



İÇ KONTROLE İLİŞKİN TÜRKİYE'DE 1998-2017 YILLARI ARASINDA YAYINLANMIŞ LİSANSÜSTÜ TEZLERİN İÇERİK ANALİZİ*

CONTENT ANALYSIS OF GRADUATE THESES ABOUT INTERNAL CONTROL PUBLISHED IN TURKEY BETWEEN YEARS OF 1998-2017

Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

Gönen, S. (2017). "İç Kontrolle İlişkin Türkiye'de 1998-2017 Yılları Arasında Yayınlanmış Lisansüstü Tezlerin İçerik Analizi", Vol:3, Issue:12; pp:267-276 (ISSN:2149-8598)

ARTICLE INFO

Article History

Makale Geliş Tarihi

Article Arrival Date

25/07/2017

Makale Yayın Kabul Tarihi

The Published Rel. Date

27/07/2017

Anahtar Kelimeler

Internal Control, Internal Control System Models, Content Analysis

Keywords:

Internal Control, Internal Control System Models, Content Analysis

ÖZ

Finansal piyasaların serbestleşmesi ile birlikte işletmelerin organizasyon yapıları değişmiş, ticari işlem sayıları artmış ve muhasebe sistemleri karmaşık bir yapı haline gelmiştir. Tüm bu etkenler işletmelerin risk hacminin artışına sebep olmuş ve muhasebe sistemlerinin içinde hata ve hilelere daha çok rastlanmaya başlanmıştır. Hatalı ve hileli işlemler sonucu oluşan finansal tablolar ise bilgi kullanıcılarının kararlarında önemli bir yanıltıcı unsur olarak yer almaktadır. Muhasebe sistemlerindeki bu sorunu ortadan kaldırmak için etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır.

Konunun iş dünyasındaki önemi bilim dünyasına da yansımış ve iç kontrol ile ilgili birçok çalışma literatüre katkı sağlamıştır. Bu çalışmada 1998-2017 yılları arasında konu ile ilgili Türkiye'de yayınlanmış ve erişime açılmış lisansüstü tezler içerik analizi yöntemi ile incelenerek zaman içindeki değişimler ve eğilimlerin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

ABSTRACT

Through liberalization of financial markets, organizational structures of enterprises have changed; numbers of financial transactions have increased and their accounting systems have become more complex. Risk volume of enterprises has increased due to all these effects and frauds, errors have become more widespread in accounting systems. Financial statements prepared as a result of transactions with error and frauds constitute a misleading factor in decisions of information users. To figure out an effective internal control system should be established.

Importance of the issue has reflected on science world and many studies conducted on internal control contributed to literature in this context. In this study, graduate theses published about this topic which are eligible to access are examined by content analysis method, changes and tendencies within period are aimed to be revealed.

1. GİRİŞ

Günümüz işletmecilik anlayışında "sürdürülebilir olmak" dönem içinde gerçekleşen faaliyetlerin kontrol altında tutulması ile doğrudan ilgilidir. Dolayısıyla işletme içindeki hata ve hilelerin engellenememesi işletme geleceği için büyük bir tehlike oluşturmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte dünya ticareti büyük bir ivme kazanmış, ulusal sınırlar ticari faaliyetler için ortadan kalkmış ve buna bağlı olarak işletmeler fiziki ve yapısal olarak ülke ekonomilerine ulaşabilecek şekilde büyümüşlerdir. Bu durum işletme faaliyetlerinden oluşan işlemlerin büyük ve karmaşık bir yapı haline gelmesine sebep olmuştur.

* Bu çalışma 20-21 Mayıs 2017 tarihinde Saraybosna'da düzenlenen 1. ASEAD Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu'nda bildiri olarak sunulmuş ve geliştirilmiştir.

Dönem içindeki işlemlerin sayısal olarak büyük verilere dönüşmesi ve organizasyon yapılarının sürekli olarak birbirlerinden bağımsız olarak büyümesi, işletme yönetiminin faaliyetleri doğrudan kontrol etme şansını ortadan kaldırmıştır. Dolayısıyla işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesi, varlıkların korunması, hata ve hilelerin önlenmesi ile işletme politikalarının uygulanabilirliğini kontrol etmek amacıyla bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmuştur.

