

# *İç Kontrolün Oluşturulmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma*

*The Role of Accountants in Establishing Internal Control:  
A Survey on Certified Public Accountants*

*Ahmet Tanç\**

*Murat Kara\*\**

## **ÖZ**

*Bu araştırmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının iç kontrolün oluşturulmasındaki rolünü incelemektir. Bu amaçla hazırlanan soru formu Malatya'da faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Elde edilen veriler istatistiksel analiz programına aktarılmış ve Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Araştırma sonucunda iç kontrolün bileşenlerinden kontrol çevresi, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetlerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı çalışan meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Bu bileşenlerde bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmektedirler. Ayrıca risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri bileşenlerinde ise bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.*

## **ANAHTAR KELİMELER**

*İç Kontrol, Muhasebe Meslek Mensubu, SMMM*

---

Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi Cilt:19 41.Yıl Özel Sayısı ss.37-56 **Makale Gönderim Tarihi: 25/12/2016 - Kabul Tarihi: 27/12/2016**

\* Yrd. Doç. Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü. [atanc@nevsehir.edu.tr](mailto:atanc@nevsehir.edu.tr)

\*\* Öğr. Gör., Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Gevaş Meslek Yüksekokulu, Turizm ve Otel İşletmeciliği Programı. [m.kara@yyu.edu.tr](mailto:m.kara@yyu.edu.tr)

**ABSTRACT**

*The aim of this paper is to examine the role of accountants in setting up internal control. The questionnaire form prepared for this purpose has been applied to accounting professionals working in Malatya city. The data that were obtained were entered into the statistical analysis program and Mann-Whitney U test was used to evaluate these data. As a result of the research, it has been determined that there is a statistically significant difference between CPAs working independently and CPAs working dependently in terms of the control environment, information and communication and monitoring activities as the components of internal control. In these components, CPAs working dependently assume more roles, duties and responsibilities than working independently professionals. And also, in risk assessment and control activities as the components of internal control, no statistically significant difference was found between CPAs working independently and CPAs working dependently.*

•

**KEYWORDS**

*Internal Control, Accountants, Certified Public Accountant-CPA*

## GİRİŞ

Globalleşme ile birlikte artan rekabet baskısı, işletmelerin; kendilerini yeniden yapılandırmak, örgütsel anlamda yenilenmek, sermaye yapılarını güçlendirmek, varlıklarını ve yatırımlarını korumak ve olası hataları ortadan kaldırmak için doğru ve güvenilir finansal bilgilere olan gereksinimini arttırmıştır. Küreselleşme sürecinde, tam rekabet ve hızlı piyasa koşullarında işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için etkin bir iç kontrol yapısını işletme bünyesine yerleştirmiş olmaları gerekmektedir. Bu şekilde işletmeler olası risk ve tehditlere karşı, güçlü ve zayıf yönlerini keşfederek gerekli müdahalelerde bulunabilirler.

İşletmelerin, varlıklarını ve kaynaklarını etkin kullanarak, oluşturduğu güven ve saygınlık mali tabloların şeffaf olmasıyla açıklanır. Bu şeffaflığı da hiç kuşkusuz iç kontrol yapısı sağlamaktadır. Etkili bir iç kontrol sistemi işletmelere finansal hedeflerini belirlemede, kaynak kayıplarını önlemede, işlemlerin kayıtlarının doğru tutulmasında ve güvenilir finansal tablolar hazırlamalarında yardımcı olabilir (Altay, 2010: 1). İç kontrol; işletme varlıklarının korunmasını, faaliyetlerin saptanmış politika ve prosedürlerle uyumlu yürütülmesini, faaliyetler arasında koordinasyon ve geri bildirim sağlanmasını, bu konularda standartlar ve kontrollerin yapılmasını ve ayrıca işletmede yapılan kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ya da bu kontrolleri değerlemeyi amaçlamaktadır.

İşletmeler artan ekonomik ilişkilerin etkisiyle büyüdükçe, işletmecilik faaliyetlerinin ve mali nitelikli olayların sayısı ve karmaşıklığı arttıkça, yöneticilerin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı da ortadan kalkmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuzluk ancak etkin bir iç kontrol oluşturularak ve devamlılığı sağlanarak giderilebilir (Gürbüz, 1995: 45). İç kontrol en genel haliyle; bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara faaliyetlerin uygunluğunu sağlamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistemdir (Cook vd., 1980: 198). İç kontrol dinamik, bütünlük yinelenen bir süreçtir. Bu yüzden doğrusal bir süreç olarak değil bir bileşenin diğerini etkilediği bütünlük bir yapı olarak kabul edilmektedir (Kurt ve Uçma, 2013: 85).

