	4	8
Lisans	35	69	Toplam	51	100
Lisansüstü	10	20			
Toplam	51	100			

Bu tabloya göre, ankete katılan yöneticilere ilişkin şu noktalar ön plana çıkmaktadır. Yöneticilerin % 55'inin 41 yaş altı olduğu, % 59'unun erkek olduğu, % 69'unun lisans mezunu olduğu, % 59'unun departman müdürü olduğu ve % 62'sinin kıdemine ise 11 yıl altı olduğu görülmektedir.

#### 4.4.2. Araştırma Sorularının Cevaplandırılması

a) "Araştırmaya konu yöneticilerin iç kontrole ilişkin yeterli bilgi birikimi bulunmakta mıdır?" Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, yöneticilerin % 80'i, iç kontrole ilişkin yeterli bilgi birikimlerinin var olduğunu, % 16'sı bilgi birikiminin yetersiz olduğunu ve % 4'ü ise bilgisi olmadığını beyan etmiştir. Buna göre yöneticilerin, iç kontrol konusunda kendilerine güvendikleri söylenebilir.

**Tablo 2. Yöneticilerin İç Kontrole İlişkin Bilgi Birikimleri**

	n	Var		Yok		Kısmen Var	
		f	%	f	%	f	%
Yöneticilerin İç Kontrole İlişkin Bilgi Birikimleri	51	41	80	2	4	8	16

b) "Araştırmaya konu yöneticilerin, işletmelerindeki iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi noktasında denetçi veya akademisyenlerden destek alınmasına bakış açıları nedir?" Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, yöneticilerin % 51'i iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi noktasında denetçi veya akademisyenlerden destek alınmasına olumlu bakmaktadır. % 6'sı ise bu konuda kararsız kalmıştır. Bu oranlar yöneticilerin kendilerini geliştirme konusunda bir önyargılarının olmadığına da işaret etmektedir.

**Tablo 3. Yöneticilerin Bağımsız Denetçi veya Akademisyenlerden Destek Alınmasına Bakış Açılı**

	n	Olumlu		Olumsuz		Kararsız	
		f	%	f	%	f	%
Yöneticilerin Bağımsız Denetçi veya Akademisyenlerden Destek Alınmasına Bakış Açılı	51	26	51	22	43	3	6

c) "Yöneticilerin iç kontrole ilişkin yanılığları bulunmakta mıdır?" Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, yöneticilerin iç kontrole ilişkin 8 noktada yanılığlarının olduğu tespit edilmiştir. 4 noktada ise yöneticilerin, konuyu kavradıkları görülmektedir. Detaylı bilgi aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 4. Yöneticilerin İç Kontrol Yanılgılarının Olup Olmadığına İlişkin t Testi**

Önermeler	Test Değeri	$\bar{X}^*$	$\sigma$	t	P**	Yanılığ var mı?
1) İç kontrol işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkı sağlar.	$3 > \mu$	4,255	0,868	10,32	0,000	Yok
2) İç kontrolün başarısı için ortakların ve yönetimin desteği önemlidir.	$3 > \mu$	4,255	0,868	10,32	0,000	Yok
<b>3) İç kontrolden öncelikle çalışanlar sorumludur.</b>	<b><math>3 &lt; \mu</math></b>	<b>3,706</b>	<b>1,188</b>	<b>4,24</b>	<b>1,000</b>	<b>Var</b>
<b>4) İç kontrol, iç denetçiler tarafından yürütülmesi gereken bir eylemdir.</b>	<b><math>3 &lt; \mu</math></b>	<b>3,078</b>	<b>1,398</b>	<b>0,40</b>	<b>0,655</b>	<b>Var</b>
5) İç kontrolün kapsamı mali konulardır.	$3 < \mu$	2,157	1,189	-5,06	0,000	Yok
6) Kriz dönemlerinde giderleri azaltmak için iç kontrol faaliyetleri zayıflatılmalıdır.	$3 < \mu$	2,059	1,173	-5,73	0,000	Yok
<b>7) İç kontrol sistemi iyi düzenlenirse hata ve hile sifıra iner.</b>	<b><math>3 &lt; \mu</math></b>	<b>3,647</b>	<b>1,110</b>	<b>4,16</b>	<b>1,000</b>	<b>Var</b>
<b>8) İşletme faaliyetlerinin en ince ayrıntısına kadar kontrol edilmesi iç kontrolün gereğidir.</b>	<b><math>3 &lt; \mu</math></b>	<b>3,608</b>	<b>1,115</b>	<b>3,89</b>	<b>1,000</b>	<b>Var</b>
<b>9) İç kontrol prosedürlerinin hepsi yazılı hale dönüştürülmelidir.</b>	<b><math>3 &lt; \mu</math></b>	<b>3,804</b>	<b>1,059</b>	<b>5,42</b>	<b>1,000</b>	<b>Var</b>
<b>10) İç kontrol dönem dönem yapılması gereken bir eylemdir</b>	<b><math>3 &lt; \mu</math></b>	<b>2,902</b>	<b>1,375</b>	<b>-0,51</b>	<b>0,306</b>	<b>Var</b>
<b>11) İşletmenin orta ve uzun vadeli planlarını sadece büyük ortaklar ve üst düzey yöneticiler bilmelidir.</b>	<b><math>3 &lt; \mu</math></b>	<b>3,490</b>	<b>1,255</b>	<b>2,79</b>	<b>0,996</b>	<b>Var</b>
<b>12) Bağımsız denetim faaliyetleri iç kontrolle ilgili bir eylem değildir.</b>	<b><math>3 &lt; \mu</math></b>	<b>3,471</b>	<b>1,206</b>	<b>2,79</b>	<b>0,996</b>	<b>Var</b>