Çalışmada iç kontrol sisteminin tanımı, gelişimi ve amaçları açıklanmış, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması için gerekli unsurlar ve iç kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan modeller tanımlanmıştır. Çalışmanın araştırma kısmında ise literatürdeki ilginç fazla olduğu iç kontrollerle ilgili Türkiye’de belirli zaman döneminde yazılan lisansüstü tezlerin içerik analizi gerçekleştirilerek dönem içindeki değişimler, çalışma alanları, kullanılan yöntemler ve eğilimler tespit edilmiştir.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI VE GELİŞİMİ

Rekabetin artması ve ekonomik koşulların etkisiyle işletmelerin faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, finansal raporlamadaki olası hataların minimize edilerek güvenilirliğin artırılması ve yasal mevzuata uygun hareket edilmesi iç kontrol sisteminin işletme içindeki önemini ortaya koymuştur.

İç kontrol, önceleri işletme içinde manuel olarak ve kişilerin inisiyatifinde yürütülen muhasebe uygulamalarında hata ve hileleri ortaya çıkarmaya ve varlıkların kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik bir sistem olarak düşünülmüştür. Daha sonra bu kavram, işletme yönetiminin en önemli işlevlerinden biri olan kontrolün uygulanması olarak algılanmıştır (Kaval 2005, 121). İşletmelerin iş süreçleri içerisinde yer alan ve makul güvence sağlamak için tasarlanmış unsurlar olarak ifade edilen iç kontroller; yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanları tarafından tasarlanmakta, yönlendirilmekte ve yürütülmektedir. Bu bağlamda, olası bir iç kontrol eksikliği; varlık kaybı, hatalı kararlar, suiistimaller, gelir kaybı ve amaçlara ulaşamamak gibi sonuçlar doğurabilmektedir (Selimoğlu, 2011).

1970’li yılların sonu ve 1980’li yılların başında hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeniyle oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting); iç kontrol sisteminin hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle, sistemin yeniden düzenlenmesi gerekliliğini fark etmiştir. ABD’deki söz konusu bu komisyonun çalışmaları, dikkatlerin yeniden iç kontrol sistemine çekmiş ve iç kontrol kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu amaçla komisyon, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi’ni (COSO-Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission) oluşturmuştur (Yılcıncı 2003, 38). COSO; 1992 yılında yayınlamış olduğu İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinde; iç kontrol sistemini; “*genelde işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreç*” olarak tanımlanmıştır. COSO, 2013 yılında yayınladığı çerçevede ise yukarıdaki tanımı güncelleyerek “finansal raporlamanın güvenilirliği” amacı yerine sadece “raporlamanın güvenilirliği” kavramını kullanmıştır (Cömert, 2016:7).

Bir işletmenin iç kontrol sistemini, çeşitli unsurları bünyesinde taşıyacak şekilde oluşturmak, işletmenin daha önce belirlenen amaçlarına en etkin şekilde ulaşabilmesini sağlamaktadır. Birbirleriyle ilişkili olan ve bütünleşik bir yapının ortaya çıkmasını sağlayan iç kontrol unsurları işletmenin misyonunu, stratejisini ve ilgili iş amaçlarının gerçekleştirilmesini desteklemektedir. Bu unsurlar; kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir (Gönen, 2009:213).

3.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sisteminin amaçlarını genel ve özel amaçlar olarak ikiye ayırmak mümkündür. İç kontrol sisteminin tanımından da anlaşılan genel amaçlarla birlikte geçerlilik, tamlık, uygunluk, varlıkları koruma ve mutabakat da sistemin özel amaçlarını oluşturmaktadır. Aşağıda iç kontrol sisteminin genel ve özel amaçları kısaca özetlenmiştir (Uyar, 2009; 28);

3.1.1. Genel Amaçlar

- ✓ Yasalara, düzenlemelere ve yönetim politikalarına uyulması,
- ✓ Düzenli, verimli ve etkili faaliyetlerin teşvik edilmesi, planlanmış çıktılarının gerçekleştirilmesi
- ✓ Hata, hile, israf ve kötü yönetime karşı kaynakların korunması,
- ✓ Örgütün hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması,
- ✓ İşletmenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilmesi,
- ✓ Kararların doğru alınmasına yardımcı olmak amacıyla zamanlı, düzenli ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,
- ✓ Muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- ✓ Yönetim politikalarına bağlılığın özendirilmesidir.

