

İÇ KONTROL RİSKİNİN SAPTANMASINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ VE ŞEFFAFLIK ARASINDAKİ İLİŞKİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA *

Doç. Dr. Seçkin GÖNEN**
Yrd. Doç. Dr. Bilal SOLAK***

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
2016; 18 (Özel Sayı-1); 727-759

727

ÖZ

20. yüzyılın başlarından itibaren uygulanmaya başlanan iç kontrol faaliyetlerinin 2000’li yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ile önemi daha da artmış ve bu faaliyetlere ilişkin hem Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında hem de Uluslararası Denetim Standartlarında düzenlemelere yer verilmiştir. Muhasebe Kontrolleri, iç kontrol faaliyetlerinin amacına ulaşmasındaki en önemli unsurlardan birini oluşturur. Muhasebe kontrolleri aynı zamanda, yatırımcıların yatırım yapma kararı verirken şirketin şeffaflık derecesinin belirlenmesinde ve iç kontrol riskinin minimize edilmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Muhasebe bilgilerinin oluşturulmasında, raporlanmasında en önemli görev ve sorumluluk muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir.

Çalışmamızda, muhasebe meslek mensuplarının iç kontrole ilişkin bilgi düzeyleri incelenerek işletmelere yönelik hazırladıkları finansal tabloların yorumlanmasında, işletmede iç kontrolden sorumlu kişi/kişilerle iç kontrol riskinin saptanmasında ya da minimize edilmesinde ve bu durumun işletmelerin şeffaflığının sağlanmasında bir etkilerinin olup olmadığı araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol Riski, Muhasebe Meslek Mensubu, Şeffaflık, İç Kontrol

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

* Makale gönderim tarihi: 15.11.2015; kabul tarihi:17.12.2015
Bu çalışma, 23-25 Ekim 2015 tarihlerinde MODAV tarafından Ankara’da düzenlenen 12. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, seckingonen@hotmail.com

*** Şırnak Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, bilalsolak23@hotmail.com

A RESEARCH TOWARDS DETERMINING THE RELATIONSHIP BETWEEN ROLE OF ACCOUNTING PROFESSIONALS AND TRANSPARENCY ON DETECTING THE RISK OF INTERNAL CONTROL

ABSTRACT

Internal control activities, that are started to be used in implementation with the beginning of 20th century, has gained prominence after emergence of accounting scandals in 2000s and regulations about these activities has taken place within Generally Accepted Auditing Standards and International Auditing Standards. Accounting controls constitute one most important element that assist internal control activities to fulfill their aims. At the same time, accounting control activities has significance on determining transparency levels of firms for investment decisions of investors and serve to minimize internal control risk levels. For composing accounting information and reporting most important duty and responsibility is undertaken by accounting field professionals.

In this paper, knowledge levels of accounting professionals are researched and this situation's impacts on preparation of financial statements, determination of internal control risks or its minimization by mentioned professionals are inquired. Whether this fact has an effect on providing transparency in companies is examined

Keywords: Internal Control Risk, Accounting Field Professional, Transparency, Internal Control

JEL Classification: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Küreselleşme süreci ile birlikte özellikle uluslararası işletmeler büyüyerek daha karmaşık bir yapıya sahip olmuş, üst düzey yöneticilerin işletme faaliyetleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olma olanakları azalarak, iç kontrolün önemi artmıştır (Öndeş 2009).

İç kontrol, bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler bütünüdür (Bozkurt 2012). Bu durum; hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği artıracak, doğru, güvenilir bir defada doğru rapor

alınmasını sağlayacak, işletmelerin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulmasını, çalıştırılmasını zorunlu hale getirmiştir (Öndeş 2009). Kararların, kurallar ve düzenlemeler doğrultusunda alınması ve uygulanması, alınan kararlardan etkileneceklerin bilgiye erişiminin sağlanması ve bu bilginin de ulaşılabilir, anlaşılır ve somut olması prensipleri “Uluslararası Şeffaflık Derneği” olarak tanımlanan şeffaflık, yaşanan muhasebe skandalları ile birlikte önemi giderek artan bir kavramdır.

İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin istenilen etkinlikte olmasında ve şeffaflığın sağlanmasında en önemli rol muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelerdeki iç kontrol sistemindeki etkinlikleri ve bunun şeffaflığın sağlanmasındaki rolünü belirlemektir.

Çalışmamızda ilk olarak iç kontrol sistemi, şeffaflık ve muhasebe meslek mensupları gibi konulara yer verildikten sonra, teorik bilgilerin uygulamadaki görüntüsünü ortaya koymak üzere yapılan araştırma çalışmasının bulguları değerlendirilmiştir.

2. İÇ KONTROL VE ŞEFFAFLIK

Bu bölümde iç kontrol şeffaflık hakkında teorik bilgiler verilmiş olup muhasebe meslek mensubu ile ilişkileri açıklanmıştır.

