



**T.C.  
RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**ÇAY İŞLETMELERİNDE ETKİN İÇ KONTROL  
SİSTEMİ OLUŞTURULMASININ KURUMSAL  
YÖNETİM İLKELERİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR  
UYGULAMA  
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Celil GÖKKAYA**

**Doç. Dr. Mustafa SAVCI  
Danışman**

**RİZE  
2021**

## KABUL VE ONAY

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalında, Celil GÖKKAYA tarafından hazırlanan *Çay İşletmelerinde Etkin İç Kontrol Sistemi Oluşturulmasının Kurumsal Yönetim İlkelerine Etkisi Üzerine Bir Uygulama* başlıklı bu çalışma, 23/02/2021 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Mustafa SAVCI

Kabul/Red

Üye: Doç. Dr. Ahmet Yanık

Kabul/Red

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Münevver KATKAT ÖZÇELİK

Kabul/Red

.../.../...

Doç. Dr. Ahmet YANIK

Enstitü Müdürü

## ETİK BEYAN

Tezli yüksek lisans Programından mezun olmak üzere teslim ettiğim "*Çay İşletmelerinde Etkin İç Kontrol Sistemi Oluşturulmasının Kurumsal Yönetim İlkelerine Etkisi Üzerine Bir Uygulama*" konulu tezimi, bilim ve araştırma etiği prensiplerine riayet edilerek tarafımdan yazılmıştır.

Eserimde, başka kaynaklardan aktarılan bütün bilgi ve alıntılar, Enstitünüz Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak açıkça gösterilmiştir. Kaynağı gösterilenler dışında kalan bütün bilgiler uygun araştırma yöntemi kullanılarak tarafımdan edinilmiş ve esere bu şekilde yansıtılmıştır. Şahsıma ait olmayan hiçbir bilgi, kasıt veya kusurlar, şahsıma aitmiş gibi gösterilmemiştir. İnternet kaynakları dahil, sahibine / kaynağına atıf yapılmaksızın hiçbir bilgi kullanılmamıştır.

Aksinin ortaya çıkması halinde doğacak bütün hukuki, idari, akademik ve etik sorumluluk tarafıma ait olacaktır. Eserin tesliminden sonra herhangi bir zamanda, bilim etiğine aykırılık tespit edilmesi ve / veya eserimle ilgili intihal veya intihal şeklinde anlaşılacak bir durumun ortaya çıkması halinde; Üniversiteniz ve eğitim kadronuzun hiç bir şekilde sorumlu tutulmayacağını hür irademle kabul, beyan ve taahhüt ederim. 23/02/2021

**Celil GÖKKAYA**

## ÖN SÖZ

Küreselleşme ile birlikte doğru orantılı olarak yoğunlaşan rekabet ortamı, işletmelerin daha az hata yapmalarını ve buna bağlı olarak daha yüksek verim sağlamalarını zorunlu hale getirmiştir. İç kontrol sistemi bu noktada işletmelerin rekabet ortamında öne geçebilmeleri ve bunda süreklilik sağlayabilmeleri için tüm faaliyetlerini kapsayan bir gereklilik halini almıştır. İç kontrol sistemi aynı zamanda tanımı gereği kurumsal yönetimi destekleyen bir unsur olmuştur. Bu çalışmada çay işletmeleri özelinde gerek kamu sektörü, gerekse özel sektör alanında iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim ilkeleri üzerindeki etkisi incelenmiş ve bir takım sonuçlar ortaya konulmuştur.

Hem yüksek lisans öğrenimim, hem de bu çalışmanın başından sonuna değin desteklerini esirgemeyen ve ihtiyaç duyduğum her konuda bana yol gösteren danışman hocam Sayın Doç. Dr. Mustafa SAVCI'ya minnet borcumu ifade eder, saygılarımı sunarım.

Çalışmanın veri toplama aşamasında yardımlarını gördüğüm tüm çay işletmeleri yönetici ve çalışanlarına, ayrıca bu süreçte daima yanımda olan Sayın Gürkan AÇIKEL'e, bilgi ve tecrübelerini esirgemeyen Sayın Sefer ATAMAN'a ve dost addediğim Burak CÜRE'ye saygılarımı sunar, teşekkürü bir borç bilirim.

Celil GÖKKAYA

## İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY .....	2
ETİK BEYAN .....	3
ÖN SÖZ .....	4
İÇİNDEKİLER .....	5
ÖZET .....	10
ABSTRACT .....	11
KISALTMALAR.....	12
TABLolar LİSTESİ.....	14
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	15
GİRİŞ.....	16

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. GENEL AÇIKLAMA.....	20
1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI .....	21
1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GELİŞİMİ .....	23
1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI.....	23
1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Etken Faktörler .....	24
1.4.1.1. Risk Faktörü.....	24
1.4.1.2. Maliyet Faktörü.....	25
1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI.....	25

1.5.1. Kontrol Ortamı.....	26
1.5.2. Risk Değerlendirmesi.....	26
1.5.3. Kontrol Faaliyetleri .....	27
1.5.4. Bilgi ve İletişim.....	27
1.5.5. İzleme.....	28
1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI .....	28
1.6.1. İç kontrol Sisteminin Genel Amaçları .....	29
1.6.2. İç kontrol Sisteminin Özel Amaçları .....	30
1.7. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETMEYE FAYDALARI.	30
1.8. İÇ KONTROL YAPISI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER .....	33
1.8.1. İç Kontrol Yapısı İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler.....	33
1.8.1.1. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) İç Kontrol Modeli.....	33
1.8.1.2. COBIT.....	35
1.8.1.3. eSAC .....	36
1.8.1.4. CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli .....	36
1.8.1.5. SysTrust (System Trust) Modeli.....	37
1.8.1.6. Turnbull Modeli .....	37
1.8.2. İç Kontrol Yapısı İle İlgili Ulusal Düzenlemeler.....	38
1.8.2.1. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol Sistemi .....	38
1.8.2.2. BDDK Düzenlemeleri ve İç Kontrol Sistemi .....	38
1.8.2.3. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler .....	39
1.8.2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler .....	41
1.9. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE KURUMSAL YÖNETİM.....	42
1.9.1. Kurumsal Yönetimde İç Kontrol Sisteminin Rolü.....	43

1.9.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği ve İç Kontrol Sistemi .....	43
1.9.3. Kurumsal İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Önemi .....	44
1.9.4. İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetime Etkisi .....	46

## İKİNCİ BÖLÜM

### KURUMSAL YÖNETİM VE ÇAY İŞLETMELERİ

2.1. GENEL AÇIKLAMA.....	48
2.2. KURUMSAL YÖNETİMİN TANIMI.....	48
2.3. KURUMSAL YÖNETİMİN GELİŞİMİ.....	49
2.3.1. Küresel Olarak Kurumsal Yönetim.....	49
2.3.2. Türkiye’de Kurumsal Yönetim .....	51
2.4. KURUMSAL YÖNETİMİN İLKELERİ .....	53
2.4.1. Şeffaflık.....	54
2.4.2. Adillik/Eşitlik.....	54
2.4.3. Hesap Verebilirlik .....	55
2.4.4. Sorumluluk.....	56
2.5. KURUMSAL YÖNETİM MODELLERİ .....	56
2.5.1. Anglo-Sakson Modeli .....	56
2.5.2. Kıta Avrupası Modeli.....	57
2.6. ÇAY İŞLETMESİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	58
2.7. ÇAY İŞLETMELERİNİN TÜRKİYE’DEKİ YERİ VE ÖNEMİ.....	59
2.8. ÇAY İŞLETMELERİNDE KURUMSAL YÖNETİMİN GEREKLİLİĞİ	61
2.8.1. Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetimin Gerekliliği .....	61
2.8.2. Özel Sektörde Kurumsal Yönetimin Gerekliliği.....	63

2.9. ÇAY İŞLETMELERİNDE KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ İLİŞKİSİ.....	64
2.9.1. Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliği.....	65
2.9.2. Özel Sektörde Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliği .....	68

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİ UNSURLARININ KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. GENEL AÇIKLAMA.....	71
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	71
3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI.....	72
3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....	72
3.5. ARAŞTIRMANIN MODELİ .....	72
3.6. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ .....	73
3.7. VERİLERİN ANALİZİ .....	74
3.8. BULGULAR VE YORUMLAR .....	75
3.8.1. Kamu Ve Özel Çay Fabrikalarında Çalışanların Demografik Özellikleri.....	76
3.8.2. Araştırmada Kullanılan Ölçek Yapılarına Yönelik Betimsel Analiz Ve Açımlayıcı Faktör Analizi (AFA) .....	76
3.8.2.1. Kurumsal Yönetim İlkeleri İfadelerine Yönelik Açımlayıcı Faktör Analizi ve Betimsel Analiz.....	76
3.8.2.2. İç Kontrol Sistemi İfadelerine Yönelik Açımlayıcı Faktör Analizi ve Betimsel Analiz .....	80
3.8.3 Güvenirlilik Analizi .....	84

3.8.4 Araştırma Kullanılan Yapılara Yönelik Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA).....	85
3.8.4.1. İç Kontrol Sistemi Ölçeğine Yönelik DFA.....	86
3.8.4.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri Ölçeğine Yönelik DFA.....	88
3.8.5. Yem İle Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi .....	89
3.8.6. Fark Testleri Ve Hipotez Çözümlemesi.....	93
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	96
KAYNAKÇA .....	100
ÖZ GEÇMİŞ.....	116

**Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Ana Bilim Dalı:** İşletme

**Tez Türü:** Yüksek Lisans Tezi

**Danışman:** Doç. Dr. Mustafa SAVCI

**Hazırlayan:** Celil GÖKKAYA

**Yıl:** 2021

**Sayfa Sayısı:** 116

## **ÖZET**

### **ÇAY İŞLETMELERİNDE ETKİN İÇ KONTROL SİSTEMİ OLUŞTURULMASININ KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

İç kontrol sistemi, işletmelerde hata ve hilelerin olmadığı bir organizasyonun oluşturulması, çalışmalar hakkında üst yönetime net bilgi sağlanması ve işletmelerin hedeflerine etkin bir şekilde ulaşması için en uygun çalışma ortamını sunmaktadır. İç kontrol sistemi aynı zamanda kurumsal yönetimi destekleyen ve her kurumda olması gereken çok önemli bir faaliyettir. Bu çalışmanın amacı, çay işletmelerinde uygulanan iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim ilkelerine etkisini belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda yapılan analizler sonucunda iç kontrol sistemi unsurlarından kontrol ortamının kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ve hesap verebilirliğe etkisinin olduğu, risk değerlendirme unsurunun, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirliğe etkisinin olduğu, kontrol faaliyetleri unsurunun sorumluluk, şeffaflık, adillik ve hesap verebilirliğe etkisinin olduğu, bilgi ve işlem unsurunun sorumluluğa etkisinin olduğu, son olarak izleme alt unsurunun ise sorumluluk ve adillığe etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çay işletmelerinin özel sektöre ve kamuya ait olmaları ile; iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim ilkeleri arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Elde edilen bu bulgular neticesinde işletmelere önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Çay İşletmeleri, İç Kontrol Sistemi, Kurumsal Yönetim İlkeleri

**Recep Tayyip Erdogan University Graduate School of Social Sciences**  
**Department:** Business Administration  
**Thesis Type:** Master Thesis  
**Supervisor:** Doç. Dr. Mustafa SAVCI  
**Author:** Celil GÖKKAYA  
**Year:** 2021  
**Pages:** 116

## **ABSTRACT**

### **AN APPLICATION ON THE EFFECT OF CREATING AN EFFECTIVE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN TEA BUSINESSES ON CORPORATE GOVERNANCE PRINCIPLES**

The internal control system offers the most suitable working environment for the establishment of an organization free of errors and frauds, providing clear information to the senior management about the works and for the enterprises to reach their goals effectively. Internal control system is also a very important activity that supports corporate management and should be in every institution. The purpose of this study is to determine the effect of internal control system applied in tea establishments on corporate governance principles. As a result of the analyzes made in line with this purpose, the control environment, which is one of the elements of the internal control system, has an effect on the responsibility and accountability from the corporate governance principles, the risk assessment element has an effect on responsibility, transparency (transparency) and accountability, and the control activities element has an effect on responsibility, transparency, fairness and accountability. It has been determined that the information and processing element has an effect on the responsibility, and the monitoring sub-element has an effect on responsibility and fairness. In addition, by the fact that tea enterprises belong to the private sector and the public; It has been determined that there is a significant difference between the internal control system and corporate governance principles. As a result of these findings, suggestions were made to the enterprises.

**Keywords:** Tea Enterprises, Internal Control System, Corporate Governance Principles

## KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AFA	Açıklayıcı Faktör Analizi
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Birliği
AICPA	Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
BT	Bilişim Teknolojileri
CEO	Genel Müdür
CICA	Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
COBİT	Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri
CoCo	Criteria of Control Objectives
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
DFA	Doğrulayıcı Faktör Analizi
eSAC	Elektronik Sistemler Güvence Kontrolü Modeli
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
ITGI	IT Governance Institute
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
OECD	İktisadi İşbirliği ve Geliştirme Teşkilatı
PCAOB	Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası
RG	Resmi Gazete
SOX	Sarbanex-Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SysTrust	Güven Sistemi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu

TÜİK  
TÜSİAD  
Vd

Türkiye İstatistik Kurumu  
Türkiye Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği  
ve diğerleri



## TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. Ölçek ve Alt Boyutlarının Çarpıklık ve Basıklık Değerleri .....	75
Tablo 2. Kalımcıların Çalıştığı Fabrika Statüsüne Dair Dağılımı .....	76
Tablo 3. Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin AFA Sonuçları.....	77
Tablo 4. Kurumsal Yönetim İlkeleri Anketinde Analiz Dışına Çıkarılan İfadeler .....	78
Tablo 5. Kurumsal Yönetim İlkeleri Anketi İfadelerine Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları.....	79
Tablo 6. İç Kontrol Sistemine İlişkin AFA Sonuçları .....	80
Tablo 6. (Devam) İç Kontrol Sistemine İlişkin AFA Sonuçları .....	80
Tablo 7. İç Kontrol Sistemi Anketinde Analiz Dışına Çıkarılan İfadeler..	82
Tablo 8. İç Kontrol Sistemi Anketi İfadelerine Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları .....	82
Tablo 8. (Devam) İç Kontrol Sistemi Anketi İfadelerine Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları.....	82
Tablo 9. Yeşil Ürün Algısı Ölçeği ve Alt Boyutlarına ve Seçim Davranışlarına Ait Güvenilirlik Analizi Bulguları.....	85
Tablo 10. İç Kontrol Sistemi Ölçeğinin Uyum İndeks Değerleri .....	86
Tablo 11. Kurumsal Yönetim İlkeleri Ölçeğinin Uyum İndeks Değerleri	88
Tablo 12. Hipotez Testleri .....	90
Tablo 13. Fabrikanın Statüsüne Göre İç Kontrol Sistemleri ve Alt Boyutlarından Elde Edilen Ortalama Skorların Farklılaşma Durumu .....	94
Tablo 14. Fabrikanın Statüsüne Göre Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Alt Boyutlarından Elde Edilen Ortalama Skorların Farklılaşma Durumu .....	95

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Araştırmanın Modeli.....	72
Şekil 2. İç Kontrol Sistemi Ölçeği DFA Sonuçları.....	87
Şekil 3. Kurumsal Yönetim İlkeleri Ölçeği DFA Sonuçları.....	89
Şekil 4. Araştırma Hipotezleri Doğrultusunda Oluşturulan Yem.....	93



## GİRİŞ

ABD’de yaşanan Enron, Worldcom gibi büyük şirketlerin muhasebe skandalları ve küresel çapta yaşanan muhasebe, finans ve denetim skandalları sebebiyle, günümüzde yönetim anlayışı değişmiş, buna bağlı olarak da reform çabaları gündeme gelmiştir. Artan bütçe açıkları, ekonominin küreselleşmesi, bunun sonucu olarak uluslararası rekabetin artması ve özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan değişim baskıları nedeniyle meydana gelen yeni ekonomik koşullar bazı kavramların literatüre girmesine neden olmuştur (Uğurlu, 2018: 1). Küresel skandallar sebebiyle iç kontrol sisteminin önemi son derece artmıştır. Skandalların meydana gelmesinde çok farklı etmenler rol oynamıştır. Diğer etmenlerin yanında iç kontrol sistemlerinin olmaması, etkinliğinin sağlanamaması, gözetim ve takibinin yapılamaması gibi hususlar önemli rol oynamıştır (Aksoy, 2020: 1).

Artan işletme faaliyetleri ile birlikte ekonomik alanda ortaya çıkan bilgilerden oluşan finansal tablolara duyulan ihtiyaç giderek artmıştır. Bu durum finansal kaynakların kullanımına ilişkin nasıl adım atılacağı hususunda oldukça önemli görülmüş ve buna bağlı olarak finansal tabloların objektif ve güvenilir olması gerekliliği ortaya çıkmıştır (Ergüden, 2009: 46).

İşletmeler günümüzde farklı risklerle karşı karşıya gelebilmektedir. Bu riskler iç ve dış etkenlerden kaynaklı olabilir. Dış riskler genellikle firma dışında gelişen, rekabet ortamından kaynaklı sistemler nedeniyle olabilmektedir. İç riskler ise işletmenin içerisinde ortaya çıkan hatalardan kaynaklı oluşabilmektedir. İşletmeler bu olası risklerden dolayı ciddi maddi kayıplar yaşamakta hatta itibar kaybına bile uğrayabilmektedir (Çiçek, 2020: 1). Bunun önüne geçebilmek için yöneticiler idare ettiği şirketleri daha sağlıklı bir şekilde kontrol edebilmek için farklı yöntemlere başvurabilmektedir. Bu yöntemlerden birisi de iç kontrol sistemleridir. İşletmeler karlılık oranlarını artırmak, hedeflere ulaşabilmek ve işin doğal akışı esnasında ortaya çıkabilecek olumsuzlukları en aza indirmek

amacıyla iç kontrol sistemlerinden yararlanabilmektedir. Sağlıklı ve etkin bir iç kontrol yapısı işletmelerin, çok daha nitelikli ve uygun bilgiyle beraber tüm çıkar sahiplerine güven ortamı sağlamasına yardımcı olacaktır (Ateş, 2020: 1).

Etkin bir iç kontrol sistemi, kurum çalışanlarının hatalarını en aza indirirken bir yandan da var olan hataları ortaya çıkartabilir. Kısacası iç kontrol sistemi ile birlikte kurumlar hedeflerine daha kısa sürede ve etkin bir şekilde ulaşabilmektedir. İç kontrol sisteminin bulunmaması veya aktif olmaması, o kurumun elindeki kaynaklarını kaybetmesine, yönetim tarafından alınan kararların yanlış veya hatalı olmasına ve bu hataların zamanında fark edilememesine neden olmaktadır. Bu durum ise verimliliği önemli ölçüde kayba uğratmaktadır (Öndeş, 2000: 81).

İşletmelerde ekonomik olarak herhangi bir aksaklığın görülmemesi, sistemin genelini etkileyen büyük bir problemin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu nedenle işletmelerde herhangi bir rekabet sınırlaması koymadan çalışmalarını ve hareketlerini kontrol edecek, paydaşlar açısından ilişkileri düzenleyecek bir sisteme ihtiyaç duyulmaktadır. İhtiyaçtan doğan ve ihtiyacın giderilmesini sağlayan kurumsal yönetim kavramı böylece ortaya çıkmıştır (Tükenmez vd., 2017: 2). Geleneksel yönetim anlayışı, küreselleşme ile birlikte yerini işletme sahipliği ve yönetimin birbirinden ayrıldığı yeni bir yapıya bırakmıştır. Bu duruma etkisi olan bir başka husus ise işletmelerin büyümesiyle birlikte, gündelik işlem hacimlerinin artış göstermesi, işletme faaliyetlerinin tek elden yürütülemeyecek kadar karmaşık hale gelmesidir. İşletme sahipliği ile kontrolün birbirinden ayrılmasıyla birlikte, kontrolü elinde bulunduranın bu gücü lehine kullanmasına neden olmuş, bunun sonucunda da işletme sahiplerinde/ortaklarında mülksüzleşme sorunu ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetim anlayışının temelinde de bu çıkar çatışması bulunmaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı ile birlikte işletmelerin nasıl yönetilmesi gerektiği, izlemesi gereken stratejilerin neler olduğu, yöneticilerin eylemlerinden dolayı ne denli sorumlu tutulacağı, hissedarların ve menfaat sahiplerinin çıkarlarının nasıl korunacağına dair sorulara cevap aranmaktadır (Baskıcı, 2015: 164).

Sürekli olarak gelişen ve çeşitlenen küresel rekabet anlayışı işletmelerin kuruluş gayesinde yer alan devamlılık ilkesinin korunmasını da zorlaştırmaktadır.

Ortaya çıkan bu durum, genel olarak işletme yöneticilerinin yönetsel olarak farklı bakış açısı geliştirmesine neden olmuştur. Her yenilik sürecinin temelinde ihtiyaç unsuru yer almaktadır. Bu bağlamda hızlı ve belli düzeylerde öngörülemeyen bir biçimde devam eden iktisadi ve teknolojik yenilikler, işletmelerin bu değişime ayak uydurmasına neden olmuştur (Türedi ve Karakaya, 2015: 66). Bu çalışmanın temelinde yer alan iç kontrol ve kurumsal yönetim, değişen işletme ihtiyaçlarını karşılamak için gereken yeterliliğe sahip olan faaliyetler olarak değerlendirilebilir. Bu noktada unutulmaması gereken en önemli husus ise iç kontrolün etkin bir kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi noktasında etkin bir faktör olduğudur. Etkin ve verimli bir işletme yönetimi oluşturabilmek için öncelikli olarak sağlıklı bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve buna bağlı olarak da kurumsal yönetim anlayışının oluşturulması gerekmektedir. İç kontrol ve kurumsal yönetimin etkin ve verimli işletme yönetimi için öncelikli olması işletmelerin rekabet koşullarında ayakta kalmalarına yardımcı olduğu gibi yatırımcılarında yatırım kararı alırken değerlendirmiş oldukları en önemli etkenlerinden birisi haline gelmiştir. Çünkü yatırımcıların işletmede aradığı ilk özellik güven ve istikrar olgusudur. Dolayısıyla işletmeler kendi bünyelerinde iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerini en iyi şekilde yönetebildiklerinde güven ve istikrar da kalıcı olarak korunacaktır. Bu nedenle çalışmada kurumsal yönetim anlayışının oluşturulmasında etkili olan iç kontrol sisteminin etkisi araştırılmıştır. Yapılan çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi açıklanarak detaylı bir şekilde iç kontrol sisteminin tanımı ve tarihçesinden bahsedilmiştir. Bununla birlikte bu bölümde iç kontrol sisteminin kurulması ve unsurları üzerinde durulmuş, ayrıca iç kontrol sistemi ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemelerden bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde kurumsal yönetim ve çay işletmeleri hakkında bilgiler verilerek, bu konunun iç kontrol sistemi ile ilişkisi üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise iç kontrol sistemi unsurlarının kurumsal yönetim ilkelerine etkisi bir uygulama ile açıklanmış, yapılan uygulamaya ilişkin verilerin değerlendirilmesi gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın son kısmı olan tartışma ve sonuç bölümünde yapmış olduğumuz çalışmanın genel bir değerlendirilmesi yapılarak, uygulamaya ilişkin önerilerde bulunulmuştur.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİ

#### 1.1. GENEL AÇIKLAMA

Günümüz dünyasında ekonomik ilişkilerin gelişmesi ve teknolojik ilerlemelerin etkisi ile işletmelerin, büyüyen fiziki alan ve işlem kapasiteleri ile faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme imkanı önemli oranda azalmaktadır. Bu olumsuzlukları gidermek, sadece etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesiyle mümkün olabilir (Usul, 2015:101; Acındı, 2007:3). İç kontrol sisteminin kurulması planlamayla, geliştirilmesi iyi bir muhasebe sistemi ile, işlemesi ise iyi bir örgüt yapısı ile doğrudan ilgilidir. Bu ilginin devamı, işletmede varlıkların korunmasına, hata ve risklerin zamanında belirlenmesine, önlenmesine, işlerin doğru ve zamanında yapılmasına, finansal tabloların doğru ve güvenilir raporlanmasına ve o işletmeye güven duyulabilmesine bağlıdır.