3.1.2. Özel Amaçlar

Geçerlilik: Gerçek olmayan işlemler defter ve muhasebe kayıtlarında yer almamalıdır. İşlemler yetkilendirmeye uygun olarak yapılmalıdır. Yetkilendirme yazılı veya sözlü olabilir ancak yetkilendirme sınırları yazılı bir sözleşme ile belirlenmelidir. Eğer bir işlem yetkisiz olarak yapılıyorsa bu işlemin işletme varlıklarına zarar vermeye yönelik hileli bir işlem olma olasılığı yüksektir. Örneğin, kredili satış işlemiyle ilgili olarak iç kontrol sisteminin geçerlilik amacı; kredili satış kayıtları işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermeli, satılan bir malın gönderilmesinde müşteriye tanınan kredi limitleri aşılmamalıdır.

Tamlık: Bütün geçerli işlemler kaydedilmiş olmalıdır. İç kontrol faaliyetleri işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemelidir. Örneğin kredili satış işleminde teslim edilen tüm mallar için yollama belgesi ve fatura düzenlenmelidir.

Uygunluk: Gerçek işlemler uygun bir şekilde kayıtlara geçirilmelidir. Kayıtlar belli bir sistem içerisinde özetlenir, nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. İşlemlerin değerlendirilmesi Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk araştırılır.

Varlıkları Koruma: Varlıkların fiziki olarak korunması için özel personel görevlendirilmeli, sadece belirli personel varlıklara doğrudan erişebilmeli, belgelere erişim uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınıflandırılmış olmalıdır.

Mutabakat: Uygun zaman aralıklarında kayıtlar ile olması gereken varlıklar karşılaştırılmalı, varsa farklılıklara ilişkin gerekli araştırmalar yapılmalıdır. Fiili durum ve kaydi durum karşılaştırılarak faaliyetlerin belirlenmiş standartlara uygun yürütülmesi sağlanacaktır.

3.2. İç Kontrol Sistemi Modelleri

İç kontrol sistemiyle ilgili olarak oluşturulan modellerin günümüzde en çok bilinen ve kullanılanları COSO, COBIT ve ESAC modelleridir. Kısaca COBIT olarak adlandırılan (Control Objectives For Information Technology) model, operasyon ve finansal faaliyetlerinde bilgi işlem teknolojilerini yoğun olarak kullanan işletmelerin, bu teknolojinin kullanımından kaynaklanan risklerini belirlemek ve kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir. ESAC (Electronic Systems Assurance and Control) temel olarak COBIT modeline benzer şekilde bilgisayar ortamında yapılan işlerden kaynaklanan riskleri belirlemek ve kontrol etmek üzere tasarlanmıştır. Modeller içinde en çok benimsenen ve kullanılan ise COSO (The Committee of

Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) modelidir (Karacan ve Uygun, 2016; 152).

3.3. İç Kontrolün Unsurları

Her işletmenin yazılı olmasa da bir iç kontrol sistemi mutlaka bulunmaktadır. Örnek olarak, onay mekanizmaları, ekip toplantıları, açık iletişim, mutabakatlar, bütçe sistemi, erişim prosedürleri gibi. İç kontrol doğaları gereği üç temel kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; ortaya çıkarıcı kontroller, önleyici kontroller ve koruyucu kontrollerdir. Önleyici kontrol iç kontrolün en etkin kontrol yöntemidir. En basit önleyici kontrol ise, gelecekteki iç kontrol çalışmaları ve paylaşılan bir vizyonu yerine getirmeye yönelik olmalıdır. Yönetim kontrol hedeflerine ulaşmasında makul güvenceyi sağlamak amacıyla oluşturulan kontroller başlıca beş ana unsura ayrılmaktadır. Bunlar (Selimoğlu vd. 2011; 94);