2.1. İç Kontrol

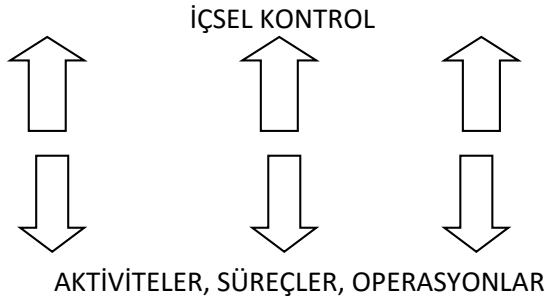
İç kontrol; kurum kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler ile ilgili düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun sabit değerlerinin korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önüne geçilmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır (Tümer 2010). Bir işletmedeki iç kontrolün etkinliğinin tespit edilebilmesi için, iç kontrolün sınırları ve sorumlu kişilerin belirlenmesi daha sonra iç kontrolün amaç ve unsurları ile etkinliğinin değerlendirilmesi arasındaki ilişkinin analiz edilmesi gerekmektedir. Etkin bir iç kontrol amaçların elde edilmesinde sadece “yardımcı” görevini üstlenir. Bu görevi ise, işletmede ortaya çıkan başarılar ve eksiklikler konusunda yönetimin bilgilenmesini sağlayarak yerine getirebilir (Yılcıncı 2003). Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, İç kontrol sistemi genellikle kesin değil mantıklı çözümler sunmaktadır. Çünkü işletmedeki tüm hedeflerin gerçekleştirilebileceğine dair bir garanti bulunmamaktadır.

İç kontrol, rekabetin yoğunlaştığı ve risklerin sürekli arttığı günümüz dünyasında örgütlerin güçlü kalabilmek ve sürdürülebilir bir başarı sergileyebilmek için ihtiyaç duydukları temel bir unsur haline gelmiştir (Aslan 2010). İç kontrol sistemi bir işletmede, oluşturulduktan sonra etkin bir şekilde kullanıldığında işletme faaliyetlerinin kontrolü yanı sıra bağımsız denetim kapsamında finansal raporlama sistemine güven duyma ve yasalara uygun olma hedeflerine ulaşmada önemli bir rol oynar (Çiftçi ve Erserim 2007). Ayrıca iç kontrol faaliyetleri ile finansal raporlamadaki hata riskinin en aza indirilerek finansal

tablolardaki bilgilerin güvenilirliğinin artırılması, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında doğru ve nesnel bilgiye ve yürürlükteki yasalara uyulması gibi konularda işletme yönetimi açısından büyük önem taşıyan sistemdir (Gönen 2009).

Her ne kadar günümüzde iç kontrolün amaçları üzerinde ortaya çıkan yaygın bir uzlaşma olmasa da bazı konularda aşağıdaki şekilde ifade edilen yaklaşımlara yönelik bir yakınsamadan bahsedilebilir.

Genel Amaç: İşletmenin hedeflerine yönelik makul bir güvence seviyesine ulaşılması
Kısmi Amaçlar: <ul style="list-style-type: none">- Varlık güvenliği- Bilgi kalitesi- Talimatların uyumu- Kaynakların optimizasyonu



Şekil 1. İç Kontrolün Alanı ve Amaçları

Kaynak: Sorin Briciu, Andreea Cristina Danescu, Tatiana Danescu , Mihaela Prozan, (2014) A comparative study of well-established internal control models, Procedia Economics and Finance No.15 pp. 1016.

İç kontrol faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek aksaklıklar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gavin 2009):

- Etkin bir şekilde dizayn edilmiş kontrollerin önemli hesap veya süreçler üzerindeki aksaklığı; örneğin çift otorite kontrolünün satın alma süreçleri üzerinde önemli ödeme dengesizlikleri çıkarması

732

- İç kontrolün bilgi ve iletişim etmeninin tam ve doğru çıktı üretme konusunda, zamanlama, tam kapsam ve doğruluk gibi konularda çıkan aksaklıklar. Buna örnek olarak; farklı bölgelerden konsolidasyon bilgisi toplarken ortaya çıkan finansal tabloların hazırlanması açısından gerekli zamanlılık ve doğru bilgi problemleri verilebilir.

- Varlıkları kayıp, zarar ve yanlış kullanımdan korumak üzere dizayn edilmiş kontrollerdeki aksaklıklar

- Önemli hesapların mutabakatları gerçekleştirilirken ortaya çıkan aksaklıklar. Örneğin alıcılar hesabının alt hesaplarının büyük defter hesaplarıyla zaman ve doğruluk açısından uyuşmaması

- Muhasebe karar alıcılarının usule aykırı önyarguları veya tarafsızlık eksiklikleri. Örneğin harcamaların sürekli düşük rapor edilmesi, ödeneklerin yönetime yönelik fazla raporlanması.

- İşletme personelinin denetçiye yönelik yanlış yorumlamaları (hileye yönelik bir belirti)

- Yönetimin kontrolde geçersiz kılınması

2.2. Şeffaflık

Şeffaflık “sabit ve yayımlanmış kurallara göre, halka açık bilgi ve prosedürler tabanında yönetmek” i sembolize ederek tanımlanabilir

(Hood 2001). Şeffaflığın bu tanımlanması dışa dönük, kamu servis organizasyonlarına dışsal hesap verilebilirlik rejimi üzerine vurgu yapar. Fakat dışsal hesap verilebilirliğin bu görünen ayna imajı aslında muhasebe bilgisinin içsel şeffaflığının gelişmiş yansımasıdır-daha genişçe kamu servis organizasyonlarında tanımlandığı üzere- (Heald 2012). Herald'ın analizlerinde, dikey hesap verilebilirlik, hiyerarşik kamu sektörü organizasyonlarının bir karakteristiği olarak, her zaman içe yönelik şeffaflık üzerindeki yatay baskıyla birlikte anılır (Heald 2012). Bu mantıksal çıkarım yöneticilerin finansal ve performans konularındaki bilgilere cevap verdiği ve dış paydaşları da kamusal hesap verilebilirliğin parçası olarak gören bir yaklaşıma yönlendirir (Robbins ve Lapsley 2015).