İşletme yönetimi için gerekli olan verilerin toplanması, saklanması, işlenmesi ve raporlanması etkin bir iç kontrol ve muhasebe organizasyonu ile mümkündür. Artan rekabet koşullarında günümüz işletmelerinin gelişimi için doğru, zamanında ve güvenilir finansal bilgilerin varlığı gereklidir (Akbulut, 2010: 2). Söz konusu bu bilgiler ise işletmede oluşturulan muhasebe organizasyonu ve etkin iç kontrol sistemiyle oluşturulabilir. İşletmelerin örgüt tipleri, faaliyet türleri, hukuki yapıları, büyüklükleri ve üretim teknikleri farklılık göstermelerinden dolayı her işletmenin muhasebe organizasyonu da farklı özellikler gösterebilir. Günümüzde işletmeler muhasebe sisteminde hatalı ve hileli işlemleri önlemek için iç kontrol sisteminin gerekliliğini gündeme getirmiştir. Bir işletmede etkin bir iç kontrol sistemini oluşturabilmek için iyi bir organizasyon yapısı, muhasebe sistemi, yeterli sayıda ve nitelikte personel ve iç denetimi gerçekleştirebilecek organizasyonel birim gereklidir. Bu gereklilikler sağlandığı takdirde, finansal tablolarda hata olasılığı azalmakta, çalışanların bireysel zaaflarından kaynaklanan olumsuzluklardan korunulmakta ve mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu artmaktadır (Gönen, 2007: 6).

Muhasebe meslek mensuplarının iç kontrolün oluşturulmasındaki rolü bu çalışmanın amacı olarak belirlenmiştir. Çalışmada bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol ile ilgili bakış açılarındaki farklılık da ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla iç kontrolün bileşenlerine yönelik 34 ifadenin yer aldığı soru formu Malatya’da faaliyet gösteren 165 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarından elde edilen verilere Mann-Whitney U testi gerçekleştirilmiştir. Yapılan araştırmada iç kontrolün bileşenlerinden kontrol çevresi, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetlerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı çalışan meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu üç iç kontrol bileşeninde bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlendiklerini ya da üstlenebileceklerini ifade etmişlerdir.

## 1. LİTERATÜR

Son yıllarda Türkiye’deki işletmeler açısından iç kontrolü konu edinen çalışmaların sayısında bir artış gözlenmektedir. Diğer yandan muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin iç kontrolü üzerindeki etkilerini araştıran araştırmalar sınırlı sayıdadır. Bu bölümde söz konusu çalışmalardan ve elde edilen bulgulardan kısaca bahsedilecektir.

Acar ve Akçakanat (2012) çalışmaları kapsamında gerçekleştirdikleri araştırmalarında üniversitelerin muhasebe birimleri olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemeyi amaçlamışlardır. Söz konusu araştırma kapsamında 74 devlet üniversitesine ulaşılmış olup Strateji Geliştirme Daire Başkanları ile anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda, iç kontrolü üniversitelerin daha çok ön mali kontrol olarak gördükleri, muhasebe sonuçlarını aylık ve üç aylık dönemlerde kamuoyuyla paylaşmadıkları ve iç kontrol eylem planındaki işlemleri genellikle gerçekleştirmedikleri sonuçlarına ulaşılmıştır. Bu çalışmada ayrıca, üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemini kurma ve yürütme hususunda belirli bir çaba içerisinde oldukları ancak gelinen noktada muhasebe birimlerinin iç kontrol açısından tatmin edici bir performans gösteremedikleri ifade edilmiştir.

Bir başka çalışmada Bozkurt (2014), Türkiye de bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) üzerinde bir anket uygulamıştır. Araştırma kapsamında 169 anket çalışması yapılmış ve örneklemin daha çok Marmara Bölgesi'nde yoğunlaştığı ifade edilmiştir. Araştırma sonucunda mükellef işletmede iç kontrolün varlığı ile muhasebecinin mükelleften sağladığı gelir arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Mükellef işletme iç kontrol sistemine sahipse, bir başka ifade ile muhasebe işlemleri kurumsal bir düzenleyici tarafından kontrol ediliyorsa muhasebecinin iş yükü azalacaktır. Elde edilen bir diğer sonuç ise; mükellef işletme iç kontrol sisteminin varlığının muhasebecinin hizmet performansının artırılmasını da pozitif yönde etkilediği şeklindedir.

İç kontrol ve muhasebe meslek mensubunun rolünü daha yakından ele alan bir diğer çalışma ise Gönen ve Solak (2016) tarafından gerçekleştirilmiştir. Gönen ve Solak (2016) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının iç kontrole ilişkin bilgi düzeyleri inceleyerek 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 araştırmışlar ve bu doğrultuda online olarak 101 adet anket uygulamışlardır. Araştırma sonucunda 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. Çalışmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol faaliyetlerinde aktif olarak rol almamalarının işletme

paydaşlarının talep ettiği daha şeffaf ve güvenilir bilginin sağlanmasını engelleyici bir durum olarak değerlendirilmiştir.