- ✓ Kontrol Ortamı
- ✓ Risk Değerleme
- ✓ Kontrol Faaliyetleri
- ✓ Bilgi ve İletişim
- ✓ İzleme olarak sınıflandırılmaktadır.
- ❖ **Kontrol Ortamı:** İşletmenin etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmesinin ön koşuludur. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bu ortamı etkileyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Öncelikle yönetimin düşünce yapısı ve yaklaşımı, iç kontrol yapısının oluşturulması ve başarıya ulaştırılmasındaki temel başlangıç noktasıdır. Bununla birlikte işletmenin organizasyon yapısı, işletmedeki faaliyetleri planlamada, yürütmeye ve kontrol etmede önemli katkılar sağlamaktadır. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin işlevi ve yetki ve sorumlulukların dağılımı ise kontrol ortamını oluşturan bir diğer önemli faktörlerdir (Bozkurt, 2012; 124).
- ❖ **Risk Değerleme:** Risk değerlendirme işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Diğer bir ifadeyle risk değerlendirme belirlenen risklerin nasıl yönetileceğine karar verme işlevidir. İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlemesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrolde sürekli değişiklik yapmayı ifade etmektedir. Risk değerlendirme üç aşamadan oluşmaktadır. Birincisi kabul edilebilecek risk sınırına ilişkin bir çalışmanın yapılması, ikincisi bu çalışmanın üst yönetim tarafından onaylanması ve üst yönetimin riski kabul sınırı ile karşı karşıya kalınan riskin değerlemesini yapmak şeklindedir (Usul, 2015; 106).
- ❖ **Kontrol Faaliyetleri:** Kontrol faaliyetleri kuruluşun kontrol amaçlarının gerçekleşmesi bakımından etkin ve verimli olmalıdır. Kontrol faaliyetleri politikalar, prosedürler, teknikler ile bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına yönelik gereksinimleri destekleyen mekanizmalardır. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010; 39). Kontrol faaliyetleri iki aşamada incelenmektedir. Önleyici kontrol faaliyetleri, ortaya çıkabilecek sorunları çıkmadan engelleyen veya sorunu çözen kontrollerdir. Bu kontrollerin amacı istenilmeyen olayların çözümünü ortaya çıkmadan önce tespit etme ve gerekli önlemleri alma şeklindedir. Bir diğer aşama olan bulgu kontrolleri ise istenilmeyen olayları tanımlamak ve yönetimi bu olaylar hakkında bilgilendirme işlevidir. Önleyici kontroller görevlerin ve yetkilerin belirlenmesi, onay ve doğrulamaların ve kaynaklara ulaşımın sınırlandırılmasını ifade ederken, bulgu kontrolleri ise muhasebe kayıtlarıyla ilgili varlıklar arasında uyum sağlanmasını,

performans göstergelerinin oluşturulmasını ve kayıtlara erişimin sınırlandırılmasını ifade etmektedir. (Usul, 2015; 108)

- ❖ **Bilgi ve İletişim:** İç kontrol yapısının merkezi sinir sistemidir. Bu sistem sayesinde yönetim hedeflerini, politikalarını çalışanlarına ulaştırmaktadır. Bir işletmenin muhasebe bilgi ve iletişim sisteminin asıl amacı, işlemlerin başlatılması, gerçekleşmesi, kaydedilmesi ve raporlanması ile ilgili sorumluluğun korunmasını sağlamaktır. İşletmenin muhasebe bilgi sistemi, her bir döngü veya hesap kalemine ilişkin daha önce denetim hedeflerine yönelik doyurucu bilgi sağlamalıdır. Muhasebe sisteminin bunu sağlayacak şekilde tasarlanması gerekmektedir. Örneğin, kayıtlara girmemiş hiçbir satış faturası olmamalı veya müşteriden olan alacağın iki kere kaydedilmesine sistem izin vermemelidir. Dolayısıyla yönetim, işletmede iş süreçlerini ve bu süreçlerle ilgili sorumlulukları dikkatli bir şekilde tanımlamalı ve yazılı prosedürler oluşturmalıdır (Selimoğlu vd. 2011; 98).
- ❖ **İzleme:** İç kontrolün beşinci temel unsuru izlemedir. İzleme diğer dört iç kontrol unsurunun sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi anlamındadır. İzleme; iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımının, işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İzleme sürecinde kontrol faaliyetleri ve diğer planlanmış işlerin düzgün işleyip işlemediği değerlendirilir. İzleme, mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğini izleme ve değerlendirme ve yeni gelişmeler ve değişen koşullar sonucu ortaya çıkan yeni kontrol yöntemlerinin saptanmasına yönelik izleme olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir (Uyar, 2009; 40).