Düzenli, karşılaştırılabilir, zamanında ve güvenilir bilgiye erişim şirketlerin mevcut durumlarının ve gelecekle ilgili muhtemel senaryoların değerlendirilmesine yardımcı olacak kaynakların daha etkin dağılımını sağlar. Ayrıca şeffaflık şirket yönetimini de daha etkin çalışmasını sağlayıcı bir etkide bulunur. Yatırımcılar yatırım yapma kararlarını verirken şirketlerin şeffaflık derecesini ve kamuoyuna yaptıkları açıklamaların kalitesini dikkate almakta olup, bu konuda güven vermeyen ülkeleri ve şirketleri yatırım yapılacaklar listesinden çıkartmaktadırlar (Ararat 2003).

Şirketler yaptıkları faaliyetler sonucunda, kurumsal başarılar elde ederken sosyal refahı da göz önünde bulundurmalı, ekonomik, sosyal ve çevresel sonuçları bir bütün olarak değerlendirmeli ve buna göre hareket ederek 'sosyal sorumluluk bilincinde olmalıdır. Bu doğrultuda, kurumsal yönetimin en önemli unsurları olan şeffaflık, adillik,

sorumluluk ve hesap verebilirlik şirketler için bir ‘kölfe’ değil, sahiplenilmesi ve geliştirilmesi gereken unsurlar bütünü olarak kabul edilmektedir (Zıngıl 2015).

2.3. İç Kontrol, Muhasebe Meslek Mensubu ve Şeffaflık İlişkisi

Muhasebe raporlarındaki bilgilerin faydalı hale gelebilmesi için bazı belli başlı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Söz konusu bu özellikler; ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, ekonomiklik, güvenilir sunum, tarafsızlık, kullanılabilirlik ve bilgi karşılaştırılabilirliğidir. Bu özelliklerden bazıları üzerinde yasa değişiklikleriyle mali bilgiler olarak genişletilebilir (Danetcu ve diğerleri 2012). Muhasebe mesleğinde uzmanlaşma, meslek mensubunun çalıştığı kurumla, ofisiyle, muhasebeyle, muhasebe örgütüyle ve üniversite ile eğitimini tamamlama sürecidir. Bu bağlamda muhasebecinin vergi odaklıktan kurtulup, bilgi amaçlı olması ön plana alınmalıdır. İşletme sahiplerinin de muhasebe meslek mensuplarından katma değerli hizmetler alabilecekleri yönünde bilinçlendirilmeleri gerekmektedir. Üniversitelerde, sağlanacak en güncel bilgilerle söz konusu bu uzmanlaşma sürdürülmelidir (Hacırüstemoğlu 2009). Görüleceği üzere, muhasebe meslek mensupları, işletmeler ile bilgi kullanıcıları arasında adeta bir köprü vazifesi görerek bilgi akışını sağlamaktadır. Başka bir deyişle finansal bilginin üretilmesinde ve kullanıma hazır bir şekilde gelmesinde en önemli görev meslek mensuplarına düşmektedir.

Şeffaflığın istenen düzeyde olmamasının şirket skandallarının ve finansal krizlerin ortaya çıkmasında önemli bir etken olmuştur. Finansal raporlamadaki eksiklikler, şirketler hakkında doğru ve sağlıklı

bilgilerin alınmasını güçleştirmekte, bu nedenle de şirketlerin gerçek durumlarını öğrenmek ve gereken önlemleri almak imkânsız hale gelmektedir.

3. ARAŞTIRMA BULGULARININ ANALİZİ VE YORUMU

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerde bağımlı olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol üzerinde ki etkinliklerinin belirlenerek şeffaflığın istenilen düzeyde sağlanmasında yeterli olup olmadığını belirlemektir. İç kontrol ve şeffaflık, işletmelerin muhasebe sistemlerinde hata ve hile olma riskini azaltmak suretiyle muhasebe bilgilerinin kalitesini arttıran, karar alıcılara güvenilir bilgiler sağlayan, karar alıcıların doğru kararlar alarak kaynakların etkin kullanılmasını sağlamaya yönelik bir faaliyetler bütünüdür. Bu yönleriyle iç kontrol ve şeffaflık, önemli bir işlevi yerine getiren ve ekonomiye dolaylı olarak büyük katkıda bulunan bu faaliyetlerin toplumun beklentilerini karşılayacak kalitede yürütülmesi son derece önemlidir.

Bu çalışmada teorik olarak verilen bilgilerin uygulamadaki görüntüsünü ortaya koymak üzere, araştırmanın yöntemi ve sınırlılıklarına ilişkin açıklamalara yer verildikten sonra, yapılan anket çalışmasından elde edilen yanıtlar doğrultusunda istatistiksel açıdan analiz yapılarak bulgular değerlendirilmiştir.

3.1. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yöntemi, göz atım araştırmalarında en önemli

bilgi toplama aracı olup, cevaplayıcılardan bilgi toplamak için biçimlendirilmiş bilgi formlarıdır (Nakip 2006). Anket yolu ile elde edilen veriler, frekans analizi ve anketin 2. kısmında yer alan sorular ile 1. kısmında yer alan sorular arasında ilişki olup-olmadığının belirlenmesinde veya bir değişkenin diğer değişkenin etkisinin olup-olmadığının saptanmasında t testi ve ANOVA kullanılarak analiz edilmiş olup, sonuçlar yorumlanmıştır.