## **2. İÇ KONTROLÜN OLUŞTURULMASINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜNÜ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Çalışmanın bu bölümünde iç kontrolün oluşturulmasında bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının üstlendikleri rolü tespit etmeye yönelik olarak Malatya’da gerçekleştirilen araştırmaya ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

### **2.1. Araştırmanın Amacı**

İç kontrol finansal ve finansal olmayan raporlamanın güvenilirliği, kurum faaliyetlerinin yasalara, politika ve prosedürlere uygunluğu, faaliyetlerdeki etkinlik ve verimliliğin sağlanması amaçlarına hizmet etmektedir. Üstlenmiş olduğu amaçlar dikkate alındığında iç kontrolün işletmeler için oldukça kritik bir fonksiyon olduğu görülmektedir. İç kontrol birbiriyle ilişkili unsurlardan oluşan bütünlüklü bir sistemdir. Dolayısıyla iç kontrolün kurulması, geliştirilmesi ve izlenmesi konularında ihtiyaç duyulan insan kaynağı faktörü de oldukça önemlidir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, işletmelerde iç kontrolün nasıl kurulduğunu, prosedürlerin nasıl geliştirildiğini ve izleme faaliyetlerinin nasıl yapıldığını ortaya koymak ve söz konusu işlemlerde görev alacak bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının konu ile ilgili rol ve sorumluluklarını incelemektir. Çalışmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol ile ilgili üstlenmiş oldukları rol ve görevlerin neler olduğunu tespit etmek ve konu ile ilgili yeterlilik ve eksikliklerini ortaya koyabilmek amacıyla, meslek mensuplarına yönelik olarak Malatya ilinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

### **2.2. Araştırmanın Kapsamı**

Bu araştırma Doğu Anadolu Bölgesinde yer alan Malatya ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Ana kütleye ulaşım olanakları ve analizi yapılabilecek yeterli sayıda örnekleme sahip olan muhasebe meslek mensubunun bulunması nedeniyle araştırma Malatya ilinde uygulanmıştır. Soru formları Malatya’da faaliyet gösteren 390 muhasebe meslek mensubu arasından tesadüfi yöntemle seçilmiş 185’ine yüz yüze uygulanmıştır. Elde edilen anketlerin 20 adedinde çeşitli hataların saptanması nedeniyle değerlendirme dışı bırakılmıştır. Bu doğrultuda 34 ifadeden oluşan

165 soru formu araştırma kapsamında değerlendirilmeye alınmıştır. Yapılan anket çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının iç kontrolün etkinliğini ölçmek için iç kontrolün unsurları olan kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim sistemleri ve izleme faaliyetlerine ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiştir. Alınan cevaplar ışığında meslek mensuplarının iç kontrolün tasarlanmasında üstlenmiş oldukları rol, görev ve sorumlulukların düzeyi belirlenecektir. Elde edilen veriler istatistiksel analiz programına aktarılmış ve Mann-Whitney U testi uygulanmıştır.

Araştırma bulgularının test edilmesi ile ilgili uygun istatistiksel tekniğin seçilmesi konusunda iki ölçüt dikkate alınmıştır. Bunlar (Clark vd., 1998: 202-204):

1-Araştırmada kullanılan verilerin nominal, ordinal ya da ratio(oran) olup olmadığı,

2-Gözlemlerin normal dağılım gösteren bir ana kütlede seçilip seçilmediğidir.

Yukarıdaki ölçütlere göre, gözlemin yapıldığı ana kütle normal dağılım gösteriyorsa parametrik testlere başvurulurken; normal dağılım göstermiyorsa parametrik olmayan testler kullanılır. Diğer yandan ölçek verileri ordinal ve normal dağılım ise analizde parametrik testler uygulanırken; ölçek ordinal ve normal dağılım değilse parametrik olmayan testler uygulanmaktadır. Bu bilgiler ışığında, araştırmada kullanılan beşli Likert ölçeğinin ordinal veri veren bir ölçek olduğu Neuman tarafından savunulmaktadır (Lawrance, 2000: 182). Ana kütle normal dağılım göstermemesi, kullanılan Likert ölçeğinin ordinal veri veren bir ölçek olması ve bağımsız iki grubun karşılaştırılmasında kullanılan parametrik olmayan bir test olması nedeniyle, çalışmada parametrik olmayan Mann-Whitney U testi kullanılmıştır.

Güvenilirlik, bir hatadan bağımsız kalma düzeyini ifade etmekte ve bir ölçmenin geçerli sayılabılmesinin ilk koşulu, onun güvenilir olmasıdır. Ölçeğin güvenilirliği ise tutarlı, dengeli ve tekrar eden sonuçlar vermesiyle belirlenmektedir. Bu araştırmada, ölçeklerin güvenilirliğinin saptanmasında Cronbach  $\alpha$  değeri kullanılmıştır. Tespit edilen Cronbach Alpha değeri 0,927 olduğundan, verilerin güvenilirliği oldukça yüksektir.