3.4. İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İşletilmesindeki Doğal Kısıtlar

İç kontrol sistemi çok iyi bir şekilde yapılandırılrsa dahi, kurulması ve işletilmesindeki doğal kısıtlamalar nedeniyle tam bir güvence değil, sınırlı bir güvence sağlamaktadır. Başka bir deyişle iç kontrol sisteminin varlığı, hata, hile, yolsuzluk ve usulsüzlükleri tamamen önleyemeyeceğinden kurulan iç kontrol sistemleri yönetimi mutlak bir güvence değil, sınırlı bir güvence sağlamaktadır. Söz konusu kısıtlamalar aşağıda özetlenmiştir (Karacan ve Uygun, 2016; 151);

- ✓ İç kontrol sisteminin kurulma maliyetinin, sistemin kurulmasından beklenen faydayı geçmesi,
- ✓ Potansiyel insan yanlışlıkları,
- ✓ İşletme yönetiminin gerekli ilgiyi göstermemesi veya bilinçli şekilde sisteme müdahale etmesi,
- ✓ Yasal düzenlemeler,
- ✓ İç kontrol sisteminin kurulmasından ve işletilmesinden sorumlu olan çalışanların sorumluluklarını gereğince yerine getirmemeleri veya görevlerini kötüye kullanmaları
- ✓ İşletmenin ölçek büyüklüğü ve hukuki yapısı
- ✓ İşletmenin kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecesi,

Dolayısıyla bu doğal kısıtlamalar çerçevesinde oluşturulan iç kontrol sistemi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve bunlara dayanak oluşturan muhasebe kayıtlarının mutlak surette doğru olduklarını göstermeyeceği gibi, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda eksikliklerin ve zafiyetlerin olabileceği olasılığını da ortadan kaldırmaz.

4. ARAŞTIRMANIN AMACI

İşletmelerin yayınladıkları finansal tablolarda bulunan bilgilerin güvenilir, gerçeğe uygun ve doğru olması için iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi ile birlikte hatalar ve hileler oluşmadan ya da oluşuktan kısa bir süre sonra düzeltilebilir. İç kontrol sisteminin işletmeler içindeki önemi nedeniyle literatürde birçok araştırma yapılmasına sebep olmuştur. Bu araştırmanın amacı; Türkiye'de 1998-2017 yılları

arasında iç kontrole ilişkin izinli olarak yayınlanan lisansüstü tezlerin içerik analizi gerçekleştirilmiştir.

5. ARAŞTIRMADA KULLANILAN YÖNTEM

Araştırmada özetleyici içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında YÖK'ün Ulusal Tez Merkezi'nden iç kontrol anahtar kelimesi ile erişime izin verilen 111 lisansüstü tez incelenerek Microsoft Excel programı aracılığıyla tablo haline getirilmiştir. İncelenen tezler, 'Yayınlanma Tarihine', 'Çalışma Alanlarına Göre', 'Üniversitelere Göre', 'Anabilim Dalına Göre', 'Kullanılan Yönteme Göre' sınıflandırılmıştır.

6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırma kapsamında 111 lisansüstü tezin öncelikli olarak özetleri incelenmiş ve içerik kodlaması yapılmıştır. Daha sonra elde edilen metin verileri bu yöntemle yorumlanmıştır. Araştırmada elde edilen veriler 6 ana kategori altında sınıflandırılmıştır.