Bir işletmeye güven duyulabilmesi için etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin varlığı önemlidir. Zira işletmelerin büyümesiyle birlikte, işletme faaliyetleri karmaşık hale gelmekte, bölümler arasında uyum ve koordineli çalışma sorunu artmakta ve faaliyet standartlarının mevzuata uygunluğu açısından farklı riskler ortaya çıkmaktadır. Bu nedenlerle işletme yönetimi, işletmenin hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak iç kontrol mekanizmaları kurmalı ve bunların işleyişini takip etmelidir (Haftacı, 2016:67).

İç kontrol sisteminin kurulması ve değerlendirilmesi iç denetim ve kurumsal yönetim açısından önemlidir. Çünkü iç denetim, risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerin etkinliğini değerlendirir. Bu sayede işletme amaçlarına ulaşmaya katkı sağlar. Faaliyetlerin standartlara uygunluğu sağlanarak değer yaratan faaliyetlerin etkinliği artırılır. İşletme kaynaklarının etkin kullanımı ve işletmenin belirlediği hedeflere ulaşmada etkinlik sağlanır.

## 1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI

İç kontrol sistemleri en genel şekilde, “*bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgilerin ve raporların, doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliğini artırmak, işletme faaliyetlerinin işletme yönetiminde belirlenen politikalara uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem*” şeklinde tanımlanmıştır (Aksoy, 2005: 139).

COSO’ya göre iç kontrol sistemleri, işletmelerin yönetim kurulları, üst yönetimleri ve çalışanları tarafından oluşturulmaktadır (Usul, 2015:101). İç kontrol sistemi sayesinde işletmeler, mevzuatlara uygun olarak finansal raporlarının güvenliğini, işletme tarafından gerçekleşen faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini sağlamaktadır (Alptürk, 2008:14; Brown, Pott ve Wömpener, 2014:1; COSO, 2011:1).

İç kontrol sistemi İç Denetim Mesleki Uygulamaları Standartları doğrultusunda 1978 yılında ilk kez detaylı bir biçimde tanımlanmıştır. Bu standartlara göre iç kontrol sistemlerinde bulunan faaliyetlerin, yeterliliklerin değerlendirilmesinde ve denetlenmesi noktasında etkili olduğu vurgulanmıştır (Uzay, 1999:7).

İç kontrol ile ilgili 1994 yılında yapılan kapsamlı araştırma sonucu ortaya çıkan Denetim Yordamları Komitesinin raporuna göre iç kontrol, şu şekilde tanımlanmıştır (Güredin, 2007: 316):

*“İç Kontrol, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.”*

İç kontrol sistemi bir işletmenin en önemli unsurları arasında yer almaktadır. İç kontrol sistemi, işletmenin faaliyetlerinin verimli bir şekilde gerçekleştirilmesine, finansal yapı ve raporlama sürecinde güvenilirliği, yapılan iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu sağlayan ve süreklilik arz eden bir sistemdir (İbiş & Çatıkkaş, 2012:104).

Ülkemizde yapılan iç kontrol kavramının tanımlaması ile uluslararası alanda yapılan tanımlar arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Hatta bu tanımlama ve kavram algılaması farklılığı, uluslararası alanda ortaya çıkan iç kontrol tür ve modellerinin ülkemizdeki denetçiler tarafından anlaşılmasını ve uygulanmasını çoğunlukla zorlaştırmaktadır. “Kontrol” kavramı ülkemizde, bir işlemin tamamlanmasından sonra bu işlemin mevzuata uygun ve doğru şekilde olarak yapılıp yapılmadığının sorumlu bir kişi tarafından kontrol edilmesi şeklinde anlaşılmaktadır (Özbek, 2012:385). Kontrol işlemi, işletmelerin faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine yönelik usul ve esasları içermektedir (Bozkurt, 2015:126). Uluslararası kamuoyunda kontrol kavramının yönetsel anlamı bulunmaktadır. Kontrol, işlemlerin yapılması esnasında uygulanacak yöntemleri kapsayan ve sorumluluğu sadece denetçilere bırakmayan, işletme çalışanlarının tamamını kapsayan bir kavramdır (Özbek, 2012:385; Kurnaz, 2013: 3).

İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin aktif bir şekilde kullanılması yönetimin sorumluluğuna bırakılmıştır. Yönetimden beklenen işletmenin hedefine uygun etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmasıdır. İç kontrol sistemi düzenli aralıklarla izlenmeli ve kontrol edilmelidir. Herhangi bir sorunla karşılaşıldığında ise bu sorunların çözümüne yönelik önlemlerin alınması gerekmektedir (Can, 2015:10). Uluslararası alanda iç kontrol, işletmenin faaliyetlerinin mevzuata uygun şekilde icra edilmesi ve faaliyetlerin mevzuata uygun yapılıp yapılmadığını belirlemek için, işletme veya kurum içinde devam eden standartlaştırılmış bir süreç şeklinde tanımlanmıştır.

Tüm bu tanımlar dikkate alındığında iç kontrol (Türedi, 2011:104), işletmenin kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak işletmenin hedeflerine ulaşacak şekilde kullanılması, yapılan faaliyet ve işlemlerin ilgili mevzuata uygun olması, faaliyetlerin düzenli ve zamanında raporlanması, işletmenin varlıklarında yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi için (Ergüden, 2009:47) yeterli ve uygun güvenceler sağlayan bir yönetim süreci ve aracıdır.

### **1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GELİŞİMİ**

İç kontrol sistemi kavramına ait en eski bulgulara Romalılar döneminde rastlanılmıştır. Daha sonra ise 15. yüzyılda İtalyan matematikçi Luca Pacioli tarafından kullanılmıştır. Roma döneminde iç kontrol sistemleri açısından senatörlerin görevleri bu konu kapsamında ele alınmıştır. Matematikçi Pacioli ise hesaplamaları sırasında oluşabilecek riskleri kontrol altına almış ve kontrol kavramını kullanmaya devam etmiştir. İç kontrol 15. yüzyıla kadar yalnızca terim şeklinde kullanılmışsa da, günümüzdeki anlamı ve işleviyle kullanılması ise Sanayi Devrimi'nden sonra olmuştur (Özen, 2010; 10).

Sanayi Devrimi'nin gerçekleşmesiyle birlikte bu dönemde üretilen yeni icatların artış göstermesi ve üretimde makineleşmenin önem kazanması dünya üzerinde farklı etkiler yaratmıştır. Dünya genelinde yaşanan bu ilerlemeler özellikle Avrupa'da işletmelerin sermaye birikimlerinin artmasına, bankacılığın ve yatırımcıların fon sağladıkları borsa sistemi kurulmasına zemin hazırlamıştır (Özen, 2010:10).

“İç teftiş” ve “iç muhasebe kontrolü” terimleri, iç kontrolden önce kullanılan iki terimdir. Sanayi Devrimi'nden sonraki zamanlarda iç muhasebe kontrolü terimi yaygın olarak kullanılmıştır. Kontrol faaliyetinin, mali raporların incelenmesi ile sınırlandırılması ve bu incelemenin denetçilerce yerine getirilmesi nedeniyle, iç kontrol teriminin kullanılması yaygınlaşmıştır. İç kontrol kavramı tam olarak 1940'lı yılların başında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de kullanılmıştır (Yeğen, 2016:11).

### **1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI**

Bütün işletmeler iç kontrol sistemini etkin ve güçlü bir şekilde kullanmak istemektedir. Etkin ve güçlü iç kontrol sisteminin kurulmasının en temel faktörleri riskler ve maliyetlerdir. Başka bir deyişle işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulmasındaki en önemli gereklilik, işletmelerin risk ve maliyet analizlerinin yapılması ve değerlendirilmesidir (Can, 2015:68).

İç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi için öncelikle yeterli sayı ve nitelikte personel, iyi bir örgüt yapısı, iyi bir belge akış düzeni, iyi bir muhasebe sistemi ve iyi bir iç denetimin varlığı ile sağlanır.

Yeterli sayı ve nitelikte personel, işe alınan personelin işletmeye katkısının sağlanabilmesi için gerekli koşulların oluşturulmasını, iyi bir örgüt yapısı, iş ve işlemlerin yanısıra çalışanların yetki ve sorumluluklarının net olarak belirlenmesini, iyi bir belge akış düzeni, işletme faaliyetlerinde hangi dökümanın nerede, nasıl ve ne amaçla kullanılacağını, iyi bir muhasebe sistemi, tüm işlemlerin doğru bir şekilde değerlendirilmesini, zamanında ve sınıflandırılmış olarak kaydedilmesine olanak sağlayacak muhasebe standartlarına sahip olmasını ve son olarak iyi bir iç denetimin varlığı, bir iç denetim biriminin olmasının yanında iç denetçinin, bağımsız, gerekli eğitim ve deneyime sahip olmasını ifade eder (Haftacı, 2018: 75-77).

#### **1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Etken Faktörler**

İç kontrol sisteminin kurulmasında işletmelerde etkili olan unsurlar daha önceden de ifade edildiği gibi risk ve maliyet faktörleridir.

##### **1.4.1.1. Risk Faktörü**

Risk, bir işletmenin hedeflerine varmasını önleyecek her türlü engel şeklinde tanımlanabilir. Aynı zamanda risk, niteliği gereği tehlikelerle birlikte fırsatları da içermektedir. Beklenmedik olaylardan doğan risk tehlikeyi, değişimden doğan risk belirsizliği, riski işletmenin yararına kullanabilmek ise fırsatı ifade eder (Keskin, 2000:26).

İşletmede iç kontrol sisteminin varlığı, faaliyetlerin riskler karşısında kontrol edilebilmesinin göstergesidir. İşletmeler iç kontrol sistemini hayata geçirmeden önce, var olan riskleri ayrıntılı şekilde incelemek ve önem derecelerini belirlemek zorundadır. İşletme her zaman risklerden kaçamayacağından, bunların etkisini azaltmak için bir iç kontrol sistemi inşa etmelidir (Kepekçi, 2004:66-67).

İşletmeler risk değerlendirmesi yaparken risklerin belirlenmesi ve analizi ile değişim yöntemini saptamalıdır. Örneğin bazı riskler işletmenin tamamına yönelik iken, bazı riskler işletmenin bir bölümüne yönelebilir. Bununla birlikte oluşacak riskler, iç ve dış faktörler şeklinde bir ayrıma da tabi tutulabilir. Teknolojik ilerlemeler, hedef kitlenin gereksinim ve beklentilerindeki değişiklik,

rekabet, yeni mevzuat düzenlemeleri, beklenmeyen doğa olayları gibi olaylar dış faktörler olarak sayılabilir. İç faktörler ise, mali kaynak, yönetimin başarılı olmaması veya yönetimde değişiklik, işe alınanların vasıf ve nitelikleri, veri sistemlerindeki aksaklıklar şeklinde ifade edilebilir (Can, 2015:68). İşletmeler bu riskleri tespit ettikten sonra, bu risklerin önemi ve işletme faaliyetlerine olası etkilerinin analizini yapar. Risk analizinde riskin tahmin edilmesi, oluşma olasılığının tespiti ve riskin ne şekilde yönetileceği hususları değerlendirilir. Risk analizinden sonra yukarıda belirtilen iç ve dış faktörler ile iç kontrolün amaçları göz önüne alınarak değişim yönetimi yapılır. İşletmeler en çok karşılaştığı riskler mali ve muhasebeyle ilişkili risklerdir. Mali riskler, işletme açısından mali yönetim politikalarının izlenmesi ve yapılan yolsuzluklar neticesinde yaşanacak varlık kayıplarıdır. Muhasebe riski ise işletmenin varlıklarına ilişkin rapor ve kayıtlarda hata yapma ihtimalidir. İç kontrol sistemi bu riskleri ortadan kaldırmaya yardımcı olmaktadır (Yılancı, 2006:63-65; Özen, 2010:53-55).

#### **1.4.1.2. Maliyet Faktörü**

İşletmeye iç kontrol sisteminin kurulmasının bir maliyeti bulunmaktadır. İç kontrol yöntemlerinin sisteme entegre edilmesiyle, işletme içinde bürokrasi artacak, daha çok belge ve işgücü devreye girecektir. Ancak kurulan bu iç kontrol sisteminin maliyeti, umulan yararı aşmamalıdır. Sistemin kurulmasından beklenen fayda, yönetimin hatalı kararlar almasının ve yolsuzluk sonucu oluşacak zararın engellenmesidir.

Sistem kurulurken riskin her halükarda azaltılması yerine, fayda-maliyet analizi doğrultusunda bir karar verilmelidir. Maliyet ve sistemden beklenen yararın tam olarak hesaplanamaması, fayda-maliyet analizinin yapılmasını zorlaştırmaktadır. Kurulan iç kontrol sistemine rağmen zarar ve yolsuzluğun sıfırlanması beklenemez ve muhakkak engellenemeyen, öngörülemeyen kayıplar bulunacaktır (Hatunoğlu, 2012:175-176).

### **1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI**

İç kontrol sistemini oluşturan unsurlar aşağıdaki gibidir (Sobel vd, 2017: 6-10; COSO, 2011:1):

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme olarak toplam beş unsurdan meydana gelmektedir.

### **1.5.1. Kontrol Ortamı**

İç kontrol sistemini oluşturan “kontrol ortamı” iç kontrol sisteminin oluşturulmasında uygulanan standartları, süreçleri ve yapının temeli olarak ifade edilebilir. Kontrol ortamı aynı zamanda diğer iç denetim türlerinin de temelini oluşturmaktadır (Atmaca, 2012:197). Kontrol ortamı, disiplinin sağlanması ve diğer iç kontrol unsurlarının işlerlik kazanmasında etkili olur (Büyükçoban, 2015:45). Kontrol ortamı, yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından tasarlanmakta olup, işletmelerde dürüst yönetim ve çalışma şeklini ortaya koymaktadır (Türedi, 2014:144). İşletme yöneticileri, etkin politikalar üreterek, etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmalı ve en ideal yönetim anlayışını uygulamalıdırlar. Bu unsura göre, yönetimin işletme için en verimli ve etkin organizasyon modelini oluşturması, işletmenin devamlılığı amacıyla tüm aşama ve süreçlere ilişkin kuralların yazılı şekilde belirlenmesi ve personel alınırken de mesleki yeterlilik durumunun dikkate alınması gerekmektedir (Çiğdem, 2018:12).

### **1.5.2. Risk Değerlendirmesi**

Risk değerlendirmesi, işletmenin hedeflerine varabilmesi sırasında oluşabilecek potansiyel risklerin tespit edilip değerlendirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Risk, işletme içi ve işletme dışı risk şeklinde bir ayrımla tanımlanmıştır. İşletmede çalışan personelin mesleki yeterliliğinin olmaması ya da bilerek veya bilmeyerek yaptığı hatalar neticesinde oluşan riske, işletme içi risk denilmektedir. İşletme dışı risk ise, yasal düzenlemelerin değişmesiyle veya ekonomide oluşan olumsuz durumlar sonucunda ortaya çıkan risktir (Atmaca, 2012: 45).

Risk değerledirmesi, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için muhtemel riskleri tanımlayan, inceleyen ya da tedbir alan, devamlılık arz eden ve kendisini

yenilemek zorunda olan bir süreçtir. İşletmenin hedeflerine ulaşması sürecinde ortaya çıkan riskler, işletme tarafından önceden risk değerlendirme yöntemleri doğrultusunda ele alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Risk değerlendirme işlemi risklerin nasıl belirleneceği, yönetileceği ve bertaraf edileceğine ilişkin bir temel oluşturur (Sobel vd., 2017:8-10). Üst yönetimin iç kontrol sisteminde aksaklığa neden olacak iç ve dış tehlikelere karşı tedbir alması gerekmektedir.

### **1.5.3. Kontrol Faaliyetleri**

İşletme üst yönetimi tarafından oluşturulan işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşması sırasında oluşabilecek tüm olumsuz durumların yanında mevcut risklerin de azaltılması için politika ve stratejiler aracılığıyla belirlediği faaliyetler, kontrol faaliyetlerini oluşturmaktadır (Büyükçoban, 2015:45; Sobel vd., 2017: 10-11).

Kontrol faaliyetleri, işletmedeki süreçlerin tamamını kapsar. İşletme faaliyetlerinde oluşabilecek olumsuzlukları engellemek, meydana gelen aksaklıkların erkenden belirlenerek büyük sorunlara dönüşmeden önce tedbir alınmasını kolaylaştırır (Çiğdem, 2018:12). Sonuç olarak kontrol faaliyetleri, işletme tarafından riskleri azaltmak amacıyla geliştirilen politika ve prosedürlerin uygulama süreci olarak ifade edilir (Provasi & Riva, 2015:493; Özbek, 2012: 431-435).

### **1.5.4. Bilgi ve İletişim**

İşletmelerin rekabet koşullarında ayakta kalabilmesi ve verimli bir şekilde varlığını sürdürebilmesi için hem nitelikli hem de güvenilir bilgilere ihtiyaçları vardır. Bu nitelikli ve güvenilir bilgi hem işletme tarafından hem de dış kaynaklardan sağlanmalıdır. İşletmelerin üst yönetimi, hem iç hem de dış kaynaklar aracılığı ile nitelikli ve güvenilir bilgi sağlayacak kanalları oluşturması gerekmektedir (Coşkun, 2019: 87).

Bununla birlikte, işletmenin sürdürülebilirliği açısından yönetim tarafından alınan kararların diğer tüm kademelerdeki çalışanlar tarafından da bilinmesi gerekmektedir. Bundan ötürü, yönetim ve alt kademedeki çalışanlar arasında dikey yönlü bir iletişim kanalı kurulmalıdır (Teraman, 2011: 64). Elde edilen ve

raporlanan bilgilerin şeffaflığı için, işletmenin kendi içinde ve yakın çevresiyle etkili bir iletişimin varlığı gerekmektedir (Çiğdem, 2018:13).

İşletmeler için bilgi ve iletişim süreci, bilişim teknolojileri açısından ele alındığında iletişim araçlarının etkin ve verimli bir biçimde kullanılması akla gelmektedir. Bilginin elde edilmesi sürecinde ve üretilmesi aşamasında bilgi ve iletişim teknolojilerinden faydalanılmaktadır. Bu bağlamda etkili ve verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve yürütülmesi için işletme içerisinde güçlü bir bilgi ve iletişim teknolojileri sisteminin de kurulması gerekmektedir (Usul, 2015:112).

### **1.5.5. İzleme**

İç kontrol sisteminde oluşan sorunların tespiti ve iç kontrol sisteminin sürekliliğinin temini için, sistemin devamlı izlenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir. İşletmeler bunu yapabilmek için bünyelerinde denetim birimleri meydana getirirler (Büyükçoban, 2015:52).

İzleme, aslında iç kontrol sürecinin değerlendirilmesidir. İzleme faaliyetinde, iç kontrol sürecinin diğer unsurları ile işletmenin mevcut durumuyla beklenen durumu karşılaştırılır. Günümüzde işletmelerin sürekli büyümesi ve değişmesi nedeniyle, iç kontrol sistemleri de değişmek zorunda kalır (Yılancı, 2006: 82). Zaman içinde oluşan yeni ihtiyaçların giderilmesine, izleme faaliyeti doğrudan katkıda bulunur (Usul, 2015:113; Çiğdem, 2018:13).

## **1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI**

İç kontrol sistemi işletmeler tarafından genel olarak finansal raporlama, işlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesi, faaliyetlerin geçerliliklerini ve yeterliliklerini sağlamak amacı ile tercih edilmektedir. Kurulan iç kontrol sisteminin esas amacı ise; işletme varlıklarını korumak, işletmenin bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin kendi politikalarına ve mevzuata uygunluğunu temin etmek, işletme varlıkları ile kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak, işletmenin belirlediği amaç ve hedeflere ulaşmasını temin etmek, hata ve hilelerin yapılmasını önlemek,

yapılmış hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir şekilde tutulmasını sağlamaktır (Biçer, 2006:58).

Bu bağlamda iç kontrol sisteminin amaçları genel amaçlar ve özel amaçlar olmak üzere iki ayrı başlık altında değerlendirilecektir.

### **1.6.1. İç kontrol Sisteminin Genel Amaçları**

İç kontrol sisteminin genel amaçlarından ilki, işletme varlıklarını korumak ve her türlü kaybı engellemektir. İşletmeye dahil olan fiziki varlıklar veya muhasebe bilgileri (Uzay, 2010:27), çalınmaya, yanlış kullanılmaya, tahribata veya gereksiz olarak kullanılmaya açıktır. Yönetim, bu olumsuzlukları gidermek için kontrol unsurları oluşturmak mecburiyetindedir. İç kontrol sisteminin yapısı, bu temel amacı ortaya çıkarmaktadır (Ataman, Hacirüstemoğlu & Bozkurt, 2001:61; Kepekçi, 2004:71-72; Yılandı, 2006:35).

Yönetimin karar almada güvendiği en önemli veri, işletmedeki bilgi sisteminde yer alan muhasebe verileri olduğundan, iç kontrol sisteminin ikinci genel amacı, bu verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktır (Uzay, 1999:19; Ataman, Hacirüstemoğlu & Bozkurt, 2001:61). Yerinde ve zamanında karar almanın yolu, doğru ve nitelikli bilgiyi elde etmekten geçmektedir. Bazı durumlarda muhasebe verilerinin doğru tutulmama ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle, iç kontrol yapısındaki strateji ve prosedürler, bu bilgilerin mümkün olduğunca doğru şekilde tutulmasını sağlamaya yönelik olmalıdır.

Yönetimin başlıca amaçlarından birisi, işletme faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülmesini ve işletmenin başlangıçta belirlediği hedeflerine ulaşmasını sağlayabilmektir. Kurulan iç kontrol yapısı, faaliyetlerin etkin şekilde yürütülmesini en üst seviyeye yükseltmeyi amaçlamaktadır (Umur, 2016:27).