### **2.3. Araştırmanın Bulguları**

Çalışmanın bu bölümünde, araştırma ile ilgili olarak öncelikle genel ya da demografik bulgulardan daha sonra ise araştırmaya katılan muhasebe meslek

mensuplarının iç kontrolün her bir bileşenine ilişkin üstlenmiş oldukları rol ve görevlere ait bulgulara yer verilecektir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının tamamının unvanı SMMM'dir.

**Tablo 1: Araştırmaya Katılanların Mesleki Faaliyet Sürelerine Göre Dağılımları**

Yıl	Frekans (f)	Yüzde (%)
1-9	37	22, 4
10-19	76	46, 1
20 ve üstü	52	31, 5
Toplam	165	100, 0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %46'sı 10–19 ve yaklaşık %32'si 20 yıl ve üstünde mesleki faaliyette bulunmaktadır. Tabla 1'de görüleceği üzere araştırmaya katılan meslek mensuplarının büyük bir bölümü 10 yıldan daha uzun bir süredir mesleki faaliyetlerini yerine getirmektedir.

**Tablo 2: Katılımcıların Bağımlı veya Bağımsız Çalışmalarına Göre Dağılımları**

	Frekans (f)	Yüzde (%)
Bağımsız Çalışan	100	60, 6
Bağımlı Çalışan	65	39, 4
Toplam	165	100, 0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %60,6'sı bağımsız; %39,4'ü ise bağımlı olarak mesleki faaliyette bulunmaktadır. Bağımsız meslek mensupları kendilerine ait mali müşavirlik bürolarında faaliyet gösterirken, bağımlı meslek mensupları sadece bir firma bünyesinde faaliyet göstermektedirler.

**Tablo 3: Araştırmaya Katılanların Cinsiyete Göre Bağımlı veya Bağımsız Çalışma Durumları**

(f)	Bağımsız	Bağımlı	Toplam
Erkek	83	45	128
Kadın	17	20	37
Toplam	100	65	165



Araştırmaya katılan meslek mensuplarının 100'ü bağımsız olarak faaliyet göstermekte olup bunların 83'ü erkek, 17'si ise kadındır. Araştırma katılan bağımlı faaliyet gösteren erkek meslek mensubu sayısı 45 iken kadın meslek mensubu sayısı ise 20'dir. Ayrıca erkeklerin bağımsız faaliyet gösterme oranı %65, bağımlı faaliyet gösterme oranı %35'dir. Kadınların bağımsız faaliyet gösterme oranı %46, bağımlı faaliyet gösterme oranı %54'tür. Erkeklerin bağımsız faaliyet göstermedeki oranı yüksek iken kadınların bağımlı olarak çalışmadaki oranı daha yüksektir. Araştırmaya katılan erkek muhasebe meslek mensupları kendi bürolarında bağımsız olarak faaliyet göstermeyi tercih ederken, kadınlar ise sadece bir işletme bünyesinde bağımlı olarak çalışmayı tercih etmektedirler.

### **2.3.1. Kontrol Çevresi İle İlgili Bulgular**

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının işletmelerde iç kontrol sistemleri kurulurken kontrol çevresiyle ilgili üstlendikleri rolleri belirlemek amacıyla 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış dokuz adet ifadeye katılım düzeyleri ölçülmüştür. Elde Edilen veriler analiz programına aktarılmış ve veriler normal dağılım göstermediği için non-parametrik testlerden Mann-Whitney U testi gerçekleştirilmiştir. Sonuçların yorumlanmasında 0,05 anlamlılık düzeyi dikkate alınmıştır.

**Tablo 4: Kontrol Çevresi Bileşeni İle İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

	Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P
1: İç kontrol amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için birimler arasında etkin bir koordinasyonun oluşturulması.	Bağımsız	100	81, 44	8144, 00	3, 094	0, 473
	Bağımlı	65	85, 40	5551, 00		
2: Çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarının açık ve net olarak belirlenmesi, sürekli olarak güncellenmesi.	Bağımsız	100	79, 66	7965, 50	2, 916	0, 166
	Bağımlı	65	88, 15	5729, 50		
3: İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyumun sağlanması.	Bağımsız	100	77, 60	7759, 50	2, 710	0, 031
	Bağımlı	65	91, 32	5935, 50		
4: İç kontrolün işletme yöneticileri ve personeli tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmesi.	Bağımsız	100	76, 26	7625, 50	2, 576	0, 004
	Bağımlı	65	93, 38	6069, 50		
5: İşletme ve birimlerine ait organizasyon şemasının hazırlanması ve buna bağlı fonksiyonel görev dağılımının yapılması.	Bağımsız	100	74, 15	7415, 00	2, 365	0, 001
	Bağımlı	65	96, 62	6280, 00		
6: Çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemlerin alınması.	Bağımsız	100	73, 28	7328, 00	2, 278	0, 000
	Bağımlı	65	97, 95	6367, 00		
7: Mesleki yeterliliğe önem verilmesi ve her görev için en uygun personelin seçilmesi.	Bağımsız	100	85, 04	8504, 00	3, 046	0, 425
	Bağımlı	65	79, 86	5191, 00		
8: Çalışan memnuniyetinin düzenli olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi	Bağımsız	100	78, 70	7869, 50	2, 820	0, 106
	Bağımlı	65	89, 62	5825, 50		
9: Yeni istihdam edilen personel için göreve uygun oryantasyon eğitiminin yapılması	Bağımsız	100	77, 10	7710, 50	2, 660	0, 026
	Bağımlı	65	92, 07	5984, 50		