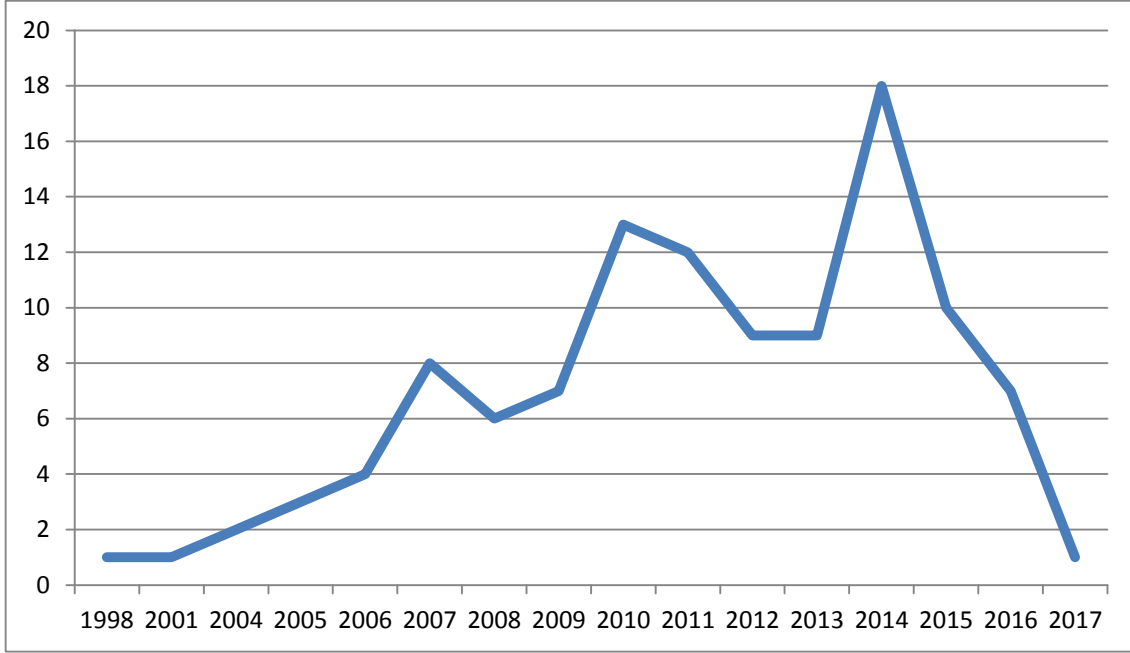
Tablo 1. Yıllara Göre Tez Dağılımı

Yıllara Dağılımı	Göre	Tez	f
2017			1
2016			7
2015			10
2014			18
2013			9
2012			9
2011			12
2010			13
2009			7
2008			6
2007			8
2006			4
2005			3
2004			2
2001			1
1998			1

Tablo 1'de görüleceği üzere iç kontrol ile ilgili toplamda 111 lisansüstü tez yazılmıştır. Tezler yıl bazında incelendiğinde belirli aralıklarla durgunluk görünse de genel olarak artan oranlı eğilim göstermektedir. Özellikle 2010 ve 2011 yıllarında ve 2014 ile 2015 yıllarında konuyla

ilgili çalışmalar yapılmıştır. 1998-2017 yıllarında en çok tez yazılan yıl ise 18 adet tez ile 2014 olmuştur.

Şekil 1. Yıllara Göre Tez Dağılımı Grafiği



Türkiye’de iç kontrol ile ilgili ilk tez 1998 yılında yayınlanmıştır. Bu süreçten sonra 2001 yılına kadar herhangi bir tez yayınlanmamış, 2001 ve 2004 yılları arasında sadece 3 adet tez yayınlanmıştır. Konuya olan ilgi bu yıldan sonra başlamış ve 2014 yılına kadar düzenli olarak artarak 2014 yılında en üst seviyeye ulaşmıştır. Grafikten de görüleceği üzere bu yıldan sonra iç kontrole olan ilgi azalmış görünmekte ve azalan oranlı bir eğilim izlenmektedir.

Tablo 2. Çalışma Alanlarına Göre Tez Dağılımı

Çalışma Alanı	f
Genel İşletmecilik	32
Kamu Kuruluşları	18
Bankalar	16
Turizm	7
Hastane	7
Sanayi İşletmeleri	6
Üretim İşletmesi	4
Bağımsız Denetim	4
Kobi	3
Tekstil	2
Kar Amacı Gütmeyen Organizasyonlar	2
Aracı Kurumlar	2
Sigorta Şirketleri	1
Matbaa İşletmesi	1
Maden İşletmesi	1
İnşaat İşletmesi	1
Factoring	1
Enerji	1
Bilişim	1
Akaryakıt	1

Tablo 2’de araştırma kapsamında incelenen tezlerin çalışma alanlarına göre tez dağılımı yer almaktadır. Tabloya göre iç kontrol ile ilgili tezlerde genel işletmecilik alanı en çok kullanılan çalışma alanı olmuştur. Bu tür çalışmalarda işletmenin sektörü tanımlanmamış, iç kontrol prosedürleri standart kontrollerle incelenmiştir. Bununla birlikte ikinci ve üçüncü sırayı Kamu Kuruluşları ve Bankalar almaktadır. Özellikle 2007 yılında Resmi Gazetede yayınlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, buradaki artışın temel sebebini oluşturmaktadır. Bankalarda da durum benzerlik göstermektedir. 2006 yılında Resmi Gazetede Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik yayınlanmıştır. Bu iki çalışma alanında toplamda 34 adet tez yazılmıştır. Bu alanları sırasıyla 7’şer adet tez ile Turizm ve Hastane sektörü takip etmektedir.