İç kontrol sisteminin üçüncü genel amacı ise, işletmeyi yönetmekle sorumlu kişilerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır (Gürbüz, 1995:51). Ayrıca yönetim, çalışanlarına uymaları gerekli kuralları bildirirse de, uygulama aşamasında bu kurallara ne kadar uyulduğu şüphesi her zaman bulunmaktadır. Bu çerçevede iç kontrol sisteminin amacı, çalışanların da yönetim politikalarına uymalarını sağlamaya yöneliktir.

### 1.6.2. İç kontrol Sisteminin Özel Amaçları

İç kontrol sisteminin uygulamalarda denetçilere yardımcı olacak olan daha ayrıntılı özel amaçları da vardır. Bu amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilirler (Bierstaker & Thibodeau, 2006:878; Uzay, 1999:20-21);

**Geçerlilik:** İç kontrol yapısı gereği, yapılmamış ve geçerli olmayan işlemlerin muhasebe kayıtlarında bulunmasına olanak tanınamalıdır. Bununla birlikte, tüm işlemler, yönetim tarafından yapılan yetkilendirmeye uygun şekilde gerçekleştirilmelidir. İşlemlerin geçerliliğini doğrudan etkilediğinden, yetkilendirmenin sınırları, yazılı bir sözleşmede belirlenmiş olmalıdır.

**Eksiksiz olma:** Bütün geçerli işlemler kaydedilmiş olmalı ve iç kontrol sistemi, işlemlerin kayıt dışı kalmalarını engellemelidir. Diğer bir deyişle, teslim alınan ve teslim edilen tüm mallar için irsaliye (yollama belgesi) ve fatura düzenlenmelidir.

**Kayıtların uygunluğu:** Gerçek işlemlerin kayıt zamanları belgelenmeli ve kaydedilmelidir. Yapılacak kontrollerde, çeşitli aşamalarda kaydedilen miktarlarda ve hesaplamalarda ortaya çıkabilecek hatalardan sakınmak amacıyla iç kontrol usullerinden yararlanılır. Bu kayıtların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu araştırılır.

**Varlıkları koruma:** Fiziki varlıkların korunması için, kaydetme işlemi yanında özel personel görevlendirilmelidir. Yalnızca yetkilendirilmiş personellerin varlıklara doğrudan erişim izni olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim de ise uygun yetkilendirme tedbirleri alınmalıdır. Örneğin, müşteri ve stok kartları kilitli yerlerde saklanmalıdır.

**Mutabakat:** Belli dönemlerde, ana hesaplar ile yardımcı hesaplar; belgeler ile satış kayıtları, varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalı, hesaplamada bir farklılık varsa bunun nedeni araştırılmalı ve kayıtlarda gereken düzeltmeler yapılmalıdır (Uzay, 1999:20-21).

## 1.7. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETMEYE FAYDALARI

Muhasebe usulsüzlükleri, işletmeleri yönetenlere ve bağımsız denetim şirketlerine olan güveni olumsuz yönde etkilemiştir. İşletmenin kendisi ve

işletmeyle ilişkili taraflar bakımından olumsuz bu durumun temel sebeplerinden biri etkin bir iç kontrol sisteminin var olmamasıdır. Bilhassa 1940'lı yıllarda işletmelerin yapısal anlamda büyümesi, kompleks işlemleri, faaliyetlerin çeşitliliği ve artışı farklı sorunlara yol açmıştır. En üst yönetim birimlerinin, işletmenin tümünün işleyişine hakim olamamaları ilk sorun olarak ortaya çıkmıştır. Bu olumsuz durum, yalnızca etkin bir iç kontrol sistemi kurulması ve işletilmesiyle halledilebilmiştir (Aksoy, 2005: 139).

Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmenin operasyonlarının verimli bir şekilde yerine getirilmesi için güvence oluşturmakta, faaliyetlerin etkinliğini sağlamakta ve tespit edilen işletme amaçlarına ulaşmada itici bir güç oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminin etkin faaliyet göstermemesi veya bulunmaması, işletmenin varlıklarının kaybına, yönetimin hatalı kararlar almasına, kötüye kullanımlara ve farklı kayıplara yol açabilir (Aksoy,2007:217; Durmuş ve Taş, 2008:49).

Etkin ve güçlü bir iç kontrol sisteminin işletmeye sağladığı faydalar, yönetimin kararlaştırdığı hedeflere varmak için çalışanların, takip edecekleri usul ve kurallara uygun şekilde hareket edip etmediklerini belirlemek ve yönetimin, işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini belirlemede gereksinim duyduğu güvenilir bilgileri toplamak şeklinde sayılabilir. Ayrıca yine yönetimin istediği faaliyetlerde üretim hatalarının en az seviyede olmasını ve kaynakların israf edilmemesini temin etmek ve yönetimin talebi çerçevesinde işletmenin sahip olduğu varlıkların çalınması ve tahsis amacı dışında kullanılmasını engellemek, iç kontrol sisteminin faydaları olarak kabul edilmektedir (Akbulut, 2012:176).

Etkin iç kontrol sisteminin var olduğu işletmelerde, yapısal olarak yetki ve sorumluluklar belirlenmekte, işletme birimleri arasında koordinasyon sağlanmakta ve bunların işletme politika ve hedeflerine uygunluğunun tespiti de sağlanabilmektedir (Aksoy, 2005: 139-140).

İşletmelerin etkin bir iç kontrol sistemi kurarak işletmeye sağlamak istedikleri dört fayda bulunmaktadır. Bu faydalar (Öndeş, 2000: 82):

- Üst yönetimin, kararlaştırdığı ana hedeflere ulaşmak için çalışanların belirlenen politika ve kurallara uygun davranıp davranmadığının tespiti,
- Üst yönetimin işletme faaliyetlerinin etkili ve verimli olmasını istediği için güvenilir bilgilerin üretilmesinin sağlanması,

- İşletmenin faaliyetlerdeki varlık kayıplarını, fire ve atıkları en aza indirmesinin sağlanması,

- Üst yönetimin, işletmenin başta fiziki varlıkları olmak üzere, muhasebe bilgileri ve diğer varlıklarının çalınmaya, kaybolmaya, amacı dışında kullanılmaya karşı korumasıdır. İşletmelerin büyümesi halinde üst düzey yönetimin işletme organizasyonunda doğrudan bilgi sahibi olma imkanı azaldığından etkin bir iç kontrol sistemi, işletme üst yönetimine bu bilgiyi ve faydayı sağlayacaktır. Bu kapsamda iç kontrol sistemi; hatalı kararları, israf ve yolsuzlukları en asgari düzeye indirecek, verimliliği artıracak, doğru ve güvenilir bir raporlama sağlayacak ve işletme yapısı ile hacmine uygun, yenilenebilir bir çalışma organizasyonu temin edecektir (Aktaş, 2005: 3).

Etkin bir iç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu temin edecek, finansal raporların doğruluğunu ve işlemlerin etkililiğini sağlayacaktır (Sabuncu, 2017:170).

Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmenin yapısal ve organizasyon yeterliliğini ele alan iç denetçiler için de önemlidir. Etkin bir iç kontrol sistemi ile iç denetim süreçleri basitleşecek ve iç denetçilerin yapacakları değerlendirmeleri daha kısa sürede yapmaları sayesinde, başka değerlendirme alanlarına yönelecek ve işletmedeki riskli alanlara yoğunlaşmaları mümkün olacaktır (Uzun, 2009a: 61).

Etkin bir iç kontrol sistemi, malî tablolarda hata yapma riskini de azaltacaktır. Denetim riskinin azalması ile denetim sürecinde yapılacak denetim işlemlerinin adeti ve kapsamının azalmasını sağlayacaktır. İç denetim faaliyetinin etkinliği, denetçinin işletme sistemine olan güvenini artıracak ve bununla birlikte denetim riskini de azaltacaktır (Başpınar, 2005: 56).

Etkin uygulanan bir iç kontrol sistemi, işletmenin faaliyet risklerinin yönetimce belirlenmesi nedeniyle, işletme içi ve dışındaki paydaşlara teminat sağlamaktadır. Kamu kurumlarında etkili ve verimli bir şekilde işleyen iç kontrol sistemleri yer almamaktadır. Bu kurumlarda olası riskler daha çok iç denetçiler tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle gerekli olan plan ve programların yapılabilmesi için öncelikli olarak iç kontrol sistemi kapsamında ele alınan risklerin yönetim tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Bu sayede kamu

kurumlarında iç denetçiler risk unsurlarını göz önünde bulundurarak gereken denetim planlarını ve programlarını hazırlamaktadır (Uzun, 2009b: 52).

Etkin bir iç kontrol sistemi, iç denetçilerin üst yönetime sistemle ilgili bir teminat vermesini sağlamaktadır. Bu kapsamda üst yönetim, iç denetçilerin hazırladıkları raporlara dayanarak, kurumla ilgili karar almaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, iç denetim raporlarındaki verilere bağımsız ve tarafsız bir şekilde yansıtacak ve idari hesap verebilirliği de destekleyecektir. Kurum içi kontrollerin etkinliği, işletme ve kurumların pay ve menfaat sahipleri açısından ve kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflık bakımından vazgeçilmez niteliktedir (Uzun, 2009b: 55).

## **1.8. İÇ KONTROL YAPISI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

Bu alanda yapılan düzenlemeler daha çok ulusal ve uluslararası mevzuata uygun bir şekilde ele alınmaktadır.

### **1.8.1. İç Kontrol Yapısı İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler**

İşletmelerin verimliliklerini artırmak için kullandıkları iç kontrol sistemleri arasında 1992 yılında ABD’de geliştirilen COSO modeli en yaygın kullanılan sistemdir. Diğer iç kontrol modelleri CoCo, COBIT, eSAC, ve SysTrust modelleridir (Özen, 2010:58).

#### **1.8.1.1. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) İç Kontrol Modeli**

1987 yılında farklı muhasebe dernekleri bir araya gelerek Treadway komisyonunu kurmuşlardır (Uyar, 2010:39; Bulut, 2015). Daha çok Hileli Mali Raporlama Komisyonu olarak bilinen bu komisyon ismini kuruma başkanlık yapan James Treadway’den esinlenerek almıştır. Komisyonun kurulmasının en temel amacı, işletmelerin finansal raporlama sürecinde olası hile ve usulsüzlükleri önlemek ve daha güvenilir bir sistem oluşturmaktır (Çatıkkaş, Okur, & Balkan, 2012: 27; İç Kontrol Dünyası, 2011).

Treadway Komisyonu beş farklı temsilcinin bir araya gelmesi sonucunda hareket etmektedir. Bu temsilcilerden bağımsız bir şekilde hareket eden komisyon

sanayi, kamu muhasebesi, yatırım şirketleri ve New York borsasından gelen temsilcilerden oluşmaktadır (Yurtsever, 2008:29). COSO, iç kontrolün en çok kabul gören tanımını yapmış olup, bu tanıma göre iç kontrol, işletmenin yönetimi ve çalışanları vasıtasıyla finansal raporlamanın güvenilirliği, işletmenin faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile mevzuata ve işletmenin düzenlemelerine uygunluk hedeflerine ulaşması için makul bir güvencenin sağlanmasıdır (İbiş & Çatıkkaş, 2012:100; Alpman, 2019:1).

Bununla birlikte Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) iç kontrole ilişkin ilk raporunu 1978 yılında yayınlamış (Köroğlu & Uçma, 2006:1), 1995 yılında yayınladığı 78 nolu standartta, mevcut iç kontrol tanımını güncellemiş ve COSO'nun yapmış olduğu tanımı benimsemiştir (Uzay, 1999:11-12; Özen, 2010; Köse, 2008:112).

COSO'dan sonra Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda bir milat olmuştur. ABD sermaye piyasalarında 2001 yılında ve sonrasında Enron, Worldcom, Global Crossing ve daha birçok şirkette yapılan muhasebe usulsüzlükleri ortaya çıkmış ve bu usulsüzlükler şirketlerin iflası ile sonuçlanmıştır. Bu muhasebe skandalları sonrası yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası (SOX), Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası (PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board) olarak da bilinmektedir. SOX (Sarbanes-Oxley, 2020), finansal raporlamalarına ilişkin kontrollerin iyileştirilmesini hedeflemek üzere bir iç kontrol sistemi oluşturulmasını tavsiye eden bir yapıda olup, ABD Sermaye Piyasaları Kurulu'na kayıtlı şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002'de yürürlüğe konmuştur (Temel, 2008:54). Bu yasa, halka açık şirketler, denetlenen şirketlerdeki muhasebeci ve iç denetçiler ile bu şirketleri denetleyen bağımsız denetim kuruluşları ve bu görevlerde çalışanları kapsamaktadır (Aksoy, 2007:253; Süer, 2003:6). Bu yasa doğrultusunda, işletmelerin iç kontrol faaliyetlerinin, yıllık olarak yasalara uygunluğunun değerlendirilip açıklanacağı belirtilmiştir. Söz konusu yasayla ABD'deki özellikle küçük ölçekli işletmelerde iç kontrol sisteminin kurularak, işletme verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır (Büyükçoban, 2015:41; İbiş ve Çatıkkaş, 2012:108; Yiğitcan,

2014: 57; Erdoğan, 2009:96; Gönen, 2009:193; Balyemez, 2016:48, Alpman,2019:1).

COSO diğer iç kontrol sistemlerine oranla işletmenin tamamını kapsayan ve iç kontrol alanında genel kabul gören bir yaklaşımdır. COSO iç kontrol modeli birbirleriyle bağlantılı beş unsur olan, “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme”den oluşmaktadır.

### **1.8.1.2. COBIT**

COBIT olarak adlandırılan Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri, ilk kez ISACA (Information Systems Audit and Control Association) ve ITGI (IT Governance Institute) tarafından 1992 yılında geliştirilen ve ISACA tarafından yayınlanan bir iç kontrol modelidir (Özen, 2010:71; Uzunay, 2007: 3; Çiğdem, 2018:8).

COBIT işletmelerin kullandığı yazılımlardan kaynaklı ortaya çıkan risklerin belirlenmesi ve kontrol altında tutulması amacı ile geliştirilmiştir. Sistemin tesis edilmesinden yöneticiler sorumlu tutulmuştur. İşletme sorumluluğu ise işletmeden bağımsız olan iç denetçilere aittir (Gökoğlan, 2018:67; Işkın, 2012,77). COBIT modelinin temelinde işletmede bulunan bütün bilgi ve iletişim teknolojileri bulunmaktadır. Bu model sadece işletmeyi denetleyen bir araç olarak görülmemeli aynı zamanda yönetişimin bir aracı olarak da görülmelidir. COBIT ile işletmenin daha güvenilir bir raporlama sistemine sahip olması, gerçekleştirilen faaliyetlerin daha etkili ve yapılan işlerin mevzuata uygun olması ile güvenilir bir bilgi işleme sürecinin oluşturulması amaçlanır (Dabbaoğlu, 2007: 164; Türkiye Bilişim Derneği, 2008:7).

COBIT ilk sürümünden sonraki 1998, 2000 ve 2007 yıllarındaki sürümlerinin akabinde, son olarak 2012 yılı Haziran ayında beşinci sürümü yayınlanmıştır (ISACA, 2018). Serinin son ürünü olan COBIT 5 ise “kurumsal BT yönetişimi” kavramını öne çıkarmaktadır (Cantürk, 2013:37; Rubino ve Vitolla, 2014:750; Hatipoğlu, 2014:21; Verew, 2012:1; Efe, 2016:3; Güneş vd, 2013:4; Ak, 2012:41). Bankaların BT denetimi konusunda düzenleyici kuruluşu olan BDDK'nın (BDDK, 2008) yayımlamış olduğu mevzuat doğrultusunda COBIT'in en güncel versiyonu ile yapılması gerekmektedir.

### **1.8.1.3. eSAC**

Elektronik Sistemler Güvence Kontrolü Modeli (eSAC- Electronic Systems Assurance and Control), bilgisayar ortamında işletmelerin yaptıkları işlemler (e-business) sonucunda oluşan tehlike ve sorunlara karşı geliştirilen bir kontrol sistemidir (Aksoy, 2005:144; Stott, 2007:3).

ESAC, 2001 yılında işletmelerin üst yönetimlerinin bilgisayar sistemlerinin kullanımından doğan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak için geliştirilmiştir (Çiğdem, 2018:8).

İşletmelerde bilgi işlem teknolojileri kullanımı nedeniyle karşılaşılabilecek risklere yönelik olarak geliştirilen eSAC modeli, iç kontrol sistemini yapılandırma modellerinden bir diğeridir. eSAC modelinin işlediği alan, işletmenin bilgi işlem teknolojileridir. Yönetim, sistemin kurulmasından sorumlu olup, sistemin etkin ve verimli çalışmasından ise iç denetçiler sorumludur. Bu şekilde iç denetçiler; bilgi güvenliği, işletme kaynaklarının etkin kullanımı ve bilgi işlem sistemlerinin etkin çalışmasından da sorumlu tutulmuştur. Bu model; üst düzey yönetici ve iç denetçilerin finans, muhasebe ve bilgisayar sistemlerinin denetimi konusunda da donanımlı olmalarını gerektirmiştir (Toroslu, 2012:165).

### **1.8.1.4. CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli**

İç kontrol sistemi olarak bilinen CoCo modeli ilk olarak 1995 yılında Kanada'da bulunan Mali Müşavirler aracılığıyla yayımlandığı bilinmektedir. CoCo modelinin geliştirilmesinde etkili olan en önemli faktör, COSO modeline göre kontrol sisteminin daha tatmin edici bir şekilde geliştirilmesidir. COSO modeline göre daha pratik ve kolay bir şekilde işleyişe sahip olan CoCo modelinin yerel bir etkisi bulunmaktadır. Sonuç olarak bu model uluslararası standartların yerine getirilen durumlarda tercih edilmez. Bu nedenle CoCo modeli yerel bazlı düşünülerek kullanılması uygundur.

CoCo modeli incelendiğinde, COSO modelinde bulunan iç kontrol kavramının yerine CoCo modelinde sadece kontrol kavramının bulunduğu görülmektedir. Bu modelde yer alan kontrol yapısının, işletmelerin hedeflerine ulaşabilmeleri için faaliyetlerini destekleyen ve hepsini bütünleşik olarak bir arada bulunduran organizasyonları temsil eden bir yönü bulunmaktadır (Root, 1998;

aktaran: Türedi, Koban, & Karakaya, 2015). CoCo modeli, COSO'dan farklı olarak dört ana unsur olan, amaç, sorumluluk, yetkinlik ve izlenme/öğrenme unsurlarından oluşmaktadır.

#### **1.8.1.5. SysTrust (System Trust) Modeli**

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA) ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) tarafından 1999 yılında dijital ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla SysTrust (Güven Sistemi) modeli geliştirilmiştir. Sistemi kurma yükümlülüğü yöneticilere ait bir sorumluluk iken, sistemin etkin çalışma konusundaki sorumluluk dış denetçilerindir. Bu sistem aynı zamanda kapsamlı bilgi sistemlerini içermekle birlikte asıl amaç güvenilir bir raporlama süreci oluşturmaktır.

Sistemin kapsamı bilgi sistemleri olup, amacı güvenilir finansal raporlama ve yönetimin hedeflerine ulaşmasıdır (Aksoy, 2005; Dabbağoğlu, 2007:164).

#### **1.8.1.6. Turnbull Modeli**

Nigel Turnbull'un komisyon başkanı olarak yaptığı bir çalışma sonucu ortaya çıktığından bu model, Turnbull raporu ismini almıştır. Bu rapor, firmaların kendileri için önemli riskleri tespit etmesi ve bu riskleri doğru bir şekilde yönetmesi hedefiyle iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmelerini amaçlamaktadır (Alikadioğulları, 2011:62). İlk kez 1999'da yayınlanan raporun içeriği, COSO modeline benzemektedir. Bununla birlikte, Turnbull raporu, uygulama rehberi niteliği taşıyan COSO'dan farklı olarak, iç kontrol yapısıyla ilgili ilkeleri belirlemektedir. Bu nedenle Turnbull raporu (Wikipedia, 2020), iç kontrolle ilgili ilkeler rehberidir.

İngiltere Mali Raporlama Konseyi'nin (Financial Reporting Council) Eylül 2014 tarihli Güncellenmiş İç Kontrol Yönergesi (Revised Guidance for Directors on the Combined Code) Turnbull Raporu'nun yerini almıştır (Türedi, Koban & Karakaya, 2015:109; FRC, 2015:1-3; The Financial Reporting Council, 2015:1-2). Bu Raporun amacı, iç kontroller aracılığıyla, işletmenin amaçlarına varmak için yaptıkları faaliyetler ile entegre (iç içe geçmiş olduğu) yapılar oluşturabilmek, geliştirmekte olan iş hayatının şartlarına uyumlu şekilde ayakta kalabilen yapılar

tesis edebilmek ve her işletmenin kendine özgü koşulları göz önüne alarak uygulayabileceği ilkeler seti oluşturabilmektedir (Türedi, Koban & Karakaya, 2015:110-112).

### **1.8.2. İç Kontrol Yapısı İle İlgili Ulusal Düzenlemeler**

Türkiye’de uygulanan iç kontrol sistemleri genel olarak özel, kamu ve bankacılık sektörlerinde yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Bu sektörlerle yönelik olarak gerçekleştirilen düzenlemeler genel olarak 4 başlık altında ele alınmaktadır. Bunlar;

- Sermaye Piyasası Kurulu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunudur.

#### **1.8.2.1. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol Sistemi**

Özel sektörde Borsa İstanbul eski adıyla İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), borsada işlem gören işletmelerin faaliyetlerini daha etkin, şeffaf ve uluslararası standartlarda sürdürmeleri için oluşturulan Kurumsal Yönetim İlkeleri, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından kamuoyuna duyurulmuştur (SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ). Bu İlkelerin “Yönetim Kurulu” bölümünde, anonim şirketlerde menfaat sahiplerinin risklerini azaltacak risk yönetim süreçleri ve iç kontrol sistemlerinin oluşturulması gerektiği, yönetim kurulunun iç kontrol sistemlerinin etkinliğini en az yılda bir kez gözden geçireceği ve iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin faaliyet raporunda bilgi verileceği hükümleri yer almıştır.

#### **1.8.2.2. BDDK Düzenlemeleri ve İç Kontrol Sistemi**

Bankacılık alanında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik (RG 02.04.2015, Sayı: 29314)” yayınlanmıştır. Anılan yönetmeliğin 1/3. maddesine göre, bu yönetmeliğin amacı, “Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan bankaların konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıklarının etkin bir iç kontrol

sisteminin olup olmadığına ilişkin gerekli denetim prosedürleri uygulanarak” denetlenmesidir (Nalbantoğlu, 2001:17).

Yönetmeliğin 4/2. maddesinde bağımsız denetim raporunun Türkiye Denetim Standartları yanında bankanın iç kontrol sistemindeki düzenlemelere uygun olup olmadığını içermesi ve 5/2. maddesinde, bağımsız denetçinin bilgi sistemleri denetiminde, bu sistem ve süreçlerin iç kontrollere uyumluluk, etkinlik ve yeterliliğini incelemesi gerektiği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 17/3. maddesine göre ise “Bağımsız denetim ekibince yürütölen denetimlerde; bankanın iç kontrol ve risk yönetim sisteminin tasarımı, işlevselliği ve önemli yanlışlık riskini önleme, ortaya çıkarma ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığı değerlendirilir ve yetersiz olduğu sonucuna varılan hususlar sorumlu denetçi tarafından banka yönetim kuruluna bildirilir”.