Tablo 4 incelendiğinde 0,05 anlamlılık düzeyinde iç kontrolün bileşenlerinden kontrol çevresi ile ilgili üç, dört, beş, altı ve dokuz nolu

ifadelerde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Sıra ortalamalarında belirtilen değerlerin bağımlı meslek mensuplarındaki oranı bağımsız meslek mensuplarına ait orandan yüksek olduğu için belirtilen ifadelerde bağımlı meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla önem verdikleri görülmüştür. İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyumun sağlanması; işletmelerde var olan iç kontrolün işletme yöneticileri ve personeli tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmesi gerekliliği; işletme ve birimlerine ait organizasyon şemasının hazırlanması ve buna bağlı fonksiyonel görev dağılımının yapılması; çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemlerin alınması ve son olarak yeni istihdam edilen personel için göreve uygun oryantasyon eğitiminin yapılması konularında bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmeleri gerektiğini ifade etmişlerdir. Kontrol çevresi bileşenine yönelik olarak katılımcılara yöneltilen diğer ifadeler 0,05 anlamlılık düzeyinden yüksek oldukları için bağımsız ve bağımlı meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

### **2.3.2. Risk Değerleme İle İlgili Sonuçlar**

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının işletmelerde iç kontrol kurulurken risk değerlendirme bileşeni ile ilgili üstlendikleri roller ya da faaliyetlerin önem derecelerini belirlemek amacıyla 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış altı adet ifade yöneltilmiştir. Elde edilen cevaplara ilişkin analiz sonuçları Tablo 5’te yer almaktadır.

**Tablo 5: Risk Değerleme Bileşeni İle İlgili Mann- Whitney U Testi Sonuçları**

	<b>Gruplar</b>	<b>N</b>	<b>Sıralar Ortalaması</b>	<b>Sıralar Toplamı</b>	<b>M-Whitney U</b>	<b>P</b>
10: İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması.	Bağımsız	100	76, 70	7670, 50	2, 620	0, 018
	Bağımlı	65	92, 68	6024, 50		
11: İşletme için geçerli bir risk iştahının (kabul edilebilir risk düzeyi) belirlenmesi.	Bağımsız	100	81, 54	8154, 00	3, 104	0, 581
	Bağımlı	65	85, 25	5541, 00		
12: İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin amaçların belirlenmesi ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakları içeren plan ve programların oluşturması.	Bağımsız	100	78, 19	7819, 00	2, 769	0, 072
	Bağımlı	65	90, 40	5876, 00		
13: Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve alınacak önlemlerin belirlenmesi.	Bağımsız	100	80, 50	8050, 00	3, 000	0, 341
	Bağımlı	65	86, 85	5645, 00		
14: İşletmenin her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemesi.	Bağımsız	100	80, 02	8002, 00	2, 952	0, 256
	Bağımlı	65	87, 58	5693, 00		
15: İşletme çalışanlarının işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmesi.	Bağımsız	100	81, 32	8132, 00	3, 082	0, 521
	Bağımlı	65	85, 58	5563, 00		

Tablo 5'e bakıldığında 0,05 anlamlılık düzeyinde araştırmaya katılanlara yöneltilen ifadelerden sadece 10: İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması ifadesinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması konusunda bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmeleri gerektiğini ifade etmişlerdir. Diğer yandan genel olarak sıra ortalamalarında belirtilen değerlerin bağımlı meslek mensuplarındaki oranı bağımsız meslek mensuplarına oranından yüksek

olduğu için belirtilen ifadelerde bağımlı meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla önem verdikleri görülmüştür. Ancak 10 nolu ifadenin haricindeki diğer ifadelerimiz 0,05 anlamlılık düzeyinden yüksek oldukları için bağımsız ve bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

### 2.3.3. Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Sonuçlar

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına işletmelerde iç kontrol sistemleri kurulurken kontrol faaliyetleri ilgili üstlendikleri rolün önem derecelerini belirlemek amacıyla 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış yedi adet ifade yöneltilmiştir. Bu doğrultuda elde edilen analiz sonuçları Tablo 6’da yer almaktadır. **Tablo 6: Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

	Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P
16: İş süreçlerinin analizine dayalı her süreç ve birim için saptanmış yazılı standartların oluşturulması	Bağımsız	100	78, 48	7847, 50	2, 798	0, 091
	Bağımlı	65	89, 96	5847, 50		
17: Kayıt ve varlıkların kaybolmasını önleyen kontrollerin geliştirilmesi (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrılığı gibi...)	Bağımsız	100	81, 15	8115, 00	3, 065	0, 472
	Bağımlı	65	85, 85	5580, 00		
18: İşlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanmasını sağlayan bir sistemin oluşturulması	Bağımsız	100	79, 81	7981, 00	2, 931	0, 231
	Bağımlı	65	87, 91	5714, 00		
19: Yasal düzenlemelerdeki değişikliklerin iç kontrole zamanında ve tam olarak aktarılmasının sağlanması.	Bağımsız	100	80, 50	8050, 50	3, 000	0, 328
	Bağımlı	65	86, 84	5644, 50		
20: Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmelerin yapılması, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmaların oluşturulması.	Bağımsız	100	81, 54	8153, 50	3, 104	0, 559
	Bağımlı	65	85, 25	5541, 50		
21: Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi.	Bağımsız	100	76, 70	7593, 00	2, 643	0, 028
	Bağımlı	65	91, 34	5937, 00		
22: Personelin görevden ayrılmasına ilişkin prosedürlerin detaylı bir şekilde belirlenmesi.	Bağımsız	100	78, 54	7854, 00	2, 804	0, 095
	Bağımlı	65	89, 86	5841, 00		

Tablo 6 incelendiğinde 0,05 anlamlılık düzeyinde araştırmaya katılanlara konu ile ilgili yöneltilen ifadelerden sadece “Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi” ifadesinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Sıra ortalamalarında belirtilen değerlerin bağımlı meslek mensuplarındaki oranı bağımsız meslek mensuplarına oranından yüksek olduğu için belirtilen ifadelerde bağımlı meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla önem verdikleri görülmüştür. Bununla birlikte “her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi” dışındaki ifadeler 0,05 anlamlılık düzeyinden yüksek oldukları için bağımsız ve bağımlı meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

#### **2.3.4. Bilgi ve İletişim İle İlgili Sonuçlar**

Araştırmaya katılanların iç kontrol oluşturulurken bilgi ve iletişim faaliyetleri ile ilgili üstlendikleri rolün önemini belirlemek amacıyla 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış altı adet ifade yöneltilmiştir. Aşağıdaki tabloda elde edilen cevaplara ait analiz sonuçları gösterilmektedir.

**Tablo 7: Bilgi ve İletişim İle İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

	Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P
23: Faaliyetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan verilerin güncel ve doğru şekilde temin edilmesini sağlamaya yönelik bilgi sistemleri geliştirilmesi	Bağımsız	100	77, 56	7756, 00	2, 706	0, 027
	Bağımlı	65	91, 37	5939, 00		
24: Birbirinden bağımsız sistemler arasındaki veri akışının doğruluğuna dair kontrollerin geliştirilmesi	Bağımsız	100	77, 22	7722, 50	2, 672	0, 027
	Bağımlı	65	91, 88	5972, 50		
25: Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişilebilmesi	Bağımsız	100	77, 28	7728, 50	2, 678	0, 028
	Bağımlı	65	91, 79	5966, 50		
26: Elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile kurum içi haberleşmeyi de kapsayan bir kayıt ve dosyalama sisteminin oluşturulması, kaydedilmesi ve arşivlenmesi	Bağımsız	100	74, 38	7438, 50	2, 388	0, 001
	Bağımlı	65	96, 25	6256, 50		
27: Kayıt ve dosyalama sisteminin, kişisel verilerin güvenliği ve korunmasını sağlaması	Bağımsız	100	76, 50	7650, 00	2, 600	0, 007
	Bağımlı	65	93, 00	6045, 00		
28: Finansal tabloların, finansal değerlendirmeye yönelik yeterli, doğru, tutarlı ve güncel bilgiler içermesi	Bağımsız	100	80, 66	8066, 00	3, 016	0, 294
	Bağımlı	65	86, 60	5629, 00		

Tablo 7’de incelendiğinde 0,05 anlamlılık düzeyinde 23: Faaliyetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan verilerin güncel ve doğru şekilde temin edilmesini sağlamaya yönelik bilgi sistemleri geliştirilmesi, 24: Birbirinden bağımsız sistemler arasındaki veri akışının doğruluğuna dair kontrollerin geliştirilmesi, 25: Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişilebilmesi, 26: Elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile kurum içi haberleşmeyi de kapsayan bir kayıt ve dosyalama sisteminin oluşturulması, kaydedilmesi ve arşivlenmesi ve 27: Kayıt ve dosyalama sisteminin, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlaması ifadelerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Bir başka deyişle söz konusu ifadelerdeki faaliyetlerde bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmeleri gerektiğini düşünmektedirler. Bu başlık altındaki ifadelerden sadece “Finansal tabloların, finansal değerlendirmeye yönelik yeterli, doğru, tutarlı ve güncel bilgiler içermesi” ifadesi 0,05 anlamlılık

düzeyinden yüksek olduğu için bağımsız ve bağımlı meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

### 2.3.5. İzleme Faaliyetleri İle İlgili Sonuçlar

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına iç kontrol bileşenlerinden izleme faaliyetleri ile ilgili üstlendikleri rolün önem derecelerini belirlemek amacıyla 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış altı adet ifade yöneltilmiştir.