\*1-Kesinlikle Katılmıyorum.....5-Kesinlikle Katılıyorum

\*\* % 5 Anlamlılık düzeyi

d) “Yöneticilerin iç kontrole ilişkin yukarıda tespit edilen yanılgıları yaşa, cinsiyete, eğitim durumuna, göreve ve kıdemine göre değişmekte midir?” Bu sorunun cevaplarına aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir. Bu bölümde yöneticilerin yanılgıya düştükleri önermeler artık yanılgı olarak ifade edilecektir. Örneğin önerme 3, yanılgı 3 olarak adlandırılacaktır.

**Yaş Göre:** Yöneticilerin iç kontrole ilişkin yanılgılarının 20-30, 31-40, 41 ve üstü yaş aralıklarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis-H testi sonuçlarına göre, sıra ortalamaları arasındaki fark sadece 3. yanılgıda istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. ( $p=0,008<0,05$ ) Bu farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Analizlerin sonucunda ilk yaş aralığı ile diğer gruplar arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. ( $p=0,010<0,05$ ;  $p=0,02<0,05$ ) İlk yaş grubunun iç kontrolden öncelikle çalışanların sorumlu olduğuna yönelik belirgin bir yanılgı içinde buldukları söylenebilir.

**Cinsiyete Göre:** Yöneticilerin iç kontrole ilişkin yanılgılarının erkek veya kadın olmalarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Mann Whitney-U testi sonuçlarına göre, sıra ortalamaları arasındaki fark sadece 7. yanılgıda istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. ( $p=0,015<0,05$ ) Erkeklerin kadınlara göre iç kontrol sisteminin iyi düzenlenmesi halinde hata ve hile olmayacağına yönelik daha belirgin bir yanılgı içinde buldukları söylenebilir.

**Eğitim Durumuna Göre:** Yöneticilerin iç kontrole ilişkin yanılgılarının lise, lisans ve lisansüstü üstü eğitim düzeylerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis-H testi sonuçlarına göre, sıra ortalamaları arasındaki fark 9. ve 12. yanılgıda istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. ( $p=0,033<0,05$ ;  $p=0,033<0,05$ ) Bu farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann Whitney-U testi uygulanmıştır. Analizlerin sonucunda 9.yanılgıda lisansüstü ile diğer eğitim düzeyleri ( $p=0,023<0,05$ ;

$p=0,024<0,05$ ) arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Analizlerin sonucunda 12. yanılıda lisansüstü ile lise ( $p=0,016<0,05$ ) arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Lisansüstü eğitim alan yöneticilerin iç kontrol prosedürlerinin hepsinin yazılı hale dönüştürülmesinin mümkün olmayacağını ve bağımsız denetim faaliyetlerinin iç kontrolle de ilişkili olduğunu bildikleri görülmektedir. Eğitim düzeyinin artmasının kısmen yanılıların azalmasına sebebiyet verdiği söylenebilir.