### **1.8.2.3. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler**

Kamu kapsamında belirlenen iç kontrolün ve uluslararası standartların daha iyi bir şekilde uygulanabilmesi, kamu kurumlarının en iyi şekilde idare edilebilmesi, iç denetim sistemlerinin kurulması, izlenmesi ve değerlendirilmesi amacı ile gerekli olan esasların ortaya konulmasında iç kontrol sistemlerinin işleyişi ön planda tutulmaktadır (Akyel, 2010:5).

Uluslararası düzeyde kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanan iç kontrol standartları genel olarak COSO modeli temel alınarak ve INTOSAI tarafından hazırlanan iç kontrol standartlarına uygun olarak sürdürölmektedir. Bunun yanı sıra ABD tarafından hazırlanan Kamu Denetim Standartları da kullanılmaktadır (Çınar, 2019:22; Kesik, 2005:99).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55. maddesine göre kamu iç kontrol sistemi; “idarenin misyonuna, belirlenmiş politikalara ve yasal mevzuata uygun bir şekilde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe bilgi sisteminin doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini gerçekleştirmek üzere idarece oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi içine alan malî ve mali olmayan kontroller bütünü”nü ifade etmektedir.

Kamu kurumlarında yürütülecek olan iç kontrol sistemlerine yönelik olarak belirlenen ilkeler ilgili İç Kontrol ve Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nin 6. maddesinde açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu ilkeler aşağıdaki gibidir (Aksoy, 2008:87-88):

**Yönetimin Sorumluluğuna Dair İlke:** Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulmasından, yürütülmesinden ve geliştirilmesinden üst yönetim sorumlu tutulmuştur. Üst yönetim dışında görevlendirilen çalışanlarda iç kontrol sisteminden sorumlu tutulmaktadır.

**Risk Esaslı İç Kontrol İlkesi:** Risk değerlendirilmesi yapılarak riskler tespit edilir ve bu bağlamda iç kontrol stratejileri geliştirilir.

**Sorumluluğun Genelliği İlkesi:** Bu ilke genel olarak kurum içerisinde bulunan bütün çalışanları kapsamaktadır. Buna göre iç denetim süreklilik ve canlılık arz etmektedir.

**Faaliyetin Genelliği İlkesi:** İç kontrol sistemi genel olarak mali ya da mali olmayan bütün süreçleri içermektedir. Mali süreçlerle alakası olan iç kontroller genel olarak muhasebe ile ilgiliyken, mali olmayan süreç daha çok idari kontrol süreci ile ilişkilendirilmektedir (Aksoy, 2008:87-88).

**Faaliyetlerin Değerlendirilmesi İlkesi:** İç kontrol sisteminin gerçekleştirdiği faaliyetler her yıl en az bir kez gözden geçirilerek değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme neticesinde bir eylem planı oluşturulmaktadır. Bu eylem planında strateji ya da faaliyetlerin planlanmasında yapılan değişiklikler, risklerin güncellenmesi gibi farklı durumlar iç kontrol aracılığı ile yeniden düzenlenebilmektedir. Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetleri genel olarak kurumsal ve ulusal düzey olmak üzere iki seviyede yapılmaktadır. Kamu idarelerinin iç kontrol sistemleri iç ve dış denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bu durum kurumsal düzeyde değerlendirme ile alakalıdır. Ulusal düzeyde yapılan değerlendirme ise Maliye Bakanlığı aracılığı ile merkezi uyumlaştırma merkezi tarafından iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile alakalıdır.

**İyi Mali Yönetim İlkesi:** İç denetim faaliyetlerinin her basamağında yasa ve yönetmeliklere uygunluğu, hesap verebilirliği, etkililiği, verimliliği gibi durumların genelinin bu ilkeye uygun olması gerekmektedir.

Kamu İç Kontrol Standartları (RG 26.12.2007, Sayı: 26738), idarelerin, iç kontrol sistemlerinin kurulmasında, gözlemlenmesinde ve değerlendirilmesinde göz önüne almaları gereken ana yönetim kurallarını sunmakta ve kamu idarelerinde standart, açık, kapsamlı ve tutarlı bir kontrol sisteminin oluşturulmasını ve uygulanmasını hedeflemektedir. COSO modeli kapsamında belirlenen 5 standart kapsamında “kamu iç kontrol standartları” belirlenmiştir. İlk standart olan kontrol ortamı; işletmenin kontrol bilinci olup, etkin bir kontrol ortamı kamu görevlilerinin kendi sorumlulukları ve yetkilerini anladıkları ve etik davranmayı benimsedikleri zaman ortaya çıkmaktadır (Keskin, 2009:17). İkinci standart olan risk değerlendirme; işletme hedeflerine ulaşılmasını etkileyebilecek her türlü riskin tanımlanması, gerçekleşme olasılığının ve etkisinin ölçülmesi, değerlendirilmesi, sınıflandırılması ve uygun iç kontrol noktalarıyla en aza indirilmesini içeren sistematik bir yönetim biçimidir (Keskin, 2000:40; Özbek, 2002). Üçüncü standart olan kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerine varmasını sağlamak ve tespit edilen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve usullerdir (Doyrangöl, 2002:53). Dördüncü standart olan “bilgi ve iletişim” ise Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde, “gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar” ifadesiyle tanımlanmıştır. Son standart olan izleme, iç kontrol sisteminin sürekli izlenmesini, bu sistemin performansı ile kalitesinin değerlendirilmesini teminat altına almaktadır (Keskin, 2009:18).

#### **1.8.2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Yapılan Düzenlemeler**

Özel sektörde son olarak, Türkiye’nin AB uyum süreci çerçevesinde mali raporların şeffaflığı gibi hususlarda güncel, ulusal ve uluslararası ticareti düzenleyen mevzuata uyumlu bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulmuştur. 13 Ocak 2011 tarihli ve 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) muhasebe kapsamındaki maddeleri 1 Ocak 2013’te yürürlüğe girmiştir (Uluslan, Eren & Köylü, 2012:12). Bu Kanunun 366’nın maddesinin 2’inci fıkrasına göre, yönetim

kurulu, “işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla işlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir”. Bu madde işletmelerin yönetimlerinin, iç kontrol sisteminin izlenmesine imkan verecek komisyonlar kurabileceğini ifade etmektedir (Çiğdem, 2018:29). TTK’nın 375. maddesine göre yönetim kurulunun iç kontrol faaliyetleri noktasında üzerinde bulunan görev ve sorumlulukları, işletmelerin üst yönetimiyle alakalı konularda talimat verme, işletmenin teşkilatlanmasını belirleme, işletmeye dair finansal denetimler ve planlamalarla alakalı kuralları belirlemektir. Bu yetkiler genel olarak yönetimin devredemeyeceği ve vazgeçemeyeceği yetkiler olarak ifade edilebilir. 375. Madde de aynı zamanda yönetim biriminin, kurul toplantı tutanaklarını tutması, işletme içi atama ya da görevden alma faaliyetleri, yönetime tabi olan çalışanların ilgili kanuni sözleşme, yönerge ve yönetim kuruluna ait yazılı kurallara uygunluğunun denetlenmesi, faaliyet raporlarının düzenlenerek genel kurula sunulması ve genel kurulda alınan kararların hayata geçirilmesi gibi farklı görev ve sorumlulukları da bulunmaktadır.

TTK’nın 378’inci maddesinin 1’inci fıkrası iç kontrol sisteminin kurulmasında önemli olan faktörlere değinmiştir. Bu madde, “Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sununda verir” hükmünü içermektedir.

## **1.9. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE KURUMSAL YÖNETİM**

Dünya genelinde yaşanan musahabe skandalları sonrasında 2002 yılında ABD’de SOX Yasası kabul edilmiştir. Bu yasanın Türkiye üzerindeki yansımaları ise 2004 yılında Sermaye Piyasası Kurulu’nun çıkartmış olduğu yönetmelikler ile şekillenmeye başlamıştır. SPK çıkarttığı yönetmelikler doğrultusunda kurumsal

yönetim ilkelerinin amaçlarına ulaşabilmeleri için iç kontrol faaliyetlerini zorunluluk haline getirmiştir (Sarı, 2011: 54).

### **1.9.1. Kurumsal Yönetimde İç Kontrol Sisteminin Rolü**

Kurumsal yönetim, işletmelerin yasalar ve şirket kurallarına dayanan, görevlerin ayrılığı ilkesi kapsamında, yetki ve sorumlulukları belirleyen ve işletme yönetiminde alınan kararların ne şekilde verildiğini gösteren bir sistemdir. Bu sistem için gerekli en önemli araçlar, iç kontrol ve iç denetimdir (Nardemir, 2014:99).

Kurumsal yönetim; şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerden herhangi birinin olmaması durumunda, kurumsal yönetimden söz edilememektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinin var olması da iç kontrol yapısının etkin olmasına bağlıdır. Etkin bir iç kontrol yapısı, işletmedeki faaliyetlerin kontrol altına alınmasını, daha da önemlisi şeffaflığın oluşmasını sağlamaktadır. Diğer bir deyişle, iç kontrol yapısı meydana getirmiş olduğu ortamlarla muhasebe bilgilerinde güvenilirliği sağlarken, aynı zamanda da işletme çalışanlarının iş görme isteğini artırır ve işletme çalışanlarının karşılaşılabilecekleri riskleri tanımlayıp, bu risklere karşı alınabilecek önlemleri belirler (Sarı, 2013:172).

### **1.9.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği ve İç Kontrol Sistemi**

Sermaye Piyasası Kurulu, ilk kez 2003 yılında yayınlanan daha sonrasında 2005 yılında düzenleme ve eklemeler yaparak kurumsal yönetim alanında ortaya çıkan boşluğu doldurabilmek için OECD kurumsal yönetim ilkelerini ve Türkiye'nin yasal ve mali niteliklerini göz önüne alarak "kurumsal yönetim" ilkelerini yayınlamıştır. Belirlenen kurumsal yönetim ilkeleri dört bölümden oluşmaktadır. Bunlar (Dağlı, Ayaydın ve Eyüpoğlu, 2010: 21).;

- Pay sahipleri
- Kamuoyunu bilgilendirme ve şeffaflık
- Menfaat sahipleri
- Yönetim kurulu olarak belirtilebilir.

Kurumsal yönetim ilkeleri halka açık olarak faaliyet gösteren anonim şirketler için hazırlanmıştır. Bu ilkelere yer alan hükümlere uymak isteğe bağlıdır. Fakat bu kuralların uygulanmaması durumunda neden uygulanmadığı kamuya net bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir.

Kurumsal yönetim ilkeleri arasında yer alan “Yönetim Kurulu” işletmenin yönetimi ile alakalı her türlü karar alma, temsil ve en üst düzey yürütme organını ifade etmektedir (Şengür ve Püskül, 2011: 36). Yönetim kurulu, genel kurulda paydaşların kendisine verdiği yetkileri; yasalara, sözleşmelere, şirket içi yönetmelik ve politikaların yetki ve sorumluluklarını kullanarak şirketi en üst düzeyde temsil etmektedir. Yönetim kurulu şirket ile ilgili olarak karar alırken ya da bu kararları uygularken öncelikli olarak şirketin hedeflerini en üst seviyeye çıkartmayı hedefler (Sarı, 2011: 60).

Kurumsal yönetim ilkelerinin belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin tebliğde yönetim kurulunun görevleri şu şekilde belirtilmiştir:

- Yönetim kurulu şirket adına alacağı kararlarda akılcı ve tedbirli risk yönetimi anlayışına uygun olarak şirketin uzun vadeli çıkarlarını gözetmelidir.
- Yönetim kurulu, şirket yönetimi ile alakalı olarak her türlü hedefi tanımlar, şirketin gereksinim duyacağı hem mali hem de insan kaynaklarını belirler ve yönetimin performansını denetler,
- Şirketin gerçekleştirdiği faaliyetleri mevzuata, esas sözleşmeye, şirketin iç düzenlemelerine ve politikalarına uygunluğunu gözetir.

### **1.9.3. Kurumsal İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Önemi**

Kurumsal yönetimde iç kontrol sistemi hayati bir öneme sahiptir. Kurumsal yönetim ilkelerinin varlığı, etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması ile doğrudan ilişkilidir. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin kontrol altına alınmasını ve muhasebe bilgilerinde güvenilirliği sağlar. Bununla birlikte işletme personelinin çalışma isteğini artırır. Yine etkin iç kontrol sistemi, işletme çalışanlarının yüz yüze gelebilecekleri riskleri tanımlar ve alınabilecek tedbirleri tespit eder. İç kontrol sisteminde, bütünüyle işletmeyi çalıştırmayı hedefleyen sistemler ile işletmeyi denetim altında tutmaya yönelik alt sistemler

bulunmaktadır. Bu sebeple iç kontrol sistemi; engelleyici, belirleyici, yön verici ve tamamlayıcı kontrollerin tamamını içerir (Avan, 2017:112). Bu kontroller işletmede şeffaflığı sağlamakta ve kurumsal yönetimin inşasında etkili olmaktadır (Usul, Titiz ve Ateş, 2011:48).

Yönetim, işletmede oluşabilecek yolsuzluk ve usulsüzlükleri en aza indirmek için kurumsal yönetimin gerekliliklerini yapmakla yükümlüdür (Göçen, 2010:108). Şeffaflığın tersi olan yolsuzluk ve usulsüzlük, kurumsal yönetimde yetkilere sahip olan mekanizmaya ve karar alma yetkisinin kullanımına bağlıdır. Yolsuzluk ve usulsüzlük; bir kişinin sınırsız yetkiye sahip olması, karar alırken takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşmesi, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmemesi ve usulsüzlük olduğunda çözüm üretilmemesi gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadır. Etkin ve güçlü bir iç kontrol sistemi, işletmede yolsuzlukları önleyebilecek, hesap verebilirliği sağlayacak, hissedarlar arasında eşitliği temin edecek ve şeffaflığın sağlanmasında etkin olacağından, kurumsal yönetimin kurulmasında önemli bir unsur olacaktır.

Etkin ve güçlü bir iç kontrol sistemi, istihdam edilenlerin yetki ve sorumluluklarını belirlemekte ve bunların yerine getirilmesinin kontrolünü sağlamaktadır. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin kurulması, mali hareketleri kayıt altına almak için etkin bir muhasebe sistemi kurulmasını da gerektirdiğinden, kayıt dışı işlemler yapılamayacak ve çalışanların verimliliği belirlenebilecektir. Bu şekilde işletmede hesap verebilirlik, sorumluluk ve şeffaflık ilkeleri hayata geçmiş olacak ve sonucunda işletmede kurumsal yönetim kurulacaktır (Usul, Titiz ve Ateş, 2011:50).

İşletmelerde etkin risk yönetimi, yönetim politikaları ve kontrol süreçlerini bir disiplin içinde bir araya getirirken, etkin bir iç kontrol sistemi de güvenilir mali raporlama, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi, mevzuata uygunluk koşullarını yerine getirerek işletmenin amaçlarına varmasını sağlar. İç kontrol sisteminde işlem yapılmadan gerçekleşen bir müdahale bulunduğundan, bu müdahalenin zarar önleme işlevi taşıdığı ifade edilebilir. Bu zarar önleme işlevi de elbette işletmede verimliliği ve kârı artırmakta, dolayısıyla yönetim, çalışanlar, paydaşlar ve devlet bu durumdan memnun olmaktadır (Şengür, 2005:4).

#### 1.9.4. İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetime Etkisi

Kurumsal yönetimin temel öğeleri; hesap verebilirlik, şeffaflık, adillik ve sorumluluktur (Usul, Titiz ve Ateş, 2011:49). Bu öğelerden herhangi birinin bulunmaması halinde, kurumsal yönetimden bahsedilemez. Etkin bir iç kontrol yapısı kurulduğu takdirde, kurum faaliyetleri denetim altına alınabilecek, şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlanacaktır. Bu anlamda etkin bir iç kontrol yapısı var olduğu sürece kurumsal yönetim ilkeleri de var olacaktır. Çünkü iç kontrol sistemi muhasebe kayıtlarında güvenilirliği temin ederken, aynı anda da kurumda istihdam edilenlerin yüz yüze gelebilecekleri riskleri belirler, bu risklere yönelik alınacak tedbirleri tespit eder ve çalışanların iş yapma isteğine olumlu yönde katkıda bulunur (Sarı, 2013:171-172).

Kurumsal yönetimde şeffaflığın karşıtı, yolsuzluk ve usulsüzlük kavramlarıdır. Yolsuzluk ve usulsüzlük karar alma yetkisinin kullanım şekli ile ilgilidir. Yolsuzluk ve usulsüzlüğün ortaya çıkmasına sebep olan unsurlar; karar alma yetkisinin bir kişinin elinde olması ve bu yetkinin sınırsız olması, karar alırken yönetimdeki takdir serbestisinin keyfi kullanımı, kurumsal ve finansal raporlama koşullarına gereken önemin verilmemesi, işletme içi ve bazen işletme dışı paydaşların bilgiye erişiminde eşitsizliğe yol açılması, yönetimde hesap verme sorumluluğunun bulunmaması ve yolsuzlukla mücadele etmek için prosedürlere ve güvencelere dayanan çözümlerin bulunmamasıdır. İşte kurumsal yönetimde yolsuzluk ve usulsüzlüğü engelleyecek sistem, iç kontrol sistemidir. Zira etkin bir iç kontrol sistemi ile işletme yapısı içinde yetkiler dağıtılmakta, yıllık ve dönemlik finansal raporlar hazırlanmakta, hesap verebilirlik ile şeffaflık gibi yolsuzlukla mücadele edilen bir ortam oluşturulmakta ve bu şekilde kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi hedeflenmektedir (Göçen, 2010:111; Usul, Titiz ve Ateş, 2011:49-50).

Kurumsal yönetim içinde iç kontrol sisteminin etkili olabilmesi için, sistemin belirlenen hedeflere uygun olarak faaliyet gösterip göstermediğini inceleyen bir birim bulunmalıdır. Bu iç denetim birimi, işletmede yapılan faaliyetlerin iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim kavramına uygun şekilde yapılıp yapılmadığını inceler. Bu birim, yaptığı değerlendirmelerde sistemin eksik veya zayıf yönlerini tespit ederek, gereken önlemlerin alınmasını temin eder.

Fakat, iç denetim birimi için en önemli husus, bu birimin bağımsız hareket edebilme özelliğinin bulunmasıdır. Diğer bir deyişle, iç denetim birimi denetçileri kurumsal yönetimin en üst birimi olan işletme üst yönetimine karşı bağımsız olmalı ve bunların telkin veya isteklerine karşı koyabilme kapasitesine sahip olmalıdır. Bu bağımsızlığa sahip iç denetim, iç kontrol sisteminin etkin şekilde uygulanmasına ve belirlenen hedeflere varılması kapasitesine olumlu katkı yapacağından, kurumsal yönetime de olumlu katkı sağlayacaktır (Usul, Titiz ve Ateş, 2011: 50). Ayrıca iç denetim sistemi, risk yönetimine yardımcı olurken, iç kontrol sisteminin işleme de kurumsal yönetimi güçlendirmektedir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### KURUMSAL YÖNETİM VE ÇAY İŞLETMELERİ

#### 2.1. GENEL AÇIKLAMA

“Kurumsal yönetim” özellikle 1990’lı yıllarda şirket iflasları ve muhasebe skandallarından sonra gündeme gelmiş bir kavramdır. Büyük şirketlerde iflaslar sonrası tüm menfaat sahiplerinin önemli ölçüde zararlara uğraması kurumsal yönetim kavramına verilen değerin artması ile sonuçlanmıştır. Meydana gelen skandallar sonrasında yatırımcılar kurumsal yönetime önem veren şirketleri tercih etme eğiliminde olmuşlardır.

Kurumsal yönetim, şirket ve menfaat sahipleri arasındaki ilişkiyi düzenleyen, aynı zamanda bu menfaat sahiplerinin haklarını koruyan kurallar bütünü ve yönetim felsefesi olması nedeniyle yatırım çevreleri açısından bir gereklilik olarak görülmüştür.

1990’lardan bu yana hızla gelişen kurumsal yönetime ilişkin birçok araştırma ve çalışma yapılmıştır. 1999 yılında hazırlanan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, kurumsal yönetim ilkelerine standart getirmeye yönelik en önemli çalışmalardandır. Ülkemizde ise SPK, OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinden yola çıkarak SPK Kurumsal Yönetim İlkelerini yayınlamıştır (Yurtseven, 2008: 82).

#### 2.2. KURUMSAL YÖNETİMİN TANIMI

Yönetim kavramı, kapsamı geniş bir kavram olup, günümüze gelene kadar sürekli değişim göstermiştir. Yönetim kavramı, başkaları aracılığıyla bir amaca ulaşmak için iş yapmaktır. İşletmelerde ve organizasyonlarda ise yönetim kavramı, bir süreç şeklinde tanımlanmakta olup, planlama, organizasyon, koordinasyon ve kontrol evrelerini kapsamaktadır.

Geçmişte bir iki ortağın hakim olduğu şirketler yerine, günümüzde şirketlerin çok ortaklı olması, pay sahipleri ile şirket yöneticilerinin aynı kişiler

olmamasına neden olmuştur. Bu durum, ABD başta olmak üzere gelişmiş ülkelerde, kurumsal yönetim kavramını ortaya çıkarmıştır. Ancak aynı zamanda bu durum, şirketin ortağı sermayedarların şirketin yönetimini tamamen yöneticilere emanet etmesiyle, pay sahipleri ile yöneticiler arasında potansiyel bir çıkar çatışmasına neden olmuştur. Bu kapsamda kurumsal yönetimin ne şekilde tanımlanacağı, yönetimin şirketi, pay sahipleri veya paydaşlar gibi hangi grubun çıkarları doğrultusunda yönetmesi gerektiğine göre değişmektedir (Kostyuk ve diğerleri, 2007: 6).

Dar anlamda kurumsal yönetim, şirket yönetimlerinin pay sahiplerine karşı sorumluluklarına vurgu yaparken, geniş anlamda kurumsal yönetim tanımlarında şirketlerin, pay sahiplerine karşı sorumluluğunun yanında tüm paydaşlara yönelik de sorumlu olduğu ifade edilmektedir (Sarı, 2013: 3).

Kurumsal yönetim ise şu şekilde tanımlanmıştır: “Şirketlerin kendi sorumluluklarının bilincinde olarak, şirketin devamlılığını sağlayacak, ortakların elde ettiği değerlere karşı şirketin değerini artırabilecek ve bunu yaparken de ilişkide olduğu kurum ve kişilerle olan ilişkilerini etik değerlere uygun prensipler çerçevesinde yürütebilecek bir yapıdır” (Tuzcu, 2004:16).

Sonuç olarak kurumsal yönetim, şirketteki farklı hissedarlar, ortaklar ve yöneticilerin hak ve sorumluluk paylaşımlarının açıkça yer aldığı, şirketin günlük işleyişi ile ilgili verilecek kararlarda uygulanacak kural ve usullerin detaylı bir şekilde belirtildiği yönetim ve kontrol sistemidir. Bu tanım çerçevesinde kurumsal yönetim, bu taraflar arasındaki menfaat uyumsuzluklarının uzlaştırılmasını ve bu uzlaştırmanın belirli kural ve prosedürler çerçevesinde yapılması anlamına gelir (Clarke, 2004:1 akt. Akdoğan, 2009:3; Şehirli, 1999:1).