Tablo 3. Üniversitelere Göre Tez Dağılımı

Üniversite	f	Üniversite	f
Marmara Üniversitesi	24	Ankara Üniversitesi	1
İstanbul Ticaret Üniversitesi	10	Atılım Üniversitesi	1
Gazi Üniversitesi	8	Celal Bayar Üniversitesi	1
Okan Üniversitesi	8	Çukurova Üniversitesi	1
Süleyman Demirel Üniversitesi	5	Dumlupınar Üniversitesi	1
Erciyes Üniversitesi	3	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	1
Anadolu Üniversitesi	3	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	1
İstanbul Üniversitesi	3	Hitit Üniversitesi	1
Adnan Menderes Üniversitesi	2	İstanbul Arel Üniversitesi	1
Beykent Üniversitesi	2	İstanbul Bilgi Üniversitesi	1
Cumhuriyet Üniversitesi	2	İstanbul Teknik Üniversitesi	1
Dokuz Eylül Üniversitesi	2	Karadeniz Teknik Üniversitesi	1
Haliç Üniversitesi	2	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	1
İstanbul Aydın Üniversitesi	2	Mustafa Kemal Üniversitesi	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam	2	Maltepe Üniversitesi	1
Kırıkkale Üniversitesi	2	Necmettin Erbakan Üniversitesi	1
Muğla Üniversitesi	2	Nevşehir Hacı Bektaş Üniversitesi	1
Trakya Üniversitesi	2	Niğde Üniversitesi	1
Uludağ Üniversitesi	1	Nişantaşı Üniversitesi	1
Afyon Kocatepe Üniversitesi	1	Sakarya Üniversitesi	1
Akdeniz Üniversitesi	1	Türk Hava Kurumu	1
Yıldız Teknik Üniversitesi	1	Atatürk Üniversitesi	1

Tablo 3’te üniversitelere göre tez dağılımını incelenmiştir. Görüleceği üzere iç kontrol ile ilgili olarak Marmara Üniversitesi’nde 24 adet tez yazılmıştır. İkinci sırada ise 10 adet tez ile İstanbul Ticaret Üniversitesi bulunmaktadır. Bu üniversiteyi de sırasıyla Gazi Üniversitesi ve Okan Üniversitesi takip etmektedir. Toplamda 44 üniversitede iç kontrol ile ilgili tez yazılmıştır.

Tablo 4. Tez Türüne Göre Tez Dağılımı

Tez Türü	f
Yüksek Lisans	99
Doktora	12

Tablo 4’te görüleceği üzere yazılan tezlerin büyük çoğunluğunu yüksek lisans tezler oluşturmaktadır. Toplamda 99 adet yüksek lisans tezi yazılmıştır. Doktora tezinin en çok yazıldığı üniversite ise 5 adet teze Marmara Üniversitesi olmuştur. Marmara Üniversitesi’ni 2 adet doktora tezi ile Gazi Üniversitesi ve Anadolu Üniversitesi takip etmiştir. Dokuz Eylül

Üniversitesi, Celal Bayar Üniversitesi ve Süleyman Demirel Üniversitesi'nde de birer adet doktora tezi yayınlanmıştır.

Tablo 5. Anabilim Dalına Göre Tez Dağılımı

Tez Türü	f
İşletme	94
Bankacılık	4
Kamu Yönetimi	3
Çalışma Ekonomisi	2
Eğitim Bilimleri	1
İktisat	1
İşletme Mühendisliği	1
Maliye	1
Muhasebe ve Denetim	1
Muhasebe ve Finans	1
Turizm ve İşletmeciliği	1
Uluslararası Finans	1
Eğitim Bilimleri	1

Tablo 5'ten elde edilen bilgilere göre tez dağılımlarının büyük bir bölümü İşletme Anabilim Dalı altında bulunmaktadır. Bu durumun temel sebebi birçok bilim dalının işletme anabilim dalının altında bulunmasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte Bankacılık, Kamu Yönetimi, Çalışma Ekonomisi, İktisat, Muhasebe ve Denetim gibi diğer anabilim dallarında da tez çalışması yapılmıştır.