Tablo 1. Anket Uygulanan İller

Meslek Mensubunun Bağlı Olduğu İl	Bağımlı Olarak Çalışan Meslek Mensubu	Ankete Katılmayı Kabul Eden Meslek Mensubu
Malatya	25	15
Denizli	115	64
Kütahya	64	22
Toplam	204	101

Çalışmanın kısıtları, literatüre dayalı oluşturulan online anketler serbest muhasebeci mali müşavirler odalarına gönderilerek bağımlı çalışan meslek mensuplarına ulaştırılması sağlanmıştır. Online anketimize Malatya, Denizli ve Kütahya'da faaliyet gösteren işletmelerde bağımlı olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarından geniş dönüş sağlanmış olup analizler bu veriler üzerinden yapılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarına ilişkin bilgiler muhasebe odaları aracılığı temin edilmiş bilgiler Tablo 2'de sayılar verilmiştir.

Tablo 2. Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items
,804	,800

Anket sonuçları SPSS 22.0 versiyonu ile güvenilirliği analiz edilmiş olup, Kullanılan ölçme aracında bütün soruların birbiriyle tutarlılığını ve ele alınan oluşumu ölçmede türdeşliğin (homojenlik) olup olmadığını tespit etmek amacı ile (Özdamar 2002) güvenilirlik analizi yapılmış ve bu amaçla geliştirilmiş çeşitli yöntemler bulunmasına karşın çalışmamızda Cronbach Alfa katsayısı kullanılmıştır. Cronbach Alfa katsayısının istatistik temelleri tutarlı ve tüm soruları dikkate alarak hesaplandığından genel güvenilirlik yapısını en iyi yansıtan istatistiki bir yöntemdir (Özdamar 2002). Cronbach Alfa katsayısı şu şekilde değerlendirilir: 0-0.4 güvenir değil, 0.4-0.6 düşük güvenirlilik, 0.6-0.8 oldukça güvenilir, 0.8-1.0 yüksek güvenirlilik (Alpar 2003). Yapmış olduğumuz ankette ise Cronbach Alfa katsayısı 0.802 olarak hesaplanmıştır. Bu da anketimizin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Anket sorularının normal dağılım gösterip göstermediklerine yönelik normallik testi uygulanmış olup, analize göre değerlerin -1.5 ile +1 arasında olduğu görülmüştür. George ve Mallery, (2010) göre değerlerin +2.0 -2.0 arasında olması normal dağılım sağlandığı görüşündedirler.

3.2. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde SPSS 22.0 versiyonu ile analiz edilen bulguların değerlendirilmesi yapılmıştır.

Tablo 3. Çalışmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Yaş	Frekans (N)	Yüzde (%)	İş Tecrübesi (Yıl)	Frekans (N)	Yüzde (%)
23-30	20	19.8	0-5	22	21.8
31-37	27	26.7	6-11	23	22.8
38-45	25	24.8	12-17	26	25.7
46-53	18	17.8	18-23	16	15.8
54 ve Üstü	11	10.9	24 ve üstü	14	13.9
Toplam	101	100		101	100
Cinsiyet	Frekans (N)	Yüzde (%)	İşletmenin Türü	Frekans (N)	Yüzde (%)
Kadın	28	27.7	Ulusal	87	86.1
Erkek	73	72.3	Uluslararası	14	13.9
Toplam	101	100		101	100
Mezuniyet Derecesi	Frekans (N)	Yüzde (%)	Unvan	Frekans (N)	Yüzde (%)
Lisans	90	89.1	YMM	---	0
Y.Lisans	9	8.9	SMMM	101	97.4
Doktora	2	2.0	Bağ. Denetçi	6	2.6
Toplam	101	100		107	100

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik olarak sorulmuş olan sorulara veriler cevaplar frekans analizi ile analiz edilerek sonuçlar Tablo 3'de verilmiştir. Analiz sonuçlarına göre çalışmaya katılan muhasebe meslek

mensuplarının yüzde 80.2 sini 30 yaş ve üzeri olduğu görülmektedir. Genel olarak her yaş diliminin eşit dağılım göstermesi ankete verilen cevapların genellenebilirliğini güçlendirdiği düşünülmektedir. Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyet dağılımına bakıldığında çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yüzde 72.3'nün erkek olduğu görülmektedir.

Tablo 3'de verilen bir diğer bulgu ise muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdiği işletmenin türünü belirlemeye yönelik olarak sorulan soruların analiz sonuçlarıdır. Çalışmaya katılanların yüzde 86.1'i ulusal bir firmaya hizmet verirken yüzde 13.9'u uluslararası bir firmaya hizmet vermektedir. Ulusal ve Uluslararası işletmelere hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol ilişkin bilgi düzeyleri ve sürekli eğitim ile iç kontrol uygulamalarındaki gelişmeleri takip etme açısından bir farklılık olup olmadığını tespit etmeye yönelik olarak t-testi uygulanmıştır. t testi uygulanarak elde edilen bulgular sonucunda Ulusal ve Uluslararası işletmelere hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının iç kontrole ilişkin bilgi düzeyleri ve sürekli eğitim ile iç kontrol uygulamalarındaki gelişmeleri takip etme açısından anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Ancak sonucun genellenebilir olması açısından sonraki çalışmalarda anket uygulanan Ulusal ve Uluslararası işletmelerin sayılarının birbirine yakın olması durumunda daha genellenebilir nitelikte bulgular tespit edileceği düşünülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarını tespit etmeye yönelik olarak sorulan soruların analiz sonuçlarına göre yüzde 100 SMMM ayrıca yüzde 2.6 hem SMMM hem de bağımsız denetçi unvanı

taşıdıklarını ifade etmişlerdir. Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumları incelendiğinde yaklaşık yüzde 90'nının lisans mezunu oldukları görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının günceli takip etmeleri, muhasebe mesleğinin kalitesinin artırılması amacı ile yüksek lisans ve doktora eğitimine teşvik edilmeleri gerekmekte olduğu düşünülmektedir.