### **2.3. KURUMSAL YÖNETİMİN GELİŞİMİ**

Kurumsal yönetimin gelişimi, küresel olarak kurumsal yönetim ve Türkiye’de kurumsal yönetim olmak üzere iki alt başlıkta açıklanacaktır.

#### **2.3.1. Küresel Olarak Kurumsal Yönetim**

Sanayileşmenin hızlı bir şekilde gelişmesi ile 18. yüzyıldan itibaren işletmelerde büyüme gereksinimi oluşmuş ve bunu yapabilmek için işletmeler

fonlara ihtiyaç duymuştur. Kaynak sağlayabilme amacıyla hisse senedi satışı yapabilecek bir şirket türü olan anonim şirketler, ilk kez İngiltere’de 1844 yılında faaliyete başlamıştır (Seyidoğlu, 1999:19). 1855 yılında anonim şirket modeline “sınırlı sorumluluk” özelliği getirilmiştir (Gürbüz & Ergincan, 2004:16). Daha sonra anonim şirketin, hissedar ve sermayedarlarının kişiliğinden bağımsız bir tüzel kişiliğinin olması ve şirketin ömrünün, sahiplerinin ömrü ile sınırlı olmaması dolayısıyla devamlılık ilkesi getirilmiştir. Bu ilke ile atıl ve üretime elverişli olmayan küçük tasarruflar bir araya getirilerek yatırıma yönlendirilmiştir (Paslı, 2002:4). “1929 Ekonomik Buhranı” döneminde şirket başarısızlıkları ve başarısız olan pek çok şirketin hileli işlemler yapması, kamuoyunda anonim şirketlere olan inancı ve güveni sarsmış ve devletler bu alanda düzenleme ve denetleme yapmak zorunda kalmıştır. Bununla birlikte şirket iflasları, şirketlere sermaye koyanların ve kredi verenlerin korunması ihtiyacını da beraberinde getirmiştir (Ceylan, 2001:5). Tüm bu gelişmeler kurumsal yönetim anlayışına duyulan gereksinimi ortaya çıkarmıştır.

Zaman içinde şirketlerin halka açıklık oranı arttıkça, hissedar sayısı da artmış, ancak bu hissedarlar yönetsel haklarını ihmal ederek ekonomik kazançlara yönelmişlerdir. Bu nedenle, şirketi yönetme gücü, bu güce sahip olan pay sahibi, yönetim ve yönetim kurulundan oluşan üçlü bir yapının içinde, yönetime geçmeye başlamış ve yöneticiler pay sahiplerinden bağımsızlaşmaya devam etmiştir (Altan, 2007: 9).

1980’lerde dünya genelinde devletlerin ekonomideki ağırlığı azalmaya başlamış ve bu kapsamda ortaya çıkan özelleştirme akımı İngiltere, Latin Amerika, Batı Avrupa ve Doğu Blok’u ülkelerini sarmıştır. Bu özelleştirmelerde halka arz usulü kullanıldığından, menkul kıymet borsaları ve yatırımcıların haklarının korunması önemli olmuştur. Ayrıca 1980’lerde yatırım fonları ve diğer özel finans şirketleri gibi kurumsal yatırımcılar, müşterilerinin oy hakkını kullanma gücüne dayanarak, şirket yönetimlerini yakından izlemeye başlamış, gerekirse şirket yönetimlerini eleştirmiş ve şirket yönetiminin oluşması sürecine etki etmişlerdir (Menteş, 2009:58-59). Şirketlerde kurumsal yatırımcıların artması ile, kurumsal yönetime önem verilmeye başlanmıştır.

1990'larda pay sahiplerinin denetlemediği yöneticiler, şirket çıkarı yerine kendi menfaatleri için çalışmaya başlamıştır. Yöneticilerin şirket kârını bilinçli şekilde kötüye kullanarak şirketlerin içini boşaltması, Avrupa'da şirketlerin kontrolünü elinde bulunduran büyük pay sahiplerinin bu güçlerini kötüye kullanmaları ve 1997 yılındaki Asya krizinin tetiğini çektiği iflaslar ve şirket skandalları, Avrupa'da Parmalat, ABD'de Enron ve WorldCom skandalları ile zirveye çıkmıştır (Coffee, 2005:198-201).

Söz konusu krizler ve skandallarla birlikte dünyada gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin finans piyasalarının entegre hale gelmesi, sermaye piyasalarının yabancı yatırımcılara açılması, yatırım getiren yabancı sermayenin desteklenmesi ve iyi korunması zorunluluğu gibi gerekçeler, kurumsal yönetim ilkelerinin yürürlüğe konup uygulanmasını sağlamıştır (Yalçiner, 2005:2; Menteş, 2009: 62).

### **2.3.2. Türkiye'de Kurumsal Yönetim**

Türk ekonomisinde ve finans piyasalarında 2000'li yıllara kadar yüksek enflasyon, yüksek faiz ve yüksek bütçe açıkları gibi istikrarsızlıklar oluşmuş ve bunun sonucunda ekonomik krizler meydana gelmiştir. 2000'li yıllarda ise makroekonomik dengeler oluşturulmaya başlanmıştır. Bununla birlikte Avrupa Birliği uyum sürecinde Türkiye'de köklü reformlar yapılmış, bu reformlar ve yabancı sermayeyi ülkeye çekmek gibi faktörler makroekonomik dengede istikrar sağlanmasında etkili olmuştur. Tüm bunlar yapılırken aynı zamanda kurumsal yönetimin gelişmesi için de önemli adımlar atılmıştır (Ararat & Yurtoğlu, 2006: 31).

2000'li yıllar kurumsal yönetim açısından da Türkiye'de bir reform dönemi olmuştur. İlk olarak 2002 yılında TÜSİAD tarafından "Kurumsal Yönetim: En İyi Uygulama Kodu" adıyla bir rehber yayınlanmıştır.

SPK'nın 2003 yılında uygulamaya soktuğu Kurumsal Yönetim İlkeleri, kurumsal yönetim anlamında bir kilometre taşı olmuştur. Kurumsal yönetimin gelişiminde bir başka reform da, şirketlerin mali tablolarının, uluslararası finansal raporlama standartlarına göre yayınlaması zorunluluğunun getirilmesidir. Fakat bu reform hamlesi içeriğinde, şirketlerin ortaklık yapısı, holding şirket ilişkileri, pay

sahipleri arasında oy kullanma anlaşmaları ve yöneticilerin seçilmesi ve ücretleri alanlarında kayda değer bir yenilik yapılmamıştır (IFC, 2010:59). Çünkü Türkiye’de şirketler, çoğunlukla büyük ortağın, ailelerin olduğu şirketlerden meydana gelmektedir (Ararat & Yurtoğlu, 2006:33). Hatta Borsa İstanbul’da (İMKB) işlem gören 257 şirketten çoğunluğunun aileler tarafından yönetildiği ve ailelerin egemen olduğu bir kurumsal yönetim altyapısı bulunduğu belirtilmiştir (Yurtoğlu, 2003:1).

SPK’nın 2003 yılında uygulamaya soktuğu Kurumsal Yönetim İlkeleri, daha sonra 2005 yılında yenilenmiş şeklinde yayımlanmıştır. Bu İlkelerde, OECD ilkeleri de esas alınsa da, piyasa katılımcılarının da görüşleri alınarak, Türkiye’ye özgü ilkeler getirilmiştir. Aslında bu İlkeler, halka açık olan anonim ortaklıklar için konulmuştur. İlkelerin uygulanması, şirketlerin talebine bağlı tutulmuş ve ilkelerin temel kuralı “uygula, uygulamıyorsan açıkla” şeklinde olmuştur. Ayrıca SPK, İMKB’de işlem gören şirketlere 2004 yılına ilişkin faaliyet raporlarından başlamak üzere, faaliyet raporlarında ve varsa internet sitelerinde, Kurumsal Yönetim Uyum Raporu’na yer verilmesi zorunluluğunu getirmiştir. Bu şirketler 2005 yılından bu yana Kurumsal Yönetim Uyum Raporu yayımlamaktadırlar.

Kurumsal yönetime ilişkin bir diğer önemli gelişme ise, İMKB’de bir kurumsal yönetim endeksinin oluşturulması olup, bu endekste 48 adet şirket almaktadır (Kurumsal Yönetim Endeksi, 2020). SPK tarafından faaliyet izni verilmiş kurumsal yönetim derecelendirme kuruluşlarınca kurumsal yönetim notu verilen ve İMKB’de işlem gören bu şirketler, İMKB Kurumsal Yönetim Endeksine dahil edilmektedirler.

Kurumsal yönetimle ilgili en önemli gelişme 2011 yılında 11 Ekim 2011 tarihli mükerrer Resmi Gazetede yayınlanan 654 sayılı KHK’nın 2’nci maddesi ile Sermaye Piyasası Kanununun 22’nci maddesine eklenen ‘z’ bendi ile, kurumsal yönetim bir kavram olarak Sermaye Piyasası Kanunu’na girmiş, SPK’ya kurumsal yönetim ilkelerini tespit etme ve gerekirse borsa şirketlerinin bir kısmına veya tümüne uyma zorunluluğu getirmiş ve uymayanlara da yaptırım uygulama yetkisi verilmiştir.

Bu yasal değişiklik sonrası SPK, yukarıda ayrıntılı şekilde açıkladığımız “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin

Tebliğ”i (Seri: IV, No: 54) yayımlamıştır. Bu Tebliğ’de yer alan Kurumsal Yönetim İlkeleri, ilk defa mevzuata girmiştir. Bununla birlikte, bu ilkeler kapsamında, bankalar dışında, halka açık anonim ortaklıklara genel kurul toplantı ilanlarının zamanlaması ve bağımsız yönetim kurulu üyeliği gibi alanlarda uygulama zorunluluğu getirilmiştir.

Bu Tebliğ’den yaklaşık iki ay sonra yayınlanan “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” (SPK, 2011, Seri: IV, No: 56) ile getirilen en büyük değişiklik, 54 Nolu Tebliğ’de Kurumsal Yönetim İlkelerinin sadece İMKB 30 şirketleri için uygulaması zorunluluk iken, Gelişen İşletmeler Piyasası ve Gözaltı Pazarı’nda işlem görenler hariç, hisse senetleri İMKB’de işlem gören tüm şirketlere bu ilkelerin uygulanmasıdır.

6102 sayılı TTK’nın 366/2, 375 ve 378. maddelerinde, kurumsal yönetimi destekleyici unsurlardan olan iç kontrol sistemi ve kurumsal risk yönetimi uygulamaları için bir takım zorunluluklar getirilmiştir. BİST tarafından oluşturulan kurumsal yönetim endeksi ile de şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarında başarılı olanlar, ayrıca gösterilmeye başlanmıştır (Ataman vd., 2017:168).

#### **2.4. KURUMSAL YÖNETİMİN İLKELERİ**

Kurumsal yönetim ilkelerinin temel amacı, iyi yönetim olgusunun şirketlere hakim olmasıdır. Bu ilkelere bağlı kalan şirket yönetimleri, hissedarların çıkarlarına uygun hareket etmiş olacaktır. Ayrıca bu ilkelerin, şirket faaliyetlerini denetlemede kolaylık, uzun dönemli hedefleri uygulamada şirket performansının artırılması ve maliyetin azaltılması gibi bazı yararları bulunmaktadır (Gümüştakin & Adsan, 2006:219). Kurumsal yönetim kavramı, sahiplik ve denetim olguları kapsamında şekillendiğinden, şirketin sahibi ve yöneticilerin kurumsal yönetimde etkisi bulunacaktır. Ayrıca, kurumsal yönetim ilkelerine uyum sağlandığı takdirde, şirket içinde ve dışında tüm taraflar, kurumsal yönetim sisteminden yarar sağlayacaktır (Özcan, 2015:224).

Kurumsal yönetim ilkeleri, sınırları kesin olmamakla birlikte şeffaflık, adillik, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört ana ilkeden oluşmaktadır (Çalışkan & İçke, 2009:125).

### **2.4.1. Şeffaflık**

Yatırımcılar ve hisse sahipleri, bir şirketin yönetimini değerlendirebilmek için, şirketin finansal durumu ve faaliyetleri hakkında güvenilir, ayrıntılı ve karşılaştırılabilir bilgiye ihtiyaç duyarlar (Gregory, 2001:16). Bu bilgilerin yatırımcılar ve hisse sahiplerine verilmesi ve onların haklarının korunması için, kurumsal yönetim ilkelerinin başında şeffaflık ilkesi gelir. Şeffaflık ilkesinin uygulanması ile şirketin yönetim yapısı, mali performansı ve finansal verimliği gibi şirket hakkındaki önemli sayılan bilgiler, yatırımcı ve hissedarlara zamanında ve doğru bir biçimde verilir (Kaygusuzoğlu, 2015:975).

Şeffaflık ilkesi, şirketlerin piyasa ortamında takibi için önemli bir etken olmasının yanında, hissedarların haklarını bilgiye dayalı olarak ve anlamlı şekilde kullanmalarına katkı sağlar (Aktaş, 2004: 425-434; OECD, 2015:42). Şeffaflık ilkesi uyarınca şirketler, geçmiş dönem bilançoları ve mali performansları, gelecekteki hedefleri ve yüz yüze geleceği risklere ilişkin kamuoyuna nitelikli bilgi sunabilirler (DEOLİTTE- TKYD, 2006:5).

Şeffaflık yatırımcıların, şirketin finansal durumu, performansı, sermaye yapısı ve yönetim yapısı hakkında bilgi almalarını sağlayan bir ilke olmakla birlikte şirkete duyulan güveninde oluşması ve artmasındaki en önemli etkidir.

Şeffaflık ilkesinin sınırını, şirket sırrı olabilecek bilgiler oluşturur ve bu bilgi kamuoyu ile paylaşılmayabilir. Fakat hak sahiplerinin haberdar olması gereken bilgiler, şirket sırrı olduğu ileri sürülerek (Doğan, 2007:53) şeffaflık ilkesi kötüye kullanılmamalıdır.

### **2.4.2. Adillik/Eşitlik**

Adillik ilkesi, şirket yönetiminin, tüm faaliyetlerinde hissedar ve menfaat sahiplerine eşit ve adaletli davranmasıdır (Dinç, 2009:160). Adillik ilkesi, sadece mülkiyet hakkı bulunan hissedarları değil, şirketin mevcudiyetini devam ettirmesi için gerekli tüm çıkar sahiplerinin haklarının korunmasını da ifade eder (Doğan, 2005:64). Adillik ilkesi, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkesi ile sıkı bir şekilde ilişkilidir (Doğan, 2007:50). Ayrıca bu ilke, iki ana temele dayanır. Bunlar; hissedarların mülkiyet sahibi olması ve eşit davranma anlayışıdır (DEOLİTTE- TKYD, 2006:5).

Hissedarların mülkiyetin sahibi olmasının sonucu, şirketlerin, hissedarların haklarını koruması için kolaylaştırıcı tedbirler almasıdır. Örneğin pay sahipleri, yönetim kurulu üyelerinin seçimi, şirketin birleşme ve satın alma gibi hayati öneme sahip kararlarında baskın olmalıdır. Ayrıca adillik ilkesi kapsamında şirketler, bütün hissedarlara eşit şekilde davranılmasını teminat altına almalıdır. Kurumsal yönetimde adillik ilkesi, hak ihlallerinde hissedarların tazminat elde etme hakkına sahip olmasını, içerden bilgi alanların bunu kötü amaçlı kullanmasını (Paslı, 2002:53), ticaretini yapmasını önlemesini ve muhtemel menfaat çatışmalarının önlenmesini içerir.

### **2.4.3. Hesap Verebilirlik**

Şirket yönetimlerinin etkin bir şekilde sorumluluklarını yerine getirmeleri ve şirketi daha iyi yerlere götürebilmeleri için, faaliyetlerinde bağımsız olmaları ve objektif kararlar alabilmeleri gerekir (Paslı, 2002:55). Fakat bu bağımsızlık, etkin bir hesap verebilirlik uygulaması ile sınırlı olmalıdır.

Hesap verebilirlik kavramı, belirli bir işin iki taraf arasında kararlaştırılmış kurallar ve ilkeler uyarınca yapılarak, gerçeğe uygun ve adil bir şekilde raporlanması gerekliliği şeklinde tanımlanmıştır (OECD, 2002:10). Başka bir ifadeyle hesap verebilirlik, şirket adına yönetimde ve faaliyette bulunan kişilerin, bu karar ve faaliyetlerinin şirket ve pay sahipleri açısından yerindeliğini kanıtlamalarıdır (Demirbaş & Uyar, 2006:23).

Hesap verebilirlik ilkesi, yönetim kurulunun sorumluluğunu belirler ve hesap verebilirliğin olabilmesinin temel şartı, yönetim ve yönetim kurulunun iş bölümünün açık şekilde yapılmasıdır. Yönetim gücünün hangi mercide olduğu bilinmezse, hesap verme sorumluluğunun da hangi mercide olduğu belirsiz olacaktır. Bu nedenle yönetim kurulu ile yönetim arasında yapılacak iş bölümü, hesap verebilirliğin temel ilkesidir (OECD, 2015:42). Yönetim ve yönetim kurulunun, menfaat sahipleri ve hissedarlara karşı hesap vermesi, hesap verebilirlik ilkesiyle yapılmaya çalışılır.

Hesap verebilirlik ilkesi, şeffaflık ve sorumluluk ilkesi ile çok yakın şekilde ilgili olup, yöneticilerin hissedarlar ve menfaat sahiplerinin haklarını gözetmesini ve mali tablolar ile faaliyet raporlarının gerçeği yansıtmasını teminat

altına almaktadır (Doğan, 2007:54). Şeffaflık ilkesi, şirket faaliyetlerinin yapılmasından önce başlayan, sürecin yürütülmesi ve sonrası ile ilişkili iken, hesap verebilirlik ilkesi ise faaliyetlerin yapılmasından sonrasında ilişkilidir.

#### **2.4.4. Sorumluluk**

Yönetim kurulunun yükümlülüğü, şirketin hedeflerine varmak için yöntemler belirlemenin yanında, menfaat çatışmalarını önlemek ve şirketin diğer şirketlerle rekabet edebileceği şekilde şirket performansını dengelemek ve denetlemek, paydaşlar için kazanç elde etmek ve paydaşların çıkarlarına en iyi şekilde hizmet etmektir (OECD, 2004:58). Bu kapsamda sorumluluk ilkesi, şirket yönetiminin mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu, şirketin hedeflerine varmak için ortaya konulan strateji ve prosedürler ile şirket içindeki uygulamaların denetlenmesini kapsamaktadır. Yönetim kurulu, pay sahiplerine ve şirkete ilişkin görevlerini tarafsız ve en iyi şekilde yerine getirmelidir.

Sorumluluk ilkesi ile şirket yönetimi, yalnızca kural ve prosedürlerde yer alan yazılı süreçlere uyumlu davranmayı amaçlamaz. Bu ilke ile, paydaşların taleplerini üst yönetime sunabilmesi ve çalışanların yönetime katılmasını özendirici etkin bir iletişim sisteminin geliştirilmesi ve alacak haklarının korunması gibi süreçlerin de oluşması hedeflenir (DEOLİTTE-TKYD, 2006:5).

### **2.5. KURUMSAL YÖNETİM MODELLERİ**

Kurumsal yönetim modellerine ilişkin ilk model, Amerika ve İngiltere'de oluşan “Anglo-Sakson Modeli”, diğeri ise Alman modeli olarak da bilinen “Kıta Avrupası” modelidir.

#### **2.5.1. Anglo-Sakson Modeli**

Anglo-Sakson kurumsal yönetim modeli, sermaye piyasalarının gelişmesiyle birlikte oluşan bir sistemdir. Halka arz olunan şirketlerde kurumsal yönetimler, hissedarların haklarını korumaya çalışmaktadırlar (Kula, 2006:44). Bu modelin, yönetim dışından kontrol edilebilir olduğu ve geniş tabanlı sahiplik yapısının bulunduğu belirtilmiştir. Küçük hissedarlar, üst yönetimin ve şirketin

faaliyetlerini yeterince denetleme ve gözetlemede yetersiz kalabilmektedir (Weimer & Pape,1998:4).

Bu model, yönetimin, paydaşların menfaatlerine ve amaçlarına hizmet etmesi yaklaşımını temel almaktadır (Ülgen & Mirze, 2004:435) ve şirketin üst yönetimi ile paydaşlar arasındaki ilişkilere dayanır. Bu modelde anahtar role sahip konular, şeffaflık, kamuyu aydınlatma, yönetim kurulunun özellikleri ve paydaşlara verilen (bir hisse bir oy kuralı, temettü politikası, yöneticilere sağlanan maddi menfaatler ve genel kurul düzenlemeleri gibi) haklardır (Varış vd., 2001:159). Yönetim kurulları, paydaşları temsil etmekle birlikte, üst yönetimin, şirketi paydaşların istek ve beklentileri çerçevesinde yönetip yönetmediğini denetlemekle yükümlüdür. Bu modele göre şirketin kârlılığı, paydaşların en önemli istek ve beklentisi olduğundan, yönetimin temel hedefi bu kârlılığı ve hisse başına düşen kâr payını artırmaktır (Tuzcu, 2004: 25). Kurumsal yatırımcıların Avrupa sermaye piyasalarında ağırlıklı olarak yer alması, kurumsal yönetim sistemlerinde Anglo-Sakson modeline eğilimi artırmakta ve bu sistemde muhasebe uygulamalarının da Anglo-Sakson ülkelerindeki mali piyasaların ihtiyaçlarına göre düzenlendiği görülmektedir (Paslı, 2005:20).

Tek hedefi kâr sağlamak olan paydaş yapısının şirkete uzun vadede olumlu bir katkısı olmayacaktır. Zira bu paydaşlar, kârlarını engelleyeceği için yatırım kararlarını önleyeceklerdir. Anglo-Sakson kurumsal yönetim modeli, paydaşlar ve yöneticiler arasındaki güvenilir ilişkiyi temel alsın da, bireysel menfaati önde tutan, kısa dönemli ve kâr odaklı bir modeldir (Cernat, 2004:149).

### **2.5.2. Kıta Avrupası Modeli**

Bu model aynı zamanda Alman modeli olarak bilinmektedir. Bu modelde şirket grubu temelli bir sistem benimsenmektedir. Buna göre hissedarlar genel olarak yönetimi kontrol ettikleri ve etkileri genele bakıldığında güçlü olduğu için “içerdekiler yapısı” şeklinde belirtilmektedir. Bu sistem, bankaların hakim olduğu ve pay sahiplerinin gözetiminde bankalar tarafından uygulanan bir sistemdir.