**Tablo 8: İzleme Faaliyetleri İle İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

	Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P
29: İç kontrolün etkinliğinin yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilmesini sağlamak	Bağımsız	100	80, 40	7959, 50	3, 010	0, 403
	Bağımlı	65	85, 70	5570, 50		
30: İç kontrolün sürekli gözlenmesi ve eksikliklerin belirlenmesi	Bağımsız	100	79, 35	7935, 00	2, 885	0, 147
	Bağımlı	65	88, 62	5760, 00		
31: İç kontrolde meydana gelen aksaklıkların ilgili personel tarafından bir üst amire raporlanması	Bağımsız	100	77, 72	7772, 00	2, 722	0, 035
	Bağımlı	65	91, 12	5923, 00		
32: İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlenmesi ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanması	Bağımsız	100	73, 15	7315, 00	2, 265	0, 000
	Bağımlı	65	98, 15	6380, 00		
33: Her düzeydeki işletme yöneticisinin verilen görevlerin sonucunu izlemesine yönelik mekanizmaların oluşturulması	Bağımsız	100	76, 93	7693, 00	2, 643	0, 016
	Bağımlı	65	92, 34	6002, 00		
34: İç kontrolün gözlenmesi için iç denetim biriminin oluşturulması	Bağımsız	100	75, 23	7523, 00	2, 473	0, 001
	Bağımlı	65	94, 95	6172, 00		



Tablo 8'deki bulgular incelendiğinde sıra ortalamalarında belirtilen değerlerin bağımlı meslek mensuplarındaki oranı bağımsız meslek mensuplarına oranından yüksek olduğu için belirtilen ifadelerde bağımlı meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla önem verdikleri görülmüştür. Diğer yandan 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolde meydana gelen aksaklıkların ilgili personel tarafından bir üst amire raporlanması; iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlenmesi ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanması; her düzeydeki işletme yöneticisinin verilen görevlerin sonucunu izlemesine yönelik mekanizmaların oluşturulması ve iç kontrolün gözlenmesi için iç denetim biriminin oluşturulması ifadelerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.

### SONUÇ

Dünyada sürekli olarak gelişen rekabet ortamı, işletmelerin; kendilerini yeniden yapılandırma, örgütsel anlamda yenilenecek sermaye yapılarını güçlendirme, varlıklarını koruma ve olası hataları ortadan kaldırarak güvenilir finansal bilgilere, aynı zamanda da iç kontrole olan gereksinimlerini arttırmıştır. Bu kapsamda işletmelerin büyümesi, işlem hacimlerinin artması ve faaliyetlerinin karmaşık bir hale gelmesi nedeniyle, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan örgüt yapılarına ihtiyaç duyulmaktadır.

İşletmelerin ve karar alıcıların doğru, güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını en verimli şekilde karşılayabilmek için örgüt yapılarının içinde etkin bir iç kontrole olan ihtiyaç her geçen gün daha da artmaktadır. Söz konusu ihtiyacı ortaya çıkaran birçok ulusal ve uluslararası gelişmeler bulunmaktadır. Başta ABD'de Enron ve Worldcom gibi firmalarda yaşanan denetim ve muhasebe skandalları, devamında dünyada finans sektörü başta olmak üzere ortaya çıkan istikrarsızlık ve kriz ortamı işletmelerde etkin bir iç kontrolün ne derece önemli olduğunu ortaya koymuştur. Skandalların ardından iç kontrolün önemi üzerinde durulmuş ve etkinliğini sağlayabilmek için 2002 yılında ABD'de Sarbanes Oxley Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, iç kontrollerin daha sağlıklı ve etkin olarak yapılmasını ve denetim işlemi yapan firmaların bazı hizmetlerini sınırlandırmayı amaçlamıştır.

Türkiye'de ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yayınlanması ve Kamu Gözetimi Kurumu'nun kurulması gibi gelişmeler sonrasında bağımsız denetimin kapsamının genişletilmiştir. Bağımsız denetim sürecinin doğası

gereği işletmelerdeki iç kontrol sisteminin mevcudiyeti ve işleyiş etkinliği gibi konular daha çok önem kazanmaya başlamıştır. İç kontrol sistemi; bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından düzenlenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluk gibi amaçlarına ulaşmada dikkate alınmak üzere tasarlanmış bir süreç olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere iç kontrolün gerek tasarımı gerekse etkin bir şekilde işletilmesi noktasındaki rol ve sorumluluklarda kurumdaki belli bir grubun değil bütün yönetici ve çalışanların katılımı esastır. Diğer yandan bir kurumda iç kontrolün oluşturulması ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için liderlik görevi üstlenecek ve kurum faaliyetlerini bütünsel bir şekilde değerlendirebilecek insan kaynağı gereksinimi bulunmaktadır. Bu noktada işletmelerin sadece finansal raporlama sistemi ile ilgili oldukları düşünülse de mali müşavirler iç kontrol açısından oldukça değerli bir insan kaynağı unsudur.