Tablo 4. Hizmet Verilen İşletmelere İlişkin Bulgular

Çalışan Sayısı (Kişi)	Frekans (N)	Yüzde (%)
50-150	63	62.4
151-250	23	22.8
251-350	10	9.9
351-500	3	3.0
501 ve üstü	2	2.0
Toplam	101	100
Faaliyet Alanı	Frekans (N)	Yüzde (%)
Taahüt Firmaları	4	3
Eğitim Kurumları	5	4
Turizm	7	5
Sağlık	18	13
Lojistik, Ulaşım	8	6
Üretim İşletmeleri	76	59
Pazarlama-Dağıtım Firmaları	8	6
Yazılım Firmaları	5	4
Toplam	131	100

Tablo 4'de muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelere ilişkin analiz sonuçları verilmiştir. Çalışmaya katılan meslek mensuplarının yüzde 85.2'sinin 50-250 çalışana sahip işletmelerde faaliyet gösterdikleri tespit edilmiştir. Ülkemizde faaliyet

gösteren ticari işletmelerin yüzde 97.6'sının KOBİ olması bu sonuçlarla paralel bir nitelikte olduğu düşünülmektedir.

Tablo 4'de ayrıca muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelerin hangi sektörlerde faaliyet gösterdikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelerin yüzde 59'u üretim işletmesi olduğu görülmektedir. Uluslararası işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler ise, yüzde 74.20 taahhüt ve yazılım firmaları oldukları yüzde 25.80'ninin ise üretim işletmeleri oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının İç Kontrolde Etkinlikleri

Sorular	İşletmenin Türü	N	Mean
İşletmenizde İç denetçi olarak çalışan mevcut mu?	Ulusal	87	1,667
	Uluslararası	14	1,000
İç kontrol faaliyetlerine ilişkin çalışmalarını düzenli olarak takip ederim	Ulusal	87	2,379
	Uluslararası	14	2,000
İç kontrol faaliyetlerine ilişkin eğitim seminerlerine düzenli olarak katılırım	Ulusal	87	2,034
	Uluslararası	14	2,000
İç kontrol faaliyetlerine ilişkin bilimsel çalışmalar yayımladım	Ulusal	87	2,057
	Uluslararası	14	2,154
Hizmet sunduğum işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlerle ilişkin araştırmalara yaparak düzenli raporlar sunarım	Ulusal	87	2,230
	Uluslararası	14	2,077
Hizmet sunduğum işletmelerin iç kontrol faaliyetlerinde aktif olarak yer alırım	Ulusal	87	2,149
	Uluslararası	14	2,231
Hizmet sunduğum işletmelerin iç kontrol faaliyetlerine katkıda bulunurum	Ulusal	87	1,943
	Uluslararası	14	1,538
Hizmet sunduğum işletmelerin faaliyet alanlarına ilişkin risklerden bilgi sahibiyim	Ulusal	87	2,069
	Uluslararası	14	1,846
	Ulusal	87	2,069

Hizmet sunduğum işletmelerin rakip firmalardan kaynaklı risklerden bilgi sahibiyim	Uluslararası	14	2,231
Hizmet sunduğum işletmelerin stok sayımı benim nezaretimde yapılır	Ulusal	87	1,897
	Uluslararası	14	1,923
Hizmet sunduğum işletmelerin stok değerlemesi benim nezaretimde yapılır	Ulusal	87	1,874
	Uluslararası	14	1,385
Hizmet sunduğum işletmelerin maddi duran varlıklarına ilişkin muhasebe kayıtlarını fiziki tespitten sonra yaparım	Ulusal	87	1,736
	Uluslararası	14	1,923
Hizmet sunduğum işletmelerin maddi duran varlıklarının amortismanını fiziki tespitten sonra yaparım	Ulusal	87	1,828
	Uluslararası	14	1,769
Hizmet sunduğum işletmelerin faaliyetlerine ilişkin danışmanlık hizmeti sunarım	Ulusal	87	1,885
	Uluslararası	14	1,846
Hizmet sunduğum işletmelerin örgüt şemalarına yönelik muhasebe sistemi geliştirilmiştir.	Ulusal	87	1,586
	Uluslararası	14	1,231
Hizmet sunduğum işletmelerin yönetim değişikliklerinden haberdar olurum	Ulusal	87	1,782
	Uluslararası	14	1,077
Hizmet sunduğum işletmelerin muhasebe sistemine ilişkin politikaları mevcuttur	Ulusal	87	1,977
	Uluslararası	14	1,538
Hizmet sunduğum işletmelerin yapmış olduğum muhasebe kayıtları iç denetçi tarafından belirli aralıklarla kontrol edilir	Ulusal	87	2,034
	Uluslararası	14	1,846
Hizmet sunduğum işletmelerin finansal raporların yanında risk raporu da sunarım	Ulusal	87	1,977
	Uluslararası	14	1,769