Anglo-Sakson modelinden farklı olarak Kıta Avrupası modelinde, şirketin refahı için uzun dönemli stratejilerin uygulanması önceliklidir ve hissedarlar yanında, şirket için uzun dönemde değer oluşturan tüm iç ve dış paydaş grupları

da göz önüne alınmaktadır. Şirketlerin var oluş sebebi, doğrudan veya dolaylı olarak paydaşların beklentilerinin karşılanmasıdır. Bu model, şirketlerin kar odaklı geleneksel yapısından ayrılıp, hissedarların yanında çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, devlet, finans kurumları gibi şirket ile ilişkili tüm paydaşların katkılarını dikkate almaktadır. Bu modelde, şirketlerin kâr ederken, topluma yönelik bazı sosyal sorumlulukları da yerine getirmeleri gerektiği kabul edilmektedir (Tuzcu, 2004:23).

Bu modelde Anglo-Sakson modelinden farklı olarak iki kademedен oluşan bir yönetim kurulu bulunmaktadır. Bunlar yönetim ve denetim kurulu olarak ifade edilebilir. İki farklı kuruldan meydana gelen bu yapıda yönetim daha çok yürütmeden sorumlu tutularak kurul üyelerinin performanslarını değerlendirirken, denetim kurulunda ise daha çok bağımsız değerlendirme ön planda tutulmaktadır. Yürütme kurulu işletmelerin faaliyetlerine yönelik önemli kararlar alabilmekte ve geleceğini şekillendirebilmektedir (Serinkaya, (2008:32-33). Denetim kurulu, yürütme kurulunun faaliyetlerini kontrol etmektedir. Denetim kurulunda bulunan üyelerin işletmenin faaliyetleri ve işleyişi hakkında her türlü bilgiye erişme ve öğrenme hakkı bulunmaktadır. Pek çok Avrupa ülkesinde çalışanlar, denetim kurulunu seçme veya bu kurula aday önerme hakkına sahiptirler (Cernat, 2004:153).

Kıta Avrupası sisteminde işletmeye dayalı olarak toplumun çıkarlarını korumak kurumsal yönetimin esas amacını oluşturmaktadır. Bu modelde kısa dönemde işletmenin faaliyetlerinden paydaşların çıkarlarını korumak yerine uzun dönemli işletme yöntemlerinin uygulanması daha büyük önem taşımaktadır. Bu model hissedarlar kadar diğer bütün paydaşların çıkarlarını göz önünde bulundurmaya gerektirmektedir (Tuzcu, 2004: 5). Bu model “menfaat sahipleri modeli” olarak da anılmaktadır.

## **2.6. ÇAY İŞLETMESİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ**

İşletmeler genel olarak insan ihtiyaçlarını karşılamak maksayıyla üretimde bulunmak amacı ile bir araya gelen mal ya da ürünleri üretme, bu üretimden dolayı kâr elde etme, devamlılık sağlama ve sosyal sorumluluğunu

gerçekleştirme gibi temel hedefleri bulunan hem iktisadi hem de teknik bir birim olarak tanımlanmaktadır (Mucuk, 1993:17).

Çay işletmesi ise tarımsal bir ürün olan çay bitkisinden üretilen ürünleri işlemek amacı ile kurulan ve kuru çay üretiminde bulunan ve bu ürünleri paketleyerek ürünlerin ticari faaliyetlerini gerçekleştiren bir işletmedir (Karacan vd., 2012:113).

Ülkemizdeki çay işletmelerinde çoğunlukla üretim ve satış faaliyetleri yapılmaktadır. Kuru çay üretimi yapan işletmelerin temel girdisi, Karadeniz’de tarım ürünü olarak yetiştirilen yaş çay yaprağıdır. Ancak ülkemizde tarımsal ürün olan çay yaprağını hasat eden ticari işletmeler bulunmamaktadır. Hasat etme işi müstahsillerce yerine getirilmektedir.

Çay işletmeleri, çay yaprağını tarımsal ürün girdisi olarak kullanır, çayı fiziki olarak işlemek ve pazarlamak için faaliyette bulunur ve kuru çay üretimini bölgesel şekilde ve belli sezonlarda yaparlar. Çay işletmelerinde çay yaprağı toplanırken emek yoğun çalışma, kuru çay üretiminde ise teknoloji yoğun çalışma bulunmakta olup, bu işletmelerde üretim, kitle halindedir ve kapasite kullanımı düşüktür. Çay işletmelerinde maliyetlerin büyük bölümünü doğrudan malzeme maliyetleri oluşturur (Karacan vd., 2012:113).

## **2.7. ÇAY İŞLETMELERİNİN TÜRKİYE’DEKİ YERİ VE ÖNEMİ**

Türkiye’deki çay işletmeciliği başlangıç olarak cumhuriyetin ilk dönemlerinde karadeniz bölgesinde bulunan halkın geçim kaynağını sağlaması ve Türkiye’de bulunan vatandaşların çay taleplerini karşılamak amacı ile başlatılmıştır. Devlet tarafından uzun bir dönem desteklenen teşvik edilen uygulamalar sayesinde günümüzde de faaliyetlerini sürdürmektedir.

Çay tarımı ve ekonomisinin her yönden kalkınmasını sağlamak amacı ile 1971 yılında 1497 Sayılı Çay Kurumu Kanunu çıkartılmıştır. Bu kanunla birlikte çay ile alakalı bütün faaliyetler, iktisadi amaçla kurulan Çay Kurumu’na devredilmiştir. Bu kurum tam olarak 1973 yılında faaliyete geçirilmiştir (Çaykur, 2012: 6).

1984 yılında özel sektörde çay işletmelerine faaliyet izni verilmesiyle birlikte, kamu ve özel işletmelerin tümünü içine alan politikaların uygulanamaz

hale geldiği, buna karşılık özel sektöre verilen serbesti ile çay sektöründeki kuralların azaltıldığı, sektördeki sorunların çözümünün zorlaştığı ve yasal mevzuat eksikliği (Saklı, 2019:531) ve regülasyonu sağlayacak bir otoritenin bulunmaması gibi sorunların devam ettiği (Saklı, 2013: 34) belirtilmektedir.

Çay ekiminde devlet teşviklerinin devam etmesi gerektiği belirtilmiştir. Devletin desteklemesi ile yapılan çay ekimi, “köylü” ekonomide “yukarıdan aşağıya” bir dönüşüm sağlamıştır. Geçinebilmek için şehir dışına göç eden kişiler, kendi topraklarında yetiştirdikleri çay sayesinde zenginleşmiş ve göç etmek zorunda kalmamışlardır. Bununla birlikte devletin çay sektöründeki tüm faaliyet alanlarına el atmaması nedeniyle, çay ile ilgili olan diğer iş kollarından da bölge insanların gelir elde etmesi sağlanmıştır (Hann & Chris Hann, 2012:82).

Türkiye çay üretiminde dünya sıralamasında beşinci sırada yer almaktadır. Türkiye’de üretilen çay miktarı incelendiğinde kendi çayını üretme konusunda ithalat yapmadan halkını destekleyecek kapasitesi bulunmaktadır (Tarım ve Orman Bakanlığı: 2020). AB’ye üye ülkelerin 2013 yılında tüketilen çay miktarı 242.000 ton civarındayken Türkiye’de bu miktar ortalama 228.000 ton civarındadır (The Statistics Portal, 2016).

Çay işletmeleri, Doğu Karadeniz bölgesi için pek çok açıdan halen önemini devam ettirmektedir. Zira kamu ve özel sektördeki çay işletmeleri, istihdam yaratmakta, bölgenin kalkınması, bölgenin refah seviyesinin devamı ve yükseltilmesinde önemli paya sahiptir. İstihdamın devam etmesi ve refah seviyesinin devamı bölgeden göçün önlenmesine yardımcı olmaktadır. Doğu Karadeniz Bölgesi’nde çay işletmeleri yaklaşık 30 bin kişiyi istihdam etmektedir. Rize Ticaret Borsasının 2015 yılında yayınladığı raporda Türkiye’de 205.000 üreticinin bulunduğu yer almıştır (Rize Ticaret Odası, 2015:1). 2015 yılı TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) verilerine göre, Türkiye’de 1.327.934 ton çay üretimi gerçekleşmiştir (TÜİK, 2015). Ayrıca çay işletmeleri gayri safi milli hasılaya yıllık ortalama 350 – 400 milyon dolar civarında katkı sağlamaktadır.

## **2.8. ÇAY İŞLETMELERİNDE KURUMSAL YÖNETİMİN GEREKLİLİĞİ**

Çay işletmelerinde kurumsal yönetimin gerekliliği kamu sektörü ve özel sektör olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenecektir.

### **2.8.1. Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetimin Gerekliliği**

Kurumsal yönetim, yukarıda belirttiğimiz üzere, adillik/eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur.

Kamu sektöründeki çay işletmesi olan Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü (Çaykur), 08/06/1984 tarih ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi, tüzel kişiliğe sahip, faaliyetlerinde özerk ve sorumluluğu sermayesi ile sınırlı bir iktisadi devlet teşekkülüdür (Saklı, 2019:513).

Teşekkülün amaç ve faaliyet konuları; 20/12/1996 tarih ve 22853 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Ana Statü'sünün 4. maddesinde belirtilmiştir. Bu madde teşekkülün faaliyet konuları, teşekkülün yetki, görev ve sorumluluklarını belirlemektedir (Çaykur, 2020).

Çaykur, 233 ve 399 Sayılı KHK'lar çerçevesi içinde faaliyetlerini özerk şekilde yürüten bir kuruluş olmakla birlikte, tüzel kişiliğe haiz, ve sorumluluğu sermayesi ile sınırlıdır. Organları, Yönetim Kurulu ve Genel Müdürlük'tür. Sermayesinin tamamı Devlete ait olup, ilgili olduğu Bakanlık; Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'dır.

Çaykur, personeline ilişkin düzenlemeler haricinde, özel hukuk hükümlerine tabi olsa da, personel ve yönetim kurulunun sorumluluğunun 233 sayılı KHK'ya göre düzenlenmesi anonim şirket özelliği göstermesini engellenmektedir. Çaykur'un sorumluluğu, sermayesi ile sınırlandırılarak, anonim şirketlerdeki "sınırlı sorumluluk" ilkesi getirilmiştir (Ana Statü m.3). Yönetim kurulunun teşkili, görev ve yetkileri ile yönetim kurulu üyelerinin atanmaları, nitelik ve şartları, görev süreleri, görevden alınmaları hakkında 233 sayılı ve 399 sayılı KHK hükümleri uygulanır. Yönetim Kurulu, Ana Statü m.7'de belirtilen usulle toplanır. Çaykur'un iç mevzuatı, Yönetim Kurulunun kararları ile

uygulamaya konulan yönetmeliklerle düzenlenmektedir. Bunun yanı sıra tamim ve genel mektup gibi iç düzenlemeler de mevcuttur.

Çaykur, kamu sektöründeki işletme olarak çay üretiminin Türkiye'deki lokomotifi kabul edilmekte ve bilhassa bölgeye istihdam açısından önemli katkılar sağlamaktadır. Ancak Çaykur, çay sektöründe devlet kurumu olarak ve maliyet kaygısı, hammadde tedariki ve nitelikli personel kaygısı taşımadan var olmaktadır.

Gerçekten Çaykur'un 2009-2015 yılları arasındaki kâr-zarar durumuna bakıldığında 2014 yılı hariç, her yıl zarar ettiği görülmektedir (Tarım ve Orman Bakanlığı, 2018). Bu tablo, hem özel sektör çay işletmelerinin kamu sektörü çay işletmesi ile rekabetine zarar verirken, aynı zamanda devletin kamu zararının artmasına neden olmaktadır (Terzi, 2017: 115).

Çaykur için, kamu hizmeti niteliğinin ağır basması, tamamen bir özel hukuk şirketi olmaması ve hissedarları bulunmaması nedeniyle, kurumsal yönetim ilkelerinden adillik/eşitlik ilkesinin uygulanması mümkün olmayacaktır.

Çaykur; Sayıştay, TBMM ve Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından denetlense de, bu denetimlerin çoğunlukla yıllık olması, kurum yöneticilerinin yürütme organına yakın kişiler olması ve denetimler sonucu kurumsal yapı ve yönetim ilkelerinde bir iyileşmenin şu ana kadar sağlanamaması nedeniyle, bu denetimlerin hesap verebilirliği, sorumluluğu ve şeffaflığı sağladığı söylenemez.

Yukarıdaki gerekçelerle kamu sektöründe kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması gerekliliği bulunsa da, hesap verebilirlik, sorumluluk ve şeffaflık gibi ilkelerin uygulanmadığı görülmektedir. Bununla birlikte, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmaması ve başkaca nedenlerle Çaykur hemen hemen her yıl zarar ettiğinden ve kamu zararına sebep olduğundan, bu durumun düzeltilmesi için ya Çaykur mevzuat değişikliği yapılarak, özel şirket haline dönüştürülmeli ve özel sektör işletmesi gibi yönetilerek hesap verebilirliği, sorumluluğu ve şeffaflığı sağlanmalı ya da bu işletme özelleştirilmelidir (Terzi, 2017: 115). Çaykur, hemen hemen her yıl zarar etmesine rağmen yönetici ve yönetim kurulu yapısı yasal değişiklik ile düzeltilmezse, kurumsal yönetimin en önemli ayaklarından olan

yönetici ve yönetim kurulunun sorumluluğu ve hesap verebilirliği ilkesi yerine getirilemeyecektir.

### **2.8.2. Özel Sektörde Kurumsal Yönetimin Gerekliliği**

Çay sektöründe iktisadi devlet teşekkülü olan Çaykur yanında (Devlet Planlama Teşkilatı, 2001:12), Rize, Trabzon, Artvin, Giresun ve Ordu illerinde özel sektör işletmelerine ait yaş çay işleme fabrikaları, kuru çay paketleme fabrikaları ve tarımsal kalkınma kooperatifleri bulunmaktadır.

Ülkemizde 1984 yılında özel sektörün yaş çay alma, işleme ve pazarlamasının serbest bırakılmasıyla birlikte Çaykur'un yanında çok sayıda özel işletme faaliyete başlamıştır. Ülkemizde üretilen yaş çayın %47'sini ise özel sektör (%53'ünü Çaykur) işlemektedir. 2012 yılı verilerine göre özel sektöre ait 151 çay işleme tesisi (Çaykur'a ait 47 işleme tesisi) faal durumdadır (Kurt & Hacıoğlu, 2013:69).

Türkiye çay sektöründe önde gelen ülkelerden olmasına rağmen uluslararası alanda çokta varlık gösterememektedir. Bu durumda etkili olan unsurlar genel olarak incelendiğinde işletmelerin çok fazla ihracata yönelmemesi, dış ticarete yönelik bilgi düzeylerinin fazla olmaması, uluslararası pazar arayışında bulunmamaları gibi durumlardır. Bu durum üzerinde etkili olan önemli faktörlerden birisi de çay işletmelerinin rekabetlerini olumsuz yönde etkileyen kurumsallaşmanın olmaması ve kurumsal yönetim anlayışının işletmeler tarafından çok fazla benimsenmemiş olması olarak belirtilebilir (Çimen, 2014:49).

Türkiye'de özel sektör çay işletmelerinde, bir kaç marka işletme dışında, kurumsal yönetimin bulunmadığı görülmektedir. Öncelikle özel sektörde, anonim veya limited şirket olarak faaliyet gösteren çay işletmelerinin neredeyse tamamının aile şirketi olarak yönetildiği ifade edilmektedir (Terzi, 2017:136).

Aynı zamanda özel çay işletmelerinin yönetim kurullarında profesyonel denilecek düzeyde yöneticilerin olmaması, işletme sahiplerinin eğitim düzeylerinin düşük olması, işletmelerin teknolojik yetersizlikler içerisinde olması ve teknolojiye yönelmemeleri, şirket yönetiminin genel olarak aile yönetimi şeklinde olması ve karar alma sürecinde birden fazla kişinin aktif konumda olması gibi faktörler kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmamasına neden

olabilmektedir. Bu sorunun önüne geçilebilmesi için gereken en önemli adım işletmelerin yönetimine profesyonel yöneticilerin getirilmesinin zorunlu hale getirilmesi olarak belirtilebilir (Terzi, 2017:178).

Kurumsal yönetimi önleyen nedenlerden biri de özel sektör çay işletmelerinde markalaşma çalışmalarının –birkaç işletme dışında- olmaması, hatta küçük işletmelerin büyük çoğunluğunun marka işletmeler adına fason üretim yapmalarıdır. Özel sektör çay işletmelerinin sahiplerinin; aynı anda hem yönetici, hem muhasebeci, hem üretim sorumlusu olduğu ve kalan diğer işleri yaptıkları, kurumsallaşmanın istenmediği, yeterli tecrübeye sahip olduğu iddiasıyla bilimsel yöntem ve tekniklerin gereksiz görüldüğü, birkaç işletme dışında piyasa araştırmalarının yapılmadığı ve maliyet azaltımı konusundaki çalışmaların profesyonelce yerine getirilmediği görülmekte olup, bu nedenlerle işletme yapısının tümüyle değiştirilmesi ve kurumsal yönetimin sağlanması gerekmektedir (Terzi, 2017:180-181). Özel sektör çay işletmeleri açısından kurumsal yönetimde yaşanan bu sorunlar, kurumsal yönetim ilkelerinin tesisini çoğunlukla imkânsız yapmaktadır.

## **2.9. ÇAY İŞLETMELERİNDE KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ İLİŞKİSİ**

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde varlık göstermesi aynı zamanda kurumsal yönetim anlayışının işletmeler bazında daha etkin olmasına neden olmaktadır. Çünkü iç kontrol sistemi sayesinde işletmelerin faaliyetlerinde verimlilik sağlanabilir, finansal raporlamalar yasaya uygun bir biçimde gerçekleştirilebilir, olası suistimaller önlenebilir ve işletmelerin hatalı karar alma süreçleri engellenebilir. Bu da işletme kaynaklarının daha verimli bir şekilde kullanılmasına zemin hazırlar (Usul vd., 2011).

İşletmeler açısından değerlendirildiğinde iç kontrol sistemi önleyici, saptayıcı ve tamamlayıcı faaliyetleri sürdürmek için işletmelerin genel işleyişlerine aracılık edebilmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri arasında yer alan şeffaflık ilkesinin karşıtı yolsuzluk ya da usulsüzlüktür. İşletmelerde bu yolsuzluklara neden olan faktörler aşağıdaki gibidir:

- Kurum içerisinde tek bir kişide sınırsız yetkinin bulunması,

- Karar alma süreci içerisinde takdir yetkisinin keyfiyete bırakılması,
- Raporlama ve belgelendirme işlemlerine gereken önemin verilmemesi,
- Bilgiye erişme noktasında sorunların bulunması,
- Hesap verme sorumluluğunun olmaması,
- Kurumlarda yolsuzluk ya da usulsüzlüklere yönelik gereken önleyici tedbirlerin alınmaması gibi durumlar yer almaktadır.

Yukarıda bahsi geçen bu usulsüzlüklerin engellenebilmesi için gerekli olan en önemli şey iç kontrol sistemleridir. Etkin bir şekilde iç kontrol sistemi aracılığı ile kurum içerisinde yetkiler dağıtıldığı zaman, yıllık mali tablolar hazırlandığında, hesap verebilirlik ve şeffaflık gibi kurumsal yönetim ilkeleri benimsenir ve işletme açısından yolsuzlukla rahat bir şekilde mücadele edilebilir (Avan, 2017: 112-113).

### **2.9.1. Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliği**

Kurumsal yönetim; adillik/eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinden oluşmaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerinin var olmasını sağlayan iç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme şeklinde beş unsurdan meydana gelmektedir.

Çaykur, kamu iktisadi teşebbüslerini düzenleyen 08.06.1984 tarihli ve 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve Ana Statüsü'nde saklı tutulan hususlar dışında, özel hukuk hükümlerine tabidir. Bununla birlikte 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 43'üncü maddesi uyarınca Sayıştay ve 3346 sayılı kanun uyarınca da TBMM tarafından denetlenmektedir (Çaykur, 2020). 2018 yılı Sayıştay denetim raporunda nakliye masraflarının azaltılması için fiziki imkanları müsait olan fabrikalara ön soldurma ünitesi kurulması gerektiği, Çaykur genelinde günlük çay işleme kapasitesinin artırılabilceği ve bütçe ile finansman olanakları dikkate alınarak, bir program çerçevesinde kapasite artırımı ile ilgili yatırımların yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Sayıştay Kamu İşletmeleri 2018 Yılı Genel Raporu'nda, kamu işletmelerinin faaliyet sonuçları hakkında kamuoyuna güvenilir

ve yeterli bilgi sunulması, KİT'lerde hesap verebilirliği, şeffaflığı, karar alma süreçlerinde etkinliği ve performansa dayalı yönetimi esas alan stratejik yönetim anlayışının yaygınlaştırılmasının amaçlandığı belirtilmiştir (Sayıştay, 2018:10).

Ayrıca, Çaykur ve bağlı ortaklıkları kesinleşen yıllık genel yatırım ve finansman programlarının birer örneğini Hazine Bakanlığı'na ve Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'na, işletme bütçelerinin bir örneğini ise Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'na gönderir (Ana Statü m.20).

Çaykur 2018 yılında bağımsız bir denetim kuruluşuna, finansal durum ve faaliyet raporunu da içerecek şekilde denetim raporu hazırlatmıştır (Çaykur Bağımsız Denetim Raporu, 2018). Bu raporda yalnızca kredi riskine yönelik finansal raporlama ile iç kontrol arasında bağlantı kurulmaya çalışılmış olup, başkaca bir kurumsal yönetim ve iç kontrol unsuruna yer verilmemiştir.

Bu rapora göre Çaykur yönetimi; malî tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) ve gerçeğe uygun bir biçimde hazırlanmasında, gerekli gördüğü iç kontrol sisteminin uygulanmasından sorumludur. Ayrıca 233 Sayılı KHK'nın 34. maddesi gereğince yıllık faaliyet raporunun mali tablolarla uyumlu ve gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, malî tabloların ve faaliyet raporunun hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını, bunu yapabilmek için gereken iç kontrol sisteminin tasarlanmasını ve uygulanmasını, muhasebe öngörülerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir. Kurum yönetimi finansal tabloları hazırlarken; kurumun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve kurumun tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Üst yönetimden sorumlu olanlar, kurumun finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

Çaykur'un gerek kendi faaliyet raporları gerekse bağımsız denetim kuruluşuna hazırlattığı raporlara bakıldığında, kurumsal yönetim ilkelerinden mali hesap verebilirliğe önem verildiği ve bu hesap verebilirlik kapsamında etkin bir iç kontrol yöntemi olarak muhasebe tahmini yapılması ve uygun muhasebe politikalarının uygulanmasına odaklanıldığı görülmektedir. Ayrıca yönetimin 233

Sayılı KHK'nın 34. maddesi gereğince, kurumsal yönetim ilkelerinden olan sorumluluk kapsamında, Çaykur yönetiminin yıllık faaliyet raporunun mali tablolarla uyumlu ve gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu açıklamalar haricinde diğer kurumsal yönetim ilkelerinin ve iç kontrol sistemlerinin hayata geçirilmediği görülmektedir.

Çaykur'un organizasyon yapısına bakıldığında, kurumda iç kontrol sisteminin kurulabileceği Muhasebe ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, İşletme ve Üretim Dairesi Başkanlığı ile Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Dairesi Başkanlığı bulunmaktadır. Hatta Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Dairesi Başkanlığı; Yatırım Planlama, İstatistik, Organizasyon ve Metot, Toplam Kalite Sistemleri, İç Kontrol ve Araştırma Koordinasyon Şube Müdürlüklerinden oluşmaktadır (Çaykur Organizasyon, 2020). Tüm bu organizasyon şeması, Çaykur'da etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması kapasitesini yapısal olarak mümkün kılmaktadır.