**Görevlerine Göre:** Yöneticilerin iç kontrole ilişkin yanılılarının yönetim kurulu üyesi, genel müdür, genel müdür yardımcısı ve departman müdürü olmasına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis-H testi sonuçlarına göre, sıra ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Yöneticilerin görevleri ile yanılıları arasında bir ilişki olmadığı düşünülmektedir.

**Kıdemlerine Göre:** Yöneticilerin iç kontrole ilişkin yanılılarının 0-5 yıl, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16 yıl ve üstü kıdem aralıklarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal Wallis-H testi sonuçlarına göre, sıra ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Yöneticilerin kıdemleri ile yanılıları arasında bir ilişki olmadığı düşünülmektedir. Buna göre, kıdem sahibi yöneticilerin iç kontrolün kurulması ve yürütülmesi noktasında başarılı sonuçlar ortaya koyabilecekleri düşüncesine kuşku ile yaklaşılmaktadır.

## 5. Sonuç

İç kontrol sistemini iyi kavramış bir yönetim kadrosu, bu sistemin başarısında hayati öneme sahiptir. İşletme yöneticilerinin, iç kontrol sisteminin kurulmasında ve yürütülmesinde almış oldukları kararlar ya etkin çalışan, faydalı bir iç kontrol sistemine ya da kendisinden beklenen faydadan uzak, bürokratik süreçlerden oluşan bir iç kontrol sistemine sebebiyet vermektedir. Bu noktada iç kontrol sistemleri hakkında yeterli bilgi birikimine sahip, iç kontrolün ne olup ne olmadığını iyi bilen yöneticilerin önemi belirginleşmektedir. Yöneticilerin, iç kontrole ilişkin eğitim hayatları boyunca veya çevrelerinden edindikleri bilgiler, iş hayatının rutin karmaşası içinde zayıflamakta ve bazı yanlış bilgiler, doğruların yerini alabilmektedir. Yöneticilerin doğru bildikleri bu yanlışlar, zihinlerinde bir yanılı olarak kalıplaşmaktadır.

Bu yanılılar, iç kontrol sisteminin kurulmasında ve yürütülmesinde yanlış kararlar alınmasına sebebiyet vermekte ve iç kontrolün başarısını etkilemektedir. Bu yanılıları araştırmak üzere, Antalya ilinde yürütülen çalışmada, aşağıdaki konularda yöneticilerin yanılılarının olduğu tespit edilmiştir. Bu yanılıların altında yatan sebepler yaş, cinsiyet, eğitim durumu, görev ve kıdem açısından incelenmiştir. Yaşa, cinsiyete ve eğitim düzeyine göre çeşitli farklılıklar tespit edilmiştir. Özellikle eğitim düzeyi arttıkça bazı yanılıların ortadan kalktığı görülmüştür.

Yöneticilerin taşıdıkları bu yanılılar şöyledir:

- İç kontrolden öncelikle çalışanların sorumlu olduğu zannedilmektedir. Oysa yöneticiler, öncelikle kendileri iç kontrolden sorumludur.
- İç kontrolü iç denetçiler tarafından yürütülmesi gereken bir eylem olarak tanımlamaktadırlar. Oysa iç kontrol, yöneticilerin sevk ve himayesinde yapılan bir eylemdir.
- İç kontrol sistemi iyi düzenlenirse hata ve hile olmayacağı düşünülmektedir. Oysa ne kadar iyi tasarlanmış ve işliyor olsa bile yine de işletmede hata ve hileler olabilir. İç kontrol makul bir güvence sunar.
- İşletme faaliyetlerinin en ince ayrıntısına kadar kontrol edilmesi, iç kontrolün gereği olarak düşünülmektedir. Fakat fayda ve maliyet ilişkisi dikkate alınarak hareket edilmelidir.
- İç kontrol prosedürlerinin hepsinin yazılı hale dönüştürülmesi gerektiği zannedilmektedir. Böyle bir düzenleme iç kontrolü bürokratik eylemler dizisi haline dönüştürebilir.
- İç kontrol faaliyetlerinin dönem dönem yapıldığı düşünülmektedir. Oysa iç kontrol sürekli yürütülmesi gereken bir faaliyettir.
- İşletmenin orta ve uzun vadeli planlarını sadece büyük ortaklar ve üst düzey yöneticilerin bilmesi gerektiği zannedilmektedir. Fakat çalışanlarında işletme amaçlarından haberdar olması aidiyet duygusunun gelişmesine ve çalışanların işletme amaçlarına doğru daha rahat sevk ve idaresine zemin hazırlar.
- Bağımsız denetim faaliyetlerinin, iç kontrolle ilgili bir eylem olmadığını düşünmektedirler. Aksine bağımsız denetim, işletmenin iç kontrol sistemini inceler ve buradan kendisi için sonuçlar çıkarır.