İç kontrol sisteminin uygulanması, değerlendirilmesi ve izlenmesi kaliteli bir finansal raporlamanın belirleyicisidir. Özellikle kaliteli bir iç kontrol sistemi, finansal raporlardaki bilgilerin manipülasyonunu engellediği gibi ayrıca finansal raporlarda ki bilgilerin güvenilirliğini ve kalitesini artıracaktır (Kinney 2000). Kaliteli bir finansal raporlamada ve finansal raporlardaki bilgilerin manipülasyonunu önlenmesinde en

önemli unsur kuşkusuz muhasebe meslek mensubudur. 3568 sayılı meslek kanununun 2. Maddesinin a-b bendinde muhasebe meslek mensuplarının yapacağı işler “*Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.*” olarak belirtilmiştir. Çalışmamızda, meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelerdeki iç kontrol sistemindeki etkinliklerini belirlemeye yönelik olarak sorulmuş olan sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları tablo 5’te verilmiştir. Söz konusu bu tablo incelendiğinde ulusal ve uluslararası işletmelere hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının yanıtları arasındaki en önemli farklılıklardan biri iç denetçinin olup olmamasına yönelik verilen yanıtlardır. Uluslararası işletmelerin tamamında iç denetçi mevcutken, ulusal işletmelerin yüzde 56.8 mevcut olduğu saptanmıştır. Bir diğer farklılık ise, uluslararası işletmelere hizmet veren muhasebe meslek mensubunun iç kontrol sistemlerinde aktif rol almasına karşın ulusal işletmelere hizmet veren meslek mensupları iç kontrol sistemlerinde aktif rol almadıkları tespit edilmiştir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme süreci ile birlikte, işletmeler hızlı bir büyüme sürecine girmiştir. İşletmeler büyüdükçe ve organizasyonları genişledikçe paydaşların işletmelerden beklentileri de değişiklik göstermeye

başlamıştır. İşletme paydaşlarından biri olan yatırımcılar daha şeffaf, güvenilir bilgiyi işletme yöneticilerinden talep etmeye başlamışlardır. İşletme kaynaklarının korunması, muhasebe sistemindeki bilgilerin güvenilirliğinin artması ve ayrıca şeffaflığın sağlanmasında muhasebe meslek mensubu son derece önemli bir rol oynar.

744

Çalışmamızda, muhasebe meslek mensuplarının iç kontrole ilişkin bilgi düzeyleri ve iç kontrollerde ki etkinlikleri araştırılarak şeffaflıkla ilişkilendirilmiştir.

Çalışmamızda, t testi uygulanarak elde edilen bulgular sonucunda Ulusal ve Uluslararası işletmelere hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının iç kontrole ilişkin bilgi düzeyleri ve sürekli eğitim ile iç kontrol uygulamalarındaki gelişmeleri takip etme açısından anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Ancak sonucun genellenebilir olması açısından sonraki çalışmalarda anket uygulanan Ulusal ve Uluslararası işletmelerin sayılarının birbirine yakın olması durumunda daha genellenebilir nitelikte bulgular tespit edileceği düşünülmektedir.

Uluslararası işletmelere hizmet veren muhasebe meslek mensubunun iç kontrol sistemlerinde aktif rol almasına karşın ulusal işletmelere hizmet veren meslek mensupları iç kontrol sistemlerinde aktif rol almadıkları istatistiksel olarak tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol faaliyetlerinde aktif olarak rol almamaları ve iç kontrole ilişkin güncel bilgilere ilgisiz olmaları işletme paydaşlarından olan yatırımcıların talep ettiği daha şeffaf, güvenilir bilginin sağlanmasını engelleyici bir durum olabilecektir.

KAYNAKÇA

- Alpar R., 2003, Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemlere Giriş I, 2. Baskı, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Aslan, B. 2010. Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi: 63-86.
- Ararat, M. 2003, Kurumsal Yönetim ve Şeffaflık, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/MelsaArarat.pdf>
- Bozkurt, N. 2012, Muhasebe Denetimi, 6. Basım, Alfa Basım, İstanbul
- Çiftçi, Y., ve Erserim, A. 2007. İç Kontrol Sistemi- Bağımsız Denetim İlişkisi ile İlgili Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerin İncelenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , 9 (3): 75-98.
- Heald, D. 2012. Why is transparency about public expenditure so elusive? International Review of Administrative Sciences, 78: 30-49.
- Hood, C. 2001. Transparency. In P. B. Clarke, & J. Foweraker (Eds.), Encyclopedia of Economic Thought, London: Routledge: 700-704.
- George, D., ve Mallery, M. 2010. SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 Update (10a ed.) Boston Pearson.
- Geraldine R., Irvine L. 2015, From Secrecy to Transparency: Accounting and the Transition From Religious Charity to Publicly-Owned Hospital, The British Accounting Review, 47: 19-32.

- Göçen, A. C., 2010. Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, Mali Çözüm Dergisi, 97.
- Gönen, S. 2009. İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi: 189-217.
- Hacrüstemoğlu, R. 2009. “Muhasebede Uzmanlaşma” 4. Türkiye Muhasebe Forumu, 10-11 Nisan, Mersin, TÜRMOB Yayınları: 141-142.
- Kinney, W. R. 2000. Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance. Auditing: A Journal of Practice & Theory: Supplement: 83-90.
- Sorin B., Andreea C. D., Tatiana D. , Mihaela P., 2014. A Comparative Study of Well-Established Internal Control Models, Procedia Economics and Finance, 15: 1015 – 1020.
- Öndeş, T., 2009, Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık-Fazlalık İlişkisi, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23(2): 15-27.
- Özdamar, K., 2002, Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi–I, SPSS-MINITAB, 4. Baskı, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Tatiana D., Mihaela P., Andreea C. D. 2012. The Role of The Risk Management and of the Activities of Internal Control in Supplying Useful Information Through the Accounting and Fiscal Reports, Procedia Economics and Finance, 3: 1099 – 1106.

İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

- Thomas A. G. 2009. Internal Control Assessments Improve Transparency of Private Company Reporting, Commercial, Lending, Review: 29-34.
- Tümer, S. 2010. Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği, Ankara: 21
- Yılandıcı, M., 2003. İç Denetim, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerinde Bir Araştırma, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Zıngıl, Ö. 2015, Şeffaflık ve Yolsuzlukla Mücadele İlişkin Yasal Düzenlemelere Genel Bir Bakış, Uluslararası Şeffaflık Derneği 2015 Yılı Raporu.

t Test										
		Levene's Test for Equality of Variances			t-test for Equality of Means					
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	80% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
İç kontrol faaliyetlerine ilişkin eğitimi seminerlerine düzenli olarak katılımları	Equal variances assumed	1,640	,203	1,711	98	,090	,3793	,2217	,0932	,6654
	Equal variances not assumed			1,433	14,312	,173	,3793	,2647	,0237	,7349

t testi sonuç tablosu;

EKLER

İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

İç kontrol faaliyetlerine ilişkin bilimsel çalışmalar yayımladım	Equal variances assumed	1,452	231	279	98	781	0345	1235	-	1,248	-	1,938
	Equal variances not assumed			208	13,659	838	0345	1654	-	1,883	-	2,573
Hizmet sunduğum işletmelerin faaliyet gösterebildikleri sektörlerle ilişkin araştırmalara yaparak düzenli raporlar sunarım	Equal variances assumed	2,058	155	420	98	676	0964	2296	-	3926	-	1,998
	Equal variances not assumed			368	14,624	718	0964	2620	-	4480	-	2,553
Hizmet sunduğum işletmelerin iç kontrol faaliyetlerinde aktif olarak yer alırım	Equal variances assumed	490	486	591	98	556	1530	2590	-	1,812	-	4,871
	Equal variances not assumed			546	15,050	593	1530	2802	-	2,226	-	5,285

Hizmet sunduğum işletmelerin iç kontrol faaliyetlerine katkıda bulunurum	Equal variances assumed	,016	,901	-,300	98	,765	-,0813	-,2709	-,4309	-,2682
	Equal variances not assumed			-,296	15,652	,771	-,0813	-,2749	-,4492	-,2865
Hizmet sunduğum işletmelerin faaliyet alanlarına ilişkin risklerden bilgi sahibiyim	Equal variances assumed	,488	,486	1,505	98	,136	,4041	,2686	,0576	,7506
	Equal variances not assumed			1,542	16,082	,142	,4041	,2620	,0540	,7542
Hizmet sunduğum işletmelerin rakip firmalardan kaynaklı risklerden bilgi sahibiyim	Equal variances assumed	,068	,794	,867	98	,388	,2228	,2571	-,1089	-,5546
	Equal variances not assumed			,838	15,467	,415	,2228	,2658	-,1330	-,5786

İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

Hizmet sunduğum işletmelerin stok sayımı benim nezaretimde yapılır	Equal variances assumed	,447	,506	-696	98	,488	-1,618	-2,325	-4,617	,1381
	Equal variances not assumed			-660	15,273	,519	-1,618	,2453	-4,903	,1667
Hizmet sunduğum işletmelerin stok değerlemesi benim nezaretimde yapılır	Equal variances assumed	,008	,928	-106	98	,916	-0,265	,2495	-3,484	,2954
	Equal variances not assumed			-104	15,562	,919	-0,265	,2554	-3,683	,3153
Hizmet sunduğum işletmelerin maddi duran varlıklarına ilişkin muhasebe kayıtlarını fiziki tespitten sonra yaparım	Equal variances assumed	2,588	,111	2,024	98	,046	,4889	,2416	,1772	,8006
	Equal variances not assumed			2,429	18,440	,026	,4889	,2013	,2214	,7565

Hizmet sunduğum işletmelerin maddi duran varlıklarının amortismanını fiziki tespitten sonra yaparım	Equal variances assumed	1,056	,307	-	,747	98	,457	-	,1874	-	,2510	-	,5113	-	,1364
	Equal variances not assumed			-	,672	14,825	,512	-	,1874	-	,2791	-	,5618	-	,1869
Hizmet sunduğum işletmelerin faaliyetlerine ilişkin danışmanlık hizmeti sunarım	Equal variances assumed	,078	,781	,222		98	,825	-	,0584	-	,2631	-	,2811	-	,3978
	Equal variances not assumed			,213		15,402	,834	-	,0584	-	,2738	-	,3082	-	,4249
Hizmet sunduğum işletmelerin örgüt şemalarına yönelik muhasebe sistemi geliştirilmiştir.	Equal variances assumed	,012	,912	,148		98	,883	-	,0389	-	,2628	-	,3002	-	,3780
	Equal variances not assumed			,146		15,654	,886	-	,0389	-	,2666	-	,3178	-	,3956

İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

Hizmet sunduğum işletmelerin yönetim değişikliklerinden haberdar olurum	Equal variances assumed	10,587,002	1,463	98,147,3554	2,429,0420	6,689
	Equal variances not assumed		1,879	19,905,075,3554	1,892,1047	6,602
Hizmet sunduğum işletmelerin muhasebe sistemine ilişkin politikaları mevcuttur	Equal variances assumed	51,536,000	2,809	98,006,7047	2,509,3810	1,0284
	Equal variances not assumed		5,731	58,578,000,7047	1,230,5453	8,641
Hizmet sunduğum işletmelerin yapmış olduğum muhasebe kayıtları iç denetçi tarafından belirli aralıklarla kontrol edilir	Equal variances assumed	,130,719	1,898	98,061,4385	2,311,1404	7,367
	Equal variances not assumed		2,173	17,603,044,4385	2,018,1698	7,073

Hizmet sunduğum işletmelerin finansal raporların yanında risk raporu da sunarım	Equal variances assumed	,052	,820	,919	98	,361	,1883	,2050	,0762	,4529
	Equal variances not assumed			,919	15,815	,372	,1883	,2048	,0856	,4623
İç kontrol faaliyetlerine ilişkin çalışmalarını düzenli olarak takip ederim	Equal variances assumed	2,785	,098	,792	98	,430	,2078	,2623	,1307	,5462
	Equal variances not assumed			,703	14,717	,493	,2078	,2957	,1890	,6046

İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
İşletmenizde İç denetçi olarak çalışan mevcut mu?	Between Groups	1	5,027	25,480	,000
	Within Groups	98	,197		
	Total	99			
İç kontrol faaliyetlerine ilişkin eğitim seminerlerine düzenli olarak katılım	Between Groups	1	1,627	2,927	,090
	Within Groups	98	,556		
	Total	99			
İç kontrol faaliyetlerine ilişkin bilimsel çalışmalar yayımladım	Between Groups	1	,013	,078	,781
	Within Groups	98	,172		
	Total	99			
Hizmet sunduğum işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlerle ilişkin araştırmalara yaparak düzenli raporlar sunarım	Between Groups	1	,105	,176	,676
	Within Groups	98	,596		
	Total	99			

Hizmet sunduğum işletmelerin iç kontrol faaliyetlerinde aktif olarak yer alırım	Between Groups Within Groups Total	.265 74,325 74,590	1 98 99	.265 .758	.349	.556
Hizmet sunduğum işletmelerin iç kontrol faaliyetlerine katkıda bulunurum	Between Groups Within Groups Total	.075 81,365 81,440	1 98 99	.075 .830	.090	.765
Hizmet sunduğum işletmelerin faaliyet alanlarına ilişkin risklerden bilgi sahibiyim	Between Groups Within Groups Total	1,847 79,943 81,790	1 98 99	1,847 .816	2,264	.136
Hizmet sunduğum işletmelerin rakip firmalardan kaynaklı risklerden bilgi sahibiyim	Between Groups Within Groups Total	.561 73,279 73,840	1 98 99	.561 .748	.751	.388

İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

Hizmet sunduğum işletmelerin stok sayımı benim nezaretimde yapılır	Between Groups Within Groups Total	,296 59,894 60,190	1 98 99	,296 ,611	,484	,488
Hizmet sunduğum işletmelerin stok değerlemesi benim nezaretimde yapılır	Between Groups Within Groups Total	,008 68,992 69,000	1 98 99	,008 ,704	,011	,916
Hizmet sunduğum işletmelerin maddi duran varlıklarına ilişkin muhasebe kayıtlarını fiziki tespitten sonra yaparım	Between Groups Within Groups Total	2,704 64,686 67,390	1 98 99	2,704 ,660	4,096	,046
Hizmet sunduğum işletmelerin maddi duran varlıklarının amortismanını fiziki tespitten sonra yaparım	Between Groups Within Groups Total	,397 69,843 70,240	1 98 99	,397 ,713	,558	,457

Hizmet sunduğum işletmelerin faaliyetlerine ilişkin danışmanlık hizmeti sunarım	Between Groups	,039	1	,039	,049	,825
	Within Groups	76,721	98	,783		
	Total	76,760	99			
Hizmet sunduğum işletmelerin örgüt şemalarına yönelik muhasebe sistemi geliştirilmiştir.	Between Groups	,017	1	,017	,022	,883
	Within Groups	76,543	98	,781		
	Total	76,560	99			
Hizmet sunduğum işletmelerin yönetim değişikliklerinden haberdar olurum	Between Groups	1,429	1	1,429	2,141	,147
	Within Groups	65,411	98	,667		
	Total	66,840	99			
Hizmet sunduğum işletmelerin muhasebe sistemine ilişkin politikaları mevcuttur	Between Groups	5,616	1	5,616	7,888	,006
	Within Groups	69,774	98	,712		
	Total	75,390	99			

İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

Hizmet sunduğum işletmelerin yapmış olduğum muhasebe kayıtları iç denetçi tarafından belirli aralıklarla kontrol edilir	Between Groups	2,175	1	2,175	3,602	,061
	Within Groups	59,185	98	,604		
	Total	61,360	99			
Hizmet sunduğum işletmelerin finansal raporlarının yanında risk raporu da sunarım	Between Groups	,401	1	,401	,844	,361
	Within Groups	46,589	98	,475		
	Total	46,990	99			
İç kontrol faaliyetlerine ilişkin çalışmalarını düzenli olarak takip ederim	Between Groups	,488	1	,488	,627	,430
	Within Groups	76,262	98	,778		
	Total	76,750	99			