Son olarak bir çalışmada Çaykur'a bağlı çay fabrikalarının etkinlik analizi yapılmış, bu analizde fabrikaların verimliliklerinin yıllar itibarıyla değiştiğini, teknolojik ilerlemelerden kaynaklanan faktör verimliliklerinin artış gösterdiği ifade edilmiştir. Ayrıca, etkinlik düzeyi düşük olan fabrikalarda, bunun nedeninin teknik etkinsizlik olduğu belirtilmiştir. Bölümlü, Cumhuriyet, Çamlı, Kalecik, Kirazlık, Pazar, Sabuncular, Tersane ve Zihni Derin çay fabrikaları için idari etkinliğe odaklanarak teknik etkinlik geliştirebilecekken, Azaklı, Camıdağı, Derepazarı ve Kendirli fabrikaları için teknik etkinliğin kapasite değişimi yoluyla sağlanabileceği ifade edilmiştir. Araklı, Eskipazar, Fındıklı, Of, Salarha, Selimiye ve Taşçılar fabrikalarının ise hem idari hem de ölçek etkinliklerini geliştirerek, teknik etkinlik sorununu aşabileceği belirlenmiştir (Ağayev ve Saklı, 2012:15; Baki ve Ara, 2009).

Tüm bu açıklamalarda görüldüğü üzere, Çaykur ve bağlı işletmeler için kurumsal yönetim ilkeleri kısmen uygulansa da, işletme faaliyetlerinin yönetilme şekli ve politikalarının belirli olmaması, Çaykur'un faaliyet alanına ilişkin risk değerlendirmesi ve buna ilişkin tedbirlerin alınması ile oluşan sorunların tespiti ve izlenmesine ilişkin bir iç kontrol sistemi unsurlarının bulunmadığı görülmüştür. Çaykur; Sayıştay, TBMM ve Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından

denetlense de, bu denetimlerin yıllık olması, bu denetimlerin kurumda kurumsal yönetim ilkelerinin yerleştirilmesine doğrudan katkısı olmaması nedeniyle, kurumsal yönetim ve iç kontrol sisteminin etkin olduğunu söylemek zor görünmektedir.

### **2.9.2. Özel Sektörde Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliği**

Özel sektörde, anonim veya limited şirket olarak faaliyet gösteren çay işletmelerinin – birkaç marka işletme dışında- neredeyse tamamı aile şirketi olarak yönetilmektedir. Bu işletmelerde kurumsal bir yönetim tesisi için yapılan faaliyetler de yok denecek kadar azdır (Terzi, 2017:136).

Özel sektör çay işletmelerinde, işletmelerin, finansal, teknik ve yönetici yetersizlikleri bulunmaktadır (Savcı, 2012:21-22). Daha önce belirttiğimiz üzere, özel sektör çay işletmelerinde profesyonel yöneticilerin istihdam edilmemesi, işletme sahiplerinin büyük bölümünün eğitiminin ilköğretim düzeyinde olması, bu yöneticilerin bilimsel tekniklere uzak durması ve şirket yönetimlerinde alınan tüm kararların birkaç ortak ya da aile bireyleri tarafından alınması, özel sektör çay fabrikaları sahiplerinin fabrikada her işi kendileri yapmaları, kurumsallaşma ve kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını mümkün kılmamaktadır. Ayrıca çay sektöründe standart kalitenin yakalanamaması, yetiştirme ve işlemedeki yüksek maliyetler, üreticinin Çaykur'a çay satamadığı günlerde özel sektöre çay satması, özel sektörün ürün bedellerini geç ödemesi ve bu nedenlerle özel sektörün düzenli hammadde temin edememesi gibi sorunlar (Saklı, 2004:41), özel sektörde kurumsal yönetim kavramının yerleşmesinin önünde birer engeldir (Özcan ve Yazıcıoğlu, 2013: 75). Ayrıca çay piyasasında, Çaykur'un kamu kurumu olması ve maliyet kaygısı taşımadan var olması, devletin bu kuruma mali katkı sağlaması ve aynı piyasada işletme olarak var olmaya çalışma gibi dezavantajlar da, özel sektör işletmelerini kurumsal yönetime uzak tutan diğer nedenlerdir (Terzi, 2017:114-115).

Bu olumsuzluklarla birlikte özel sektör çay işletmelerinde kurumsal yönetim ilkelerini yerleştirmiş ve iç kontrol sistemini etkin şekilde uygulayan işletmeler de bulunmaktadır. Örneğin Unilever firmasının küresel bir çay markası

olan Lipton (Lipton, 2020), Türkiye’de de üretim yapmaktadır. Bu markanın sahibi Unilever firması, kurumsal yönetim ilkelerini şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşmıştır. Şirket kurduğu yatırımcı merkezi aracılığıyla, şirketin en son mali sonuçlarının okumasına, mali takviminin takip edilmesine ve kurumsal yönetimleri, işletme yapısı ve stratejileri ile ilgili bilgi edinilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca Unilever; hissedarlar, ticari ortaklar, çalışan ve tüketicilere yönelik ticari faaliyetlerde dürüstlük, çıkar çatışmalarını önleme, tüm paydaşlara eşit davranma, hesap verebilirlik ve sorumluluk gibi ilkelerini İş Kuralları ve İlgili İlkeler adıyla yayınlamıştır (Unilever, 2020). Bununla birlikte şirket, gerek iç gerekse dış paydaşlar için ürün kalite politikası ve çevre politikası gibi işletme faaliyetlerinin yönetilme şekli ve politikalarını kamuoyuna bildirmiştir. Kurumsal yönetimin çok güçlü olduğu bu şirketin beş iç kontrol unsurunu da başarılı şekilde uyguladığı ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağladığı söylenebilir.

Özel sektör çay işletmelerindeki önemli şirketlerden biri olan Doğuş Çay, kurumsal yönetim konusunda şeffaf davranmaktadır (Doğuş Çay Kurumsal, 2020). Bu şirketin yapısında yönetim kurulu haricinde, şirketin denetim komitesi ve kurumsal yönetim komitesi bulunmaktadır. Denetim komitesinin görevleri; iç kontrol ve denetim sisteminin etkinliğini ve işleyişini kontrol etme, çıkar çatışması yönetim sürecinin sağlıklı biçimde işleyişini sağlama, şirket çalışanlarının, muhasebe, raporlama, iç kontrol ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterleri belirleme ve yıllık faaliyet raporu kapsam ve içeriği konusunda yönetim kuruluna görüş ve önerilerde bulunma şeklinde belirtilmiştir (Doğuş Çay Denetim Komitesi, 2020). Kurumsal yönetim komitesinin görevleri de, kurumsal yönetim ilkelerine uyumu izlemek, uyumsuzluk nedenlerinin belirlenmesi çalışmalarını yürütmek ve aksaklıkların giderilmesi için yönetim kuruluna iyileştirme önerilerinde bulunmak, tepe yönetimde görev alabilecek adayların bulunması, adayların değerlendirilmesi çalışmalarını yürütmek, Kurumsal Yönetim Uyum Raporu’nu gözden geçirmek ve değerlendirmek gibi görevlerdir. Aynı zamanda bu işletme, menfaat sahipleri politikası, çıkar çatışması politikası ve etik kurallarını da yayınlayarak, kurumsal yönetim ilkelerini profesyonel olarak benimsediğini ve uyguladığını göstermiştir

(Doğuş Çay Kurumsal, 2020). Yukarıda belirttiğimiz üzere iç kontrol birimi, kurumsal yönetimden bağımsız olmalıdır. Ancak bu işletmenin internet sitesindeki bilgilere göre Denetim Komitesi ve Kurumsal Yönetim Komitesi Başkan ve üyesinin aynı kişiler olması, iç kontrolün etkinliği konusunda soru işareti oluşturmaktadır.

Sonuç olarak, ülkemizdeki özel sektör çay işletmelerinde çok az sayıda işletme hariç kurumsal yönetimin oluşturulmasının sağlanamadığı ve iç kontrol sisteminin etkin şekilde uygulanmasının mümkün olmadığı görülmektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİ UNSURLARININ KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

#### 3.1. GENEL AÇIKLAMA

İşletmelerde en uygun iç kontrol sisteminin oluşturulması üst yöneticilerinin sorumluluğunda olup kurumsal yönetim için çok önemli bir konudur. Çünkü kurumsal yönetimin başarısı için o işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve iç kontrol sistemi unsurlarının kurumsal yönetim ilkelerine etkisinin belirlenmesi gerekir. Bu bölümde bu etkinin belirlenmesi için bir araştırma yapılmış sırası ile araştırmanın amacı ve önemi, kapsamı ve kısıtları, yöntemi, modeli, hipotezleri, verilerin analizi ve iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim ilkeleri ölçeklerine yönelik tanımlayıcı istatistiki bilgiler ve normallik testi detaylı olarak aşağıda anlatılmıştır.

#### 3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

İç kontrol sistemi, işletmelerin kurumsallaşması ve kurumsal yönetilmesi için gerekli olan sağlam finansal raporlama, verimli çalışma ve yasalara uygunluk gibi kriterlerin sağlanması için bir koşul haline almıştır. İç kontrol sistemi, kurumsal yönetim kavramının ifade ettiği, paydaşlara karşı sorumluluğu yerine getirebilme noktasında bir gerekliliktir. Araştırma bu bağlamda iç kontrol sisteminin olması durumunda kurumsal yönetim ilkelerini etkileyip etkilemediğini, etkilemesi halinde bunu ne yönde ve ne denli sağladığını tespit amacı gütmektedir.

Araştırmanın çay işletmelerinde iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim ilkeleri üzerindeki etkisini ölçme amacının yanısıra işletmelerin kamu ve özel kuruluş olmaları yönüyle de aralarındaki farklılıkları da ortaya çıkarmak günümüz işletmeleri için yönetsel açıdan önem arz etmektedir.

### 3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırmanın ulaşılabilir evrenini Rize-Trabzon illerinde faaliyet gösteren kamu ve özel çay fabrikalarında çalışanlar ve örneklemini ise araştırmaya katılan 120 çalışan oluşturmaktadır.

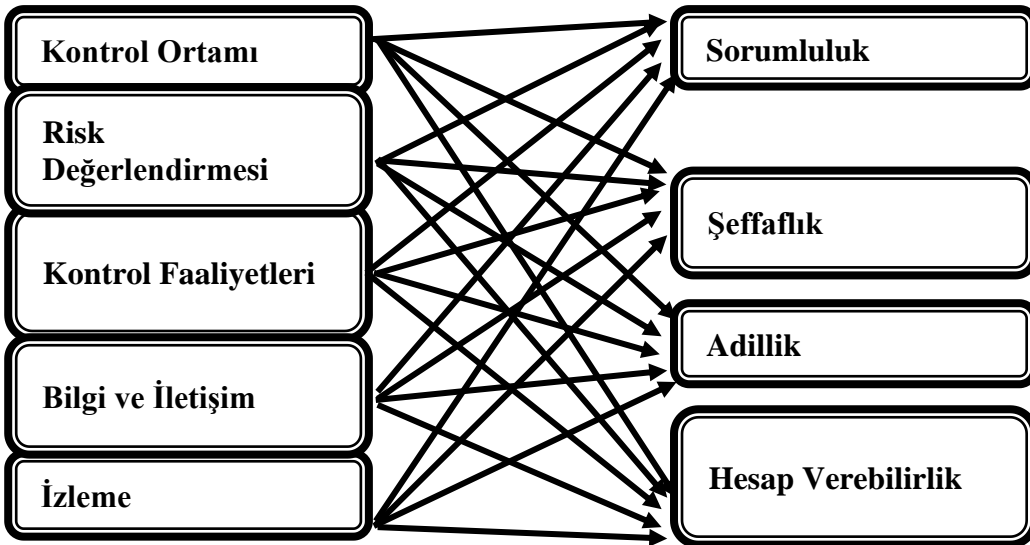
Araştırmanın kısıtı olarak Rize ve Trabzon ilinde çok sayıda kamu ve özel sektöre ait çay fabrikası bulunmasına rağmen yalnızca 6'sı özel sektör 6'sı kamu fabrikası olmak üzere 12 adet işletme dikkate alınmıştır. Ayrıca bu fabrikalarda çok sayıda çalışan olmasına rağmen her fabrikadan yönetim ve üretim birimlerinde çalışan 10 kişi rastgele seçilmiştir.

### 3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Anket tekniği "*katılımcıların daha önce belirlenmiş bir sırada ve yapıda oluşturulan sorulara karşılık vermesiyle veri elde etme yöntemi*" olarak tanımlanmaktadır (Altunışık vd, 2005: 68). Anket formları veri toplama yöntemi olarak kullanılmıştır ve 3 bölümden oluşmaktadır. Anket formunun bölümlerini "Bilgi Toplama Formu", "İç Kontrol Sistemi Ölçeği" (Kütük, 2019: 89-90) ve "Kurumsal Yönetim İlkeleri Anketi" (Saklı, 2010: 386-389) oluşturmaktadır.

### 3.5. ARAŞTIRMANIN MODELİ

İfade edilen araştırma hipotezleri doğrultusunda önerilen araştırma modeli Şekil 1'de yer almaktadır.



Şekil 1. Araştırmanın Modeli

Araştırma beş bağımsız değişken ve dört bağımlı değişkenden oluşmaktadır. Bağımsız değişkenler “Kontrol Ortamı”, “Risk Değerlendirmesi”, “Kontrol Faaliyetleri”, “Bilgi ve İletişim” ve “İzleme” bağımlı değişkenler ise “Sorumluluk”, “Şeffaflık”, “Adillik” ve “Hesap Verebilirlik” olarak belirlenmiştir.

### 3.6. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Çalışmalar doğrultusunda araştırmanın hipotezleri şu şekilde oluşturulmuştur.

H<sub>1</sub>: Kontrol ortamının algılanan sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>2</sub>: Risk değerlendirmesinin algılanan sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>3</sub>: Kontrol faaliyetlerinin algılanan sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>4</sub>: Bilgi ve iletişimin algılanan sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>5</sub>: İzlemenin algılanan sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>6</sub>: Kontrol ortamının algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>7</sub>: Risk değerlendirmesinin algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>8</sub>: Kontrol faaliyetlerinin algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>9</sub>: Bilgi ve iletişimin algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>10</sub>: İzlemenin algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>11</sub>: Kontrol ortamının algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>12</sub>: Risk değerlendirmesinin algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>13</sub>: Kontrol faaliyetlerinin algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>14</sub>: Bilgi ve iletişimin algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>15</sub>: İzlemenin algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>16</sub>: Kontrol ortamının algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>17</sub>: Risk değerlendirmesinin algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>18</sub>: Kontrol faaliyetlerinin algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>19</sub>: Bilgi ve iletişimin algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>20</sub>: İzlemenin algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

H<sub>21</sub>: Katılımcıların çalıştığı fabrikanın statüsü, katılımcıların iç kontrol sistemi ve alt boyutlarının grup ortalama skorlarında farklılık oluşturmaktadır.

H<sub>22</sub>: Katılımcıların çalıştığı fabrikanın statüsü, katılımcıların kurumsal yönetim ilkeleri ve alt boyutlarının grup ortalama skorlarında farklılık oluşturmaktadır.

### **3.7. VERİLERİN ANALİZİ**

Araştırmada elde edilen verilerin analizleri istatistik programları arasında yer alan SPSS ve AMOS programları ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında öncelikli olarak tanımlayıcı istatistikler belirlenmiş ve verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemek amacı ile arpıklık ve basıklık değerleri incelenmiştir. Aynı zamanda araştırmada kullanılan ölçeklere doğrulayıcı faktör analizleri yapılarak hipotezlerin test edilmesinde yapısal eşitlik modeli ile yol analizinden faydalanılmıştır. Aynı zamanda araştırma kapsamında yapılan farklılaşma analizleri normal dağılım gösterdiği için bağımsız örneklem t testi ile gerçekleştirilmiştir.

**Tablo 1. Ölçek ve Alt Boyutlarının Çarpıklık ve Basıklık Değerleri**

Ölçek	N	Çarpıklık	Basıklık
İç Kontrol Sistemi	120	-,446	,081
Kontrol Ortamı	120	-,771	,297
Risk Değerlendirmesi	120	-,587	,184
Kontrol Faaliyetleri	120	-,557	,180
Bilgi ve İletişim	120	-,740	,576
İzleme	120	-,284	-,526
Kurumsal Yönetim İlkeleri	120	-,595	,228
Sorumluluk	120	-,842	,718
Şeffaflık	120	-,403	-,212
Adillik	120	-,024	-1,091
Hesap Verebilirlik	120	-,678	,497

“Seçer (2015) normal dağılım varsayımının; ‘çarpıklık ve basıklık’ değerleri bakılarak değerlendirilmenin daha doğru bir yaklaşım olduğunu değerlendirmiştir. Tabachnick ve Fidell (2013), çarpıklıkla basıklık değerlerinin +1,50 ve -1,50 değerlerinin arasında olduğu hallerde normal dağılımın sağlandığını kabul etmektedir. Gerçekleştirilen analizlerin neticesinde değişkenlerin tümünün ifade edilen aralıklarda bulunduğu, aşırı uç değerlerin bulunmadığı ve normal dağılım varsayımını sağladığı belirlenmiştir, parametrik testlerin uygulanabilirliği neticesine ulaşılmıştır.”

### **3.8. BULGULAR VE YORUMLAR**

Araştırmanın örneklemini evren içerisinden kolayda örneklem ile seçilen kamu çay fabrikasında çalışan 60 birey ve özel çay fabrikalarında çalışan 60 birey olmak üzere 120 katılımcı oluşturmaktadır. Araştırmada veri toplama aracı olarak anket tekniği uygulanmıştır.

Bu bölümde yapılan analizler doğrultusunda, araştırmadan elde edilen bulgular yer almaktadır.

### 3.8.1. Kamu Ve Özel Çay Fabrikalarında Çalışanların Demografik Özellikleri

Katılımcıların çalıştığı fabrikanın statüsüne göre frekans ve yüzde oranları dağılımı Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 2. Katılımcıların Çalıştığı Fabrika Statüsüne Dair Dağılımı**

	<b>Demografik Özellik</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
<b>Fabrika Statüsü</b>	Kamu Çay Fabrikası Çalışanı	60	50,0
	Özel Çay Fabrikası Çalışanı	60	50,0
	Toplam	120	100,0

Tablo 2’de gerçekleştirilen frekans analizi sonuçlarına göre; araştırmaya katılan çalışanların %50,0’si kamu çay fabrikasında ve %50,0’si özel çay fabrikasında çalıştığı görülmektedir.

### 3.8.2. Araştırmada Kullanılan Ölçek Yapılarına Yönelik Betimsel Analiz Ve Açımlayıcı Faktör Analizi (AFA)

Araştırmanın bu bölümünde; iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim ilkeleri anketlerine yönelik AFA sonuçları ve iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim ilkeleri anketlerine yönelik betimsel analiz sonuçları incelenmiştir.

“Açımlayıcı (keşfedici) faktör analizi, tüm veri yapıları için uygun olmayabilir. Verilerin faktör analizi için uygunluğu Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı ve Barlett Sphericity testi ile incelenebilmektedir. KMO değeri, örneklem korelasyonun güvenilirliğini sağlayacak kadar büyük olmasını belirlemek için kullanılmaktadır. Ayrıca KMO’nun 1’e yaklaşan değerler örneklem korelasyonun uygunluğu, 0,5’in altındaki değer ise kabul edilemez olduğunu gösterir. Barlett testinin ise anlamlılık değerinin 0,05 den küçük olması beklenir” (Yıldırım, 2015: 36).

#### 3.8.2.1. Kurumsal Yönetim İlkeleri İfadelerine Yönelik Açımlayıcı Faktör Analizi ve Betimsel Analiz

“Kurumsal Yönetim İlkeleri Anketi” içindeki sorulara verilen yanıtlar sonucunda ulaşılan verilere uygulanan temel bileşenler analizine göre, örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu (KMO = 0,840) ve Barlett Sphericity testinin de

anlamli olduğu ( $X^2=1012,925$ ;  $p < 0,001$ ) anlaşılmıştır (Yıldırım, 2015: 36).Bu sonuçlar doğrultusunda kurumsal yönetim ilkeleri anketine uygulanan “AFA”nın sonuçları Tablo 3’te verilmiştir.

**Tablo 3. Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin AFA Sonuçları**

Maddeler	Faktör 1	Faktör 2	Faktör 3	Faktör 4	OVY	FAKTÖRLER
KY_24	0,808				0,713	Sorumluluk Öz Değer: 6,212 Varyans: % 41,410 Güvenirlik: ,919
KY_23	0,790				0,731	
KY_11	0,773				0,725	
KY_7	0,763				0,717	
KY_8	0,754				0,693	
KY_10	0,749				0,714	
KY_9	0,730				0,736	
KY_15		0,835			0,724	Şeffaflık Öz Değer: 2,441 Varyans: % 16,274 Güvenirlik: ,813
KY_16		0,832			0,742	
KY_14		0,819			0,731	
KY_13		0,645			0,607	
KY_6			0,854		0,831	Adillik Öz Değer: 1,221 Varyans: % 8,139 Güvenirlik: ,812
KY_5			0,816		0,735	
KY_19				0,889	0,833	Hesap Verebilirlik Öz Değer: 1,032 Varyans: % 6,882 Güvenirlik: ,620
KY_20				0,661	0,674	
Toplam varyans: % 72,705; KMO: ,840; $x^2$ :1012,925 s.d.:105, $p<.001$ Conbach’ın Alfa Katsayısı= ,881						

Kurumsal yönetim ilkeleri anketinde yer alan sorulara ait verilere uygulanan AFA analizinde özdeğerı 1,00’in üzerinde olan faktörler, maddelerin faktör yükleri 0,30’un üstünde olup ve bir maddenin birden çok alt faktöre yüklediği faktör yükler arasındaki fark 0.1 üstünde olan maddeler analize dahil edilmiştir. Bu analizde ortak varyans yükü 0.05’in altında ifadeler (2 ve 17 nolu ifadeler) ilk olarak analizden çıkarılmıştır. Daha sonra, bir maddenin birden fazla faktöre verdiği faktör yükler arasındaki farkı 0.1 altında olan maddeler (1, 3, 4, 12, 18, 21 ve 22 nolu ifadeler) analizden çıkarılmıştır (Tablo 4). Geriye kalan 15 madde 4 boyut altında toplanmış ve toplam varyansın % 72,705’ini açıklamıştır. Konu ile ilgili yapılan önceki çalışmalar dikkate alındığında, kurumsal yönetim ilkeleri alt boyutları “Sorumluluk”, “Şeffaflık”, “Adillik” ve “Hesap Verebilirlik” olarak adlandırılmıştır.