Bu yanılıların ötesinde yöneticilerin şu konuları kavradıkları tespit edilmiştir.

- İç kontrol faaliyetlerinin işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkı sağladığının farkındadırlar.
- İç kontrol faaliyetlerinin başarısı için ortakların ve yönetim desteğinin önemini bilmektedirler.
- İç kontrolün sadece mali konuları kapsamadığını bilmektedirler.

- Kriz dönemlerinde iç kontrol giderlerini azaltmak için iç kontrol faaliyetlerinin zayıflatılmaması gerektiğini bilmektedirler.

Yine araştırma sürecinde yöneticilerin % 80'inin iç kontrole ilişkin yeterli bilgiye sahip olduklarını beyan etmelerine rağmen yukarıdaki yanlışları taşımaları bir çelişki olduğunu göstermektedir. Fakat yöneticilerin % 51'inin iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi noktasında bağımsız denetçi veya akademisyenlerden destek almaya olumlu bakması yani çoğunun önyargısının olmaması ise önemli bir fırsattır. Bu konuda üniversiteler, meslek odaları ve ticaret ve sanayi odası gibi sivil toplum örgütlerinin çalışmalar yaparak, yöneticilerin iç kontrolü doğru kavramalarını sağlamak, işletmelerin daha sağlıklı yönetilmesi ve ülke kaynakların daha verimli kullanılması adına önemli bir adım olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akbulut, E. 2012. "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma", *Electronic Journal Of Vocational Colleges*, Cilt 2 Sayı:1.
- Akyel, R. 2010. "Türkiye' de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 17 Sayı 1.
- Anıl Keskin, D. 2006. "İç Kontrol Sistemi – Kontrol Öz Değerlendirme" Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Bozkurt, O. 2014. "Mükellef Firmanın İç Muhasebe Kontrol Sistemi, Firma Büyüklüğü ve Ününün Bağımsız Muhasebeci Geliri ve Hizmet Performansı Üzerine Etkisi" *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 10 Sayı 21.
- Graham, L. 2008. "Internal Controls: Guidance for Private, Government and Nonprofit Entities", Wiley, USA.
- Güredin, E. 2008. "Denetim Ve Güvence Hizmetleri" Arıkan Basım Yayım, İstanbul.
- Haftacı, V. 2011. "Muhasebe Denetimi" Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılılı, M. 2012. "İç Kontrolünün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması" *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 9 Sayı 20.
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. 2012. "İşletmelerin İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85, Nisan/Haziran.
- Kaval, H., 2008. "Muhasebe Denetimi", 3. Baskı Gazi Kitapevi, Ankara.
- Kaya, E. ve Köse T. 2013. "Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları", Anadolu Üniversitesi Yayınevi, Eskişehir.
- Kepekçi, C. 2004. "Bağımsız Denetim", Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Klamm B. K. ve Watson M. W. 2009. "SOX 404 Reported Internal Control Weaknesses: A Test of COSO Framework Components and Information Technology", *Journal Of Information Systems*, Vol.23 No:2, USA.
- Korkmaz, Z. 2011. "Coso İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması", Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.
- Korkut, B. 2004. "Merkez Bankalarında İç Kontrol Ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi" Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara.
- Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A., Yanık, S. 2011. "Muhasebe Denetimi", Gazi Kitapevi, Ankara.
- Sümer, E. 2010. "Türkiye'de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizasyonu", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara.
- URL-1,<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Evaluating%20and%20Improving%20Internal%20Control%20in%20Organizations%20-%20updated%207.23.12.pdf>, Erişim tarihi: 24.09.2014.
- URL-2,<http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>, Erişim tarihi: 24.09.2014.