Bu doğrultuda muhasebe meslek mensuplarının iç kontrolün oluşturulmasındaki rolünün incelemesi bu çalışmanın amacı olarak belirlenmiştir. Çalışmada ayrıca bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol ile ilgili bakış açılarındaki farklılık da ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla iç kontrolün bileşenlerine yönelik 34 ifadenin yer aldığı soru formu Malatya'da faaliyet gösteren 165 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarından elde edilen verilere Mann-Whitney U testi gerçekleştirilmiştir. Yapılan araştırmada iç kontrolün bileşenlerinden kontrol çevresi, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetlerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı çalışan meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu üç iç kontrol bileşeninde bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlendiklerini ya da üstlenebileceklerini ifade etmişlerdir. Ayrıca araştırma sonucu elde edilen bir diğer bulgu ise risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri bileşenlerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı çalışan meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamasıdır.

Bu noktada işletmelerin fayda-maliyet dengesi gözeterek kurum içinde görev yapan serbest muhasebeci ve mali müşavirlik ruhsatı olan meslek mensuplarını istihdam etmeleri hem finansal raporlama sistemleri hem de iç kontrol açısından oldukça faydalı sonuçlar doğuracaktır. Ayrıca kurumlarda iç kontrolün tasarımı ve sağlam bir şekilde işleyebilmesi için liderlik ve destek rollerini gerçekleştirebilecek muhasebe meslek mensuplarının konu ile ilgili

farkındalık ve bilgi birikimlerinin artırılması için meslek odalarının eğitim faaliyetlerini yoğunlaştırması gerekmektedir. Özellikle risk ve kontrol dengesinin sağlanması açısından iç kontrolün önemli ve teknik bir bileşeni olan risk değerlemesi ile ilgili eğitim faaliyetleri meslek mensuplarına katkı sağlayacaktır. Çünkü iç kontrol ve risk yönetimi madalyonun iki yüzü gibi birbirinin ayrılmaz parçalarıdır. Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için etkili bir risk yönetimi sürecinin var olması gerekmektedir (Selimoğlu ve Ertan, 2016: 91).

Bu çalışma kapsamında gerçekleştirilen araştırmanın sadece Malatya ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol ile ilgili üstlenmiş oldukları rol ve görevleri analiz edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol sistemi ile ilgili üstlenmiş oldukları rol ve görevler ile ilgili daha geniş katılımlı çalışmalar yapılabilir. Bu araştırma işletmelere hizmet sunan muhasebe meslek mensupları üzerine uygulanmıştır. Konu ile ilgili beklenti ve talepleri daha net bir şekilde ortaya koyabilmek için işletme sahip ve yöneticilerinin de tutum ve düşüncelerinin ölçüldüğü araştırmalar farklı çalışmalarını konusu edinilebilir.

**KAYNAKÇA**

- Acar, Durmuş ve Akçakanat, Özen (2012), *Özel Bütçeli İdarelerden Üniversitelerin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 37-Eylül, ss. 25-45.
- Akbulut, Emre (2010), *Trakya Bölgesinde Ayçiçek Yağı Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi*, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altay, Sevil Özge (2010), *Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozkurt, Orhan (2014), *Mükellef Firmanın İç Muhasebe Kontrol Sistemi, Firma Büyüklüğü ve Üünün Bağımsız Muhasebeci Geliri ve Hizmet Performansı Üzerine Etkisi*, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 10, Sayı 21, ss. 65-86.
- Clark, Mona- Riley, Michael, Wilkie Ella ve diğerleri (1998), *Researching and Writing Dissertations in Hospitality and Tourism*, International Thomson Business Pres, London.
- Gönen, Seçkin-Solak, Bilal (2016), *İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (Özel Sayı-1), ss. 727-759.
- Gönen, Seçkin (2007), *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gürbüz, Hasan (1995), *Muhasebe Denetimi*, 4.Baskı, Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi.
- John, COOK -Gary W-Winkle M (1980), *Auditing: Philosophy and Technique*, Mifflin Company, Boston , s.198.
- Kurt, Ganite ve Uçma, Tuğba (2013) *COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 2, ss. 79-89.
- Lawrence, Neuman (2000), *Social Research Method: Qualitative and Quantative Approaches*, 4. Baskı, Allyn and Bacon, Boston.
- Selimoğlu, Seval K. ve Ertan, Yasemin (2016), *İç Kontrol ve Risk Değerleme (Bütünleşik Yaklaşımla KOBİ'lerde Risk Temelli İç Kontrol*, Editörler: G. Kurt ve T. Uçma), Gazi Kitabevi, Ankara, ss. 77-114.