**Tablo 4. Kurumsal Yönetim İlkeleri Anketinde Analiz Dışına Çıkarılan İfadeler**

<b>İfade No</b>	<b>İfade</b>
İK_1	Kuruluşumuz çalışanları ve yöneticileri aynı yemekhanede birlikte yemek yerler.
İK_2	Kuruluşumuz paydaşlarının bize karşı haksız olarak mahkemeye başvurması, onlarla tekrar birlikte çalışmamızı engellemez.
İK_3	Kuruluşumuzun bir lojman talimatı olmakla birlikte, yönetimce layık görülen bazı personele lojman vermede öncelik sağlanmaktadır. (-) (Ters ölçek)
İK_4	Kuruluşumuz tüm ortaklara karşı haklarının ihlal edilmesi halinde yeterli telafi yada tazminat elde etme olanağı tanır.
İK_12	Yönetim Kurulumuz, kuruluşumuzla doğrudan ve/veya dolaylı çıkar ilişkisi olmayan kimselerden oluşur.
İK_17	Kuruluşumuzda kamuoyu ile paylaşılan finansal durum ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler denetimden geçmiştir.
İK_18	Kuruluşumuzun bilanço dışı yükümlülükleri ve hukuki sorumlulukları da kamuoyu ile paylaşılmaktadır.
İK_21	Kuruluşumuza, kamu denetimlerinin dışında, özel bağımsız denetim birimleri tarafından etkili denetimler yapılmaktadır.
İK_22	Yönetim kurulumuz aldığı her karar için tüm paydaşlara izah yükümlülüğü taşımaktadır.

Kurumsal yönetim ilkeleri anketinde geriye kalan 15 maddenin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 5’de verilmiştir.

**Tablo 5. Kurumsal Yönetim İlkeleri Anketi İfadelerine Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları**

İfade No	İfade	Ort.	SS
KY_5	Kuruluşumuzda tüm paydaşlar yönetim kurulu üyelerinin seçiminde etkindir.	2,66	1,30
KY_6	Kuruluşumuzda tüm paydaşlar zamanında ve düzenli olarak şirket hakkında açıklayıcı bilgi elde etme hakkına sahiptir.	3,06	1,21
KY_7	Yönetim Kurulumuz, Kuruluşumuzun stratejik rehberliğini etkili biçimde yürütmektedir.	3,46	1,00
KY_8	Yönetim Kurulumuz, Kuruluşumuz yönetimini etkili biçimde denetlemektedir.	3,43	0,98
KY_9	Yönetim Kurulumuz, kendisine verilen bilgilerle yetinmemekte, ek bilgiler sağlayarak değerlendirmeler yapmakta ve bilgilerini sürekli yenilemektedir.	3,38	1,02
KY_10	Yönetim Kurulumuz, kuruluşumuzdaki bütün faaliyetlerin mevzuat ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini sağlar.	3,59	0,88
KY_11	Yönetim Kurulumuz şirket ve çalışanlar için iş ahlakı kurallarını belirler ve uygulanmasının sağlar.	3,63	0,93
KY_13	Kuruluşumuzla ilgili olumlu bilgilerin yanında, olumsuz bilgiler de kamuoyuna duyurulmaktadır.	3,19	1,19
KY_14	Kuruluşumuzun resmi internet sitesinde; faaliyet raporları ve mali durum bilgileri düzenli olarak yayınlanmaktadır.	3,73	1,03
KY_15	Kuruluşumuzun yönetiminde ve mal varlığında meydana gelen değişiklikler, zamanında kamuoyuna duyurulmaktadır.	3,53	0,93
KY_16	Kuruluşumuzla ilgili kamuoyu ile paylaşılan bilgiler kullanıcılar tarafından analiz yapmaya imkan sağlamaktadır.	3,38	0,99
KY_19	Yönetim kurulumuzda kararların alınmasında, genel müdür ve yardımcılarının ağırlığı ve etkisi daha fazladır.	3,57	1,01
KY_20	Kuruluşumuz yöneticilerine, verdikleri hatalı emir ve talimatlardan dolayı, görevdeyken müfettişlerce hesap sorulabilmektedir.	3,48	1,08
KY_23	Kuruluşumuzda yetki ve sorumluluklar açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmiştir.	3,78	0,89
KY_24	Kuruluşumuz bünyesinde tüm çalışanlarımız kendilerine sağlanan imkan ve kaynakları nasıl kullandıklarının takibi yapılabilmektedir.	3,57	1,00

Araştırmaya dahil olan katılımcıların, kurumsal yönetim ilkeleri anketi ifadelerine verdiği cevaplara göre “Kuruluşumuzda yetki ve sorumluluklar açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmiştir.” maddesi  $3,78 \pm 0,89$  ortalama ile en yüksek ortalamaya sahip sorudur. Ayrıca araştırmaya dahil olan katılımcıların,

“Kuruluşumuzda tüm paydaşlar yönetim kurulu üyelerinin seçiminde etkindir.” maddesi 2,66±1,30 ortalama ile en düşük ortalamaya sahip sorudur.

### 3.8.2.2. İç Kontrol Sistemi İfadelerine Yönelik Açıklayıcı Faktör Analizi ve Betimsel Analiz

“İç Kontrol Sistemi Anketi” içindeki sorulara verilen yanıtlar sonucunda ulaşılan verilere uygulanan temel bileşenler analizine göre, örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu (KMO = 0,896) ve Barlett Sphericity testinin de anlamlı olduğu ( $X^2=1423,986$ ;  $p < 0,001$ ) anlaşılmıştır (Yıldırım, 2015: 36). Bu sonuçlar doğrultusunda iç kontrol sistemi anketine uygulanan AFA'nın sonuçları Tablo 6'da verilmiştir.

**Tablo 6. İç Kontrol Sistemine İlişkin AFA Sonuçları**

	Faktör 1	Faktör 2	Faktör 3	Faktör 4	Faktör 5	OVY	FAKTÖRLER
İK_24	0,811					0,741	Bilgi İletişim Öz Değer: 9,311 Varyans: % 42,322 Güvenirlilik: ,869
İK_27	0,687					0,665	
İK_19	0,685					0,677	
İK_20	0,635					0,571	
İK_25	0,554					0,667	
İK_26	0,535					0,529	
İK_23	0,529					0,574	
İK_9		0,718				0,671	Kontrol Faaliyetleri Öz Değer: 1,693 Varyans: % 7,695 Güvenirlilik: ,790
İK_3		0,670				0,586	
İK_21		0,662				0,541	
İK_11		0,628				0,638	
İK_14			0,819			0,756	Risk Değerlendirmesi Öz Değer: 1,340 Varyans: % 6,089 Güvenirlilik: ,840
İK_12			0,788			0,800	
İK_13			0,751			0,755	
İK_8			0,621			0,631	
İK_7				0,813		0,739	İzleme Öz Değer: 1,270 Varyans: % 5,772 Güvenirlilik: ,809
İK_29				0,741		0,748	
İK_31				0,562		0,639	

**Tablo 6. (Devam) İç Kontrol Sistemine İlişkin AFA Sonuçları**

	<b>Faktör 1</b>	<b>Faktör 2</b>	<b>Faktör 3</b>	<b>Faktör 4</b>	<b>Faktör 5</b>	<b>OVY</b>	<b>FAKTÖRLER</b>
İK 1					0,720	0,727	Kontrol Ortamı Öz Değer: 1,015 Varyans: % 4,614 Güvenirlilik: ,778
İK 2					0,627	0,699	
İK 6					0,595	0,639	
İK_1 5					0,589	0,636	
Toplam varyans: % 66,492; KMO: ,896; $\chi^2$ :1423,986 s.d.:231, p<.001 Conbach'ın Alfa Katsayısı= ,933							

İç kontrol sistemi anketinde yer alan sorulara ait verilere uygulanan AFA'da özdeğeri 1,00'in üzerinde olan faktörler, maddelerin faktör yükleri 0,30'un üstünde olup ve bir maddenin birden çok alt faktöre yüklediği faktör yükler arasındaki fark 0.1 üstünde olan maddeler analize dahil edilmiştir. Bu analizde ortak varyans yükü 0.05'in altında ifadelerin bulunmadığı görülmüştür. Bu analizde, bir maddenin birden fazla faktöre verdiği faktör yükler arasındaki farkı 0.1 altında olan maddeler (4, 5, 10, 16, 17, 18, 22, 28 ve 30 nolu ifadeler) olması sebebiyle analizden çıkarılmıştır (Tablo 7). Geriye kalan 22 madde 5 boyut altında toplanmış ve toplam varyansın % 66,492'sini açıklamıştır. Konu ile ilgili yapılan önceki çalışmalar dikkate alındığında, iç kontrol sisteminin alt boyutları "Bilgi İletişim", "Kontrol Faaliyetleri", "Risk Değerlendirmesi", "İzleme" ve "Kontrol Ortamı" olarak adlandırılmıştır.

**Tablo 7. İç Kontrol Sistemi Anketinde Analiz Dışına Çıkarılan İfadeler**

İfade No	İfade
İK_4	Organizasyonda yapılan işlemlere ilişkin yetki limitleri belirlenmiştir ve yetki devirleri çalışanlara açık şekilde anlatılmaktadır.
İK_5	İş süreçleriyle ilgili hedeflerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ölçmeye yarayacak belirli kriterler oluşturulmuştur
İK_10	İşletme içerisinde, departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılmaktadır.
İK_16	Süreçlerin nasıl yürütüleceğini, gözetleneceğini ve bunları kimin yapmakla sorumlu olacağını belirleyen politika ve prosedürler mevcuttur.
İK_17	İşletmenin, kaynak ve varlık kayıtlarının kaybolmasını engelleyen ve hileyi önleyen kontroller mevcuttur.
İK_18	Yönetim iç kontrol sistemin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, yaklaşımı şirket çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır.
İK_22	Bilgiler, bölüm içerisinde aşağıya ve yukarıya doğru ve diğer birimlere ise yatay olarak etkin bir şekilde iletilmektedir.
İK_28	İç denetim biriminiz Yönetim Kuruluna bağlı olarak çalışmaktadır.
İK_30	İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlenmektedir.

İç Kontrol Sistemi Anketinde geriye kalan 22 maddenin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 8’de verilmiştir.

**Tablo 8. İç Kontrol Sistemi Anketi İfadelerine Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları**

İfade No	İfade	Ort.	SS
İK_1	Yönetim, şirketin misyonunu, stratejisini ve işletme hedeflerini belirlemiş ve bunu açıkça ifade etmektedir	3,58	1,16
İK_2	Şirket hedeflerinin gerçekleştirilmesinde gerekli niteliklere sahip personelin işe alınmasına ve gelişimine olanak tanımaktadır.	3,24	1,23
İK_3	Organizasyonunuzda çalışanların görev yetki ve sorumlulukları açık, net ve yazılı olarak belirlenmiştir.	3,91	,91
İK_6	İşletmede dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir ve tüm paydaşlar bu kurallara uygun hareket etmektedir.	3,37	1,11
İK_7	İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile işletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edilmiştir.	3,25	1,02
İK_8	Şirket davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda uygulanan yaptırımlar bu davranışları engellemede etkilidir.	3,18	1,09
İK_9	İşletme, önceden belirlenmiş etkin bir organizasyon şemasına sahiptir.	3,79	1,04

**Tablo 8. (Devam) İç Kontrol Sistemi Anketi İfadelerine Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları**

İK_11	İşletmenizde faaliyetlerin ve iç kontrolün etkinliğini azaltan riskler tanımlanıp, belirlenmekte ve bunlar için önlem alınmaktadır.	3,55	,97
İK_12	Riski yönetmek ve etkilerini hafifletmek için yeterli ve sürekli güncellenen bir aksiyon planı mevcuttur	3,43	1,01
İK_13	Süreç ve kontroller, zamanla değişen risklere uygun olarak güncellenmektedir.	3,48	1,00
İK_14	Çalışanlar işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir.	3,56	1,08
İK_15	İşletmenin hesap planları ve mali tabloları, doğru bir şekilde düzenlenmiştir, güvenilirdir ve gerçeği yansıtır.	3,79	1,04
İK_19	Yapılan işlerin kaydı yapılıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onay yapılmaktadır.	3,98	,83
İK_20	Her departman iç kontrol prosedürlerinin kaliteli şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur.	3,86	,81
İK_21	Kaydetme, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.	3,78	,92
İK_23	Bölümlerde üretilen ve/veya kullanılan raporlar yeterli, nitelikli ve anlamlı bilgileri içermektedir	3,64	,99
İK_24	Veriler, bilgi sitemine aktarılırken kontrol edilmekte, güncellenmekte ve doğrulanmaktadır.	3,90	,85
İK_25	Departmanlar arası iletişim etkin seviyededir.	3,58	1,02
İK_26	Personel yasal değişikliklerle ilgili olarak bilgi sahibidir	3,65	,92
İK_27	Faaliyetler güvenilir bilgi ve belgelere dayandırılmaktadır.	3,92	,73
İK_29	Şirketinizin denetim departmanı, tüm bölümlerdeki operasyonları anlayabilecek yeteneğe ve tecrübeye sahip çalışanlardan oluşmaktadır	3,43	1,03
İK_31	İç kontrol sistemi hata ve usulsüzlükleri anında belirlemekte ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır	3,30	,96

Araştırmaya dahil olan katılımcıların, iç kontrol sistemi anketi ifadelerine verdiği cevaplara göre “Yapılan işlerin kaydı yapılıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onay yapılmaktadır.” maddesi  $3,98 \pm 0,83$  ortalama ile en yüksek ortalama sahip sorudur. Ayrıca araştırmaya dahil olan katılımcıların, “Şirket davranış kurallarının ihlal edilmesi durumunda uygulanan yaptırımlar bu davranışları engellemede etkilidir.” maddesi  $3,18 \pm 1,09$  ortalama ile en düşük ortalama sahip sorudur.

### 3.8.3 Güvenirlilik Analizi

Araştırmanın bu bölümünde faktör analizinden sonra elde edilen ölçek ifadelerine verilen cevapların güvenilirlik katsayıları Cronbach Alfa katsayısı ile irdelenmiştir. Literatürde kabul gören Cronbach Alpha katsayısının değerlendirme kriterleri aşağıdaki gibidir;

“0.00 < Katsayı < 0.40 ise ölçek güvenilir değildir.”

“0.40 < Katsayı < 0.60 ise ölçek düşük güvenilirliktedir.”

“0.60 < Katsayı < 0.80 ise ölçek oldukça güvenilirdir.”

“0.80 < Katsayı < 1.00 ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir” (Özdamar, 1999, s. 513).

Tablo 9’da görüldüğü gibi iç kontrol sistemi ölçeğinin toplam güvenilirlik katsayısı (Cronbach’s Alpha) 0,933 olarak tespit edilmiş ve alt boyutlarının güvenilirlik kat sayıları da sırasıyla 0,778; 0,840; 0,790; 0,869 ve 0,809 olarak tespit edilmiştir.

Kurumsal yönetim ilkeleri anketinin toplam güvenilirlik katsayısı (Cronbach’s Alpha) 0,881 olarak tespit edilmiş ve alt boyutlarının güvenilirlik kat sayıları da sırasıyla 0,919; 0,813; 0,812 ve 0,620 olarak tespit edilmiştir. Geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinden elde edilen bulgulara göre anketlerin geçerli ve güvenilir oldukları sonucuna varılmıştır.

**Tablo 9. Yeşil Ürün Algısı Ölçeği ve Alt Boyutlarına ve Seçim Davranışlarına Ait Güvenilirlik Analizi Bulguları**

Anketler	Cronbach's Alpha	N
İç Kontrol Sistemi	,933	22
Kontrol Ortamı	,778	4
Risk Değerlendirmesi	,840	4
Kontrol Faaliyetleri	,790	4
Bilgi ve İletişim	,869	7
İzleme	,809	3
Kurumsal Yönetim İlkeleri	,881	15
Sorumluluk	,919	7
Şeffaflık	,813	4
Adillik	,812	2
Hesap Verebilirlik	,620	2

#### **3.8.4 Araştırma Kullanılan Yapılara Yönelik Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA)**

“DFA, daha önceden açımlayıcı faktör analizi ile belirlenmiş faktörler arasında yeterli düzeyde ilişkinin olup olmadığını, hangi değişkenlerin hangi faktörlerle ilişkili olduğunu, faktörlerin birbirlerinden bağımsız olup olmadığını, faktörlerin modeli açıklamakta yeterli olup olmadığını sınamaktadır” (Özdamar, 2004). Veri toplama vasıtası olarak kullanılan “İç Kontrol Sistemi Ölçeği” ve “Kurumsal Yönetim İlkeleri Ölçeği” toplamda 39 maddeden oluşmaktadır.

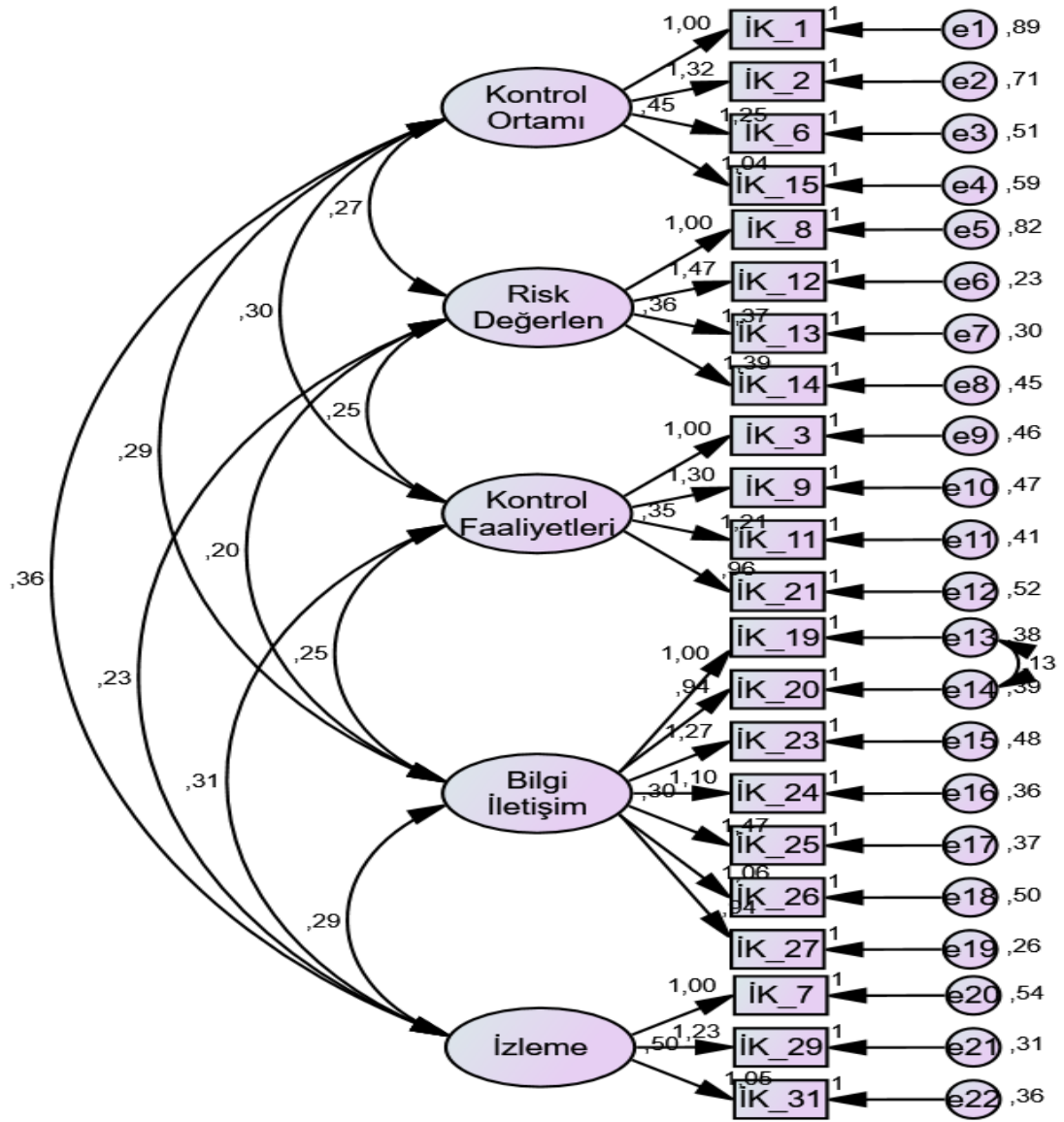
### 3.8.4.1. İç Kontrol Sistemi Ölçeğine Yönelik DFA

İç kontrol sistemi ölçeğine yönelik doğrulayıcı faktör analizlerinden elde edilen ilişkisiz model ve çok faktörlü model uyum iyiliği değerleri Tablo 10'da sunulmuştur.

**Tablo 10. İç Kontrol Sistemi Ölçeğinin Uyum İndeks Değerleri**

	İlişkisiz	Çok Faktörlü Model	Sınır Değerler
$\chi^2 / sd$	1,603	1,551	$\leq 5$
GFI	,819	,825	$\geq 0,80$
CFI	,908	,916	
NFI	,791	,801	
RMSEA	,071	,068	$\leq 0.05$

İlişkisiz modele uygulanan doğrulayıcı faktör analizi neticesinde elde edilen uyum indeks değerleri  $\chi^2_{(199)}=319,032$ ,  $p<0.001$ ,  $\frac{\chi^2}{sd} = 1,603$ , GFI=0.819, CFI=0.908, NFI=0.791, RMSEA=0.071'dir. Tablo 10'da belirtilen uyum indeksleri sınır değerlerine göre iyi uyum indeks değerlerine sahip olmadığı belirlenmiştir. Modifikasyon indeks değerleri incelendiğinde bilgi iletişim boyutu altında yer alan 13. madde ile 14.madde arasındaki hata kovaryans değerleri arasındaki ilişkinin dikkate alınmasının gerekli olduğuna karar verilmiştir. Bu sonuca göre “madde çiftleri aynı gizil değişken altında yer aldığı ve anlamca birbirine yakın olduğu” değerlendirilebilir (Büyüköztürk ve diğerleri, 2004). Söz konusu maddeler arasındaki hatalar kovaryanslarla ilişkilendirilmeden sonra oluşturulan model DFA ile sınanmıştır (Şekil 2).



**Şekil 2. İç Kontrol Sistemi Ölçeği DFA Sonuçları**

Şekil 2’de oluşturulan çok faktörlü modele uygulanan doğrulayıcı faktör analizi neticesinde elde edilen uyum indeks değerleri  $\chi^2_{(198)}=307,017$ ,  $p<0.001$ ,  $\frac{\chi^2}{sd} = 1,551$ ,  $GFI=0.825$ ,  $CFI=0.916$ ,  $NFI=0.801$ ,  $RMSEA=0.068$ ’dir. Büyüköztürk ve diğerlerine (2004) göre RMSEA değeri kabul edilebilir sınırdan olmamasına rağmen, Samancıoğlu, Bağlıbel ve Bindak (2015) tarafından yapılan araştırmaya göre “RMSEA değerinin 0,08 ve daha küçük olması” “kabul edilebilir” olarak değerlendirilebileceği ve kabul edebileceği” belirlenmiştir. Sonuç olarak DFA sonrasında uyum iyiliği değerlerine bakıldığında, beş yapıdan ve 22 maddeden oluşan ölçüm modeli için gözlenen değişkenlerin, örtük değişkenleri yeterli düzeyde temsil ettiği görülmektedir.