Tablo 6. Kullanılan Yönteme Göre Tez Dağılımı

Tez Türü	f
Uygulama Örneği	68
İnceleme	22
Anket	20
Vaka Analizi	1

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere yayınlanan yüksek lisans tezlerinin büyük bölümü uygulama örneği içermektedir. Özellikle iç kontrol sistemlerinin farklı sektördeki uygulanabilirliği ve etkinliği uygulama örneği ile ölçülmüştür ve toplamda 68 adet tez yazılmıştır. Ayrıca 22 adet tez inceleme, 20 adet tez ise anket çalışmalarından oluşmaktadır. Son olarak 1 adet vaka analizi bulunmaktadır.

7. SONUÇ

İç kontrol sistemlerinin sürekli olarak güncellenmesi ve standartları uygulamaya başlayan işletme sayılarının gün geçtikçe artması, iç kontrole olan ilginin devam etmesini sağlamakta, dolayısıyla gelecekteki dönemde de konu ile ilgili tezlerin yazılacağı öngörülmektedir.

Araştırma sonuçlarında tezlerin büyük bir oranının yüksek lisans tezi olduğu ortaya çıkmıştır. Bu oranın ortaya çıkmasının en önemli sebebi dünya genelinde olduğu gibi doktora programlarının sayı ve kontenjanlarının yüksek lisans sayı ve kontenjanlarına göre oldukça az olmasıdır. Araştırmada incelenen tezlerin üniversite dağılımlarına bakıldığında, en çok tezin Marmara ve İstanbul Ticaret Üniversitesi'nde yazıldığı görülmektedir.

Tez konusunun belirlenmesi tez öğrencisinin ve tez danışmanın birlikte karar verdiği bir süreç olması sebebiyle ilgili konu ile yazılan tezlerin üniversite sıralaması üzerinde herhangi

bir etkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte incelenen tezlerin %50'sinin İstanbul'da bulunan üniversiteler tarafından yazıldığı görülmektedir.

Bu çalışma Türkiye'de belirli dönemde iç kontrol ile ilgili yazılmış olan tezlerin çalışma alanlarına ve yıllara göre olan eğilimlerini tespit etmeye çalışmıştır. Dolayısıyla gelecek dönemde yüksek lisans ve doktora aşamasındaki öğrencilerin tez konusu planlamasında yardımcı olacaktır. Dünya üzerinde iç kontrol sistemlerinin kullanımı gün geçtikçe artmakta ve muhasebe uygulamalarında önemli bir etkiye sahip olmaktadır. Dolayısıyla konu ile ilgili çalışmaların devam etmesi öngörülmektedir.

Bu çalışmada elde edilen veriler, içerik analizi yöntemi ile lisansüstü tezlerin taraması sonucu ulaşılmıştır. Bundan sonraki çalışmalarda iç kontrol ilr ilgili olarak makale taraması yapılabilir ve farklı metodolojik sınıflamalar kullanılabilir.

KAYNAKÇA

Kaval, Hasan. (2005). Muhasebe Denetimi (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle), Ankara: Gazi Kitabevi.

Yılcı, Münevver. (2003). İç Denetim, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları No.086.

Cömert, Nuran, (2016). "İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme" Marmara Business Review, Cilt:1, Sayı:1, Haziran 2016.

Gönen, Seçkin, (2009), İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.11, Sayı.1, Mart 2009.

Selimoğlu, Seval, (2011), İşletmelerde İç Kontrolün Önemi, II. Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, "Mobilya İmalatı Sektöründe Muhasebe/Finans, Vergi, Denetim ve Hukuk", Kayseri SMMMO, Kayseri.

Uyar, Süleyman, (2009), İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Kitabevi, Ankara.

Karacan, Sami ve Rahmi Uygun, (2016), Denetim ve Raporlama, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Selimoğlu, Seval Kardeş, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Ganite Kurt, Ali Alagöz, Serap Yanık, (2011), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara.

Bozkurt, Nejat, (2012), Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul.

Uşul, Hayrettin, (2015), TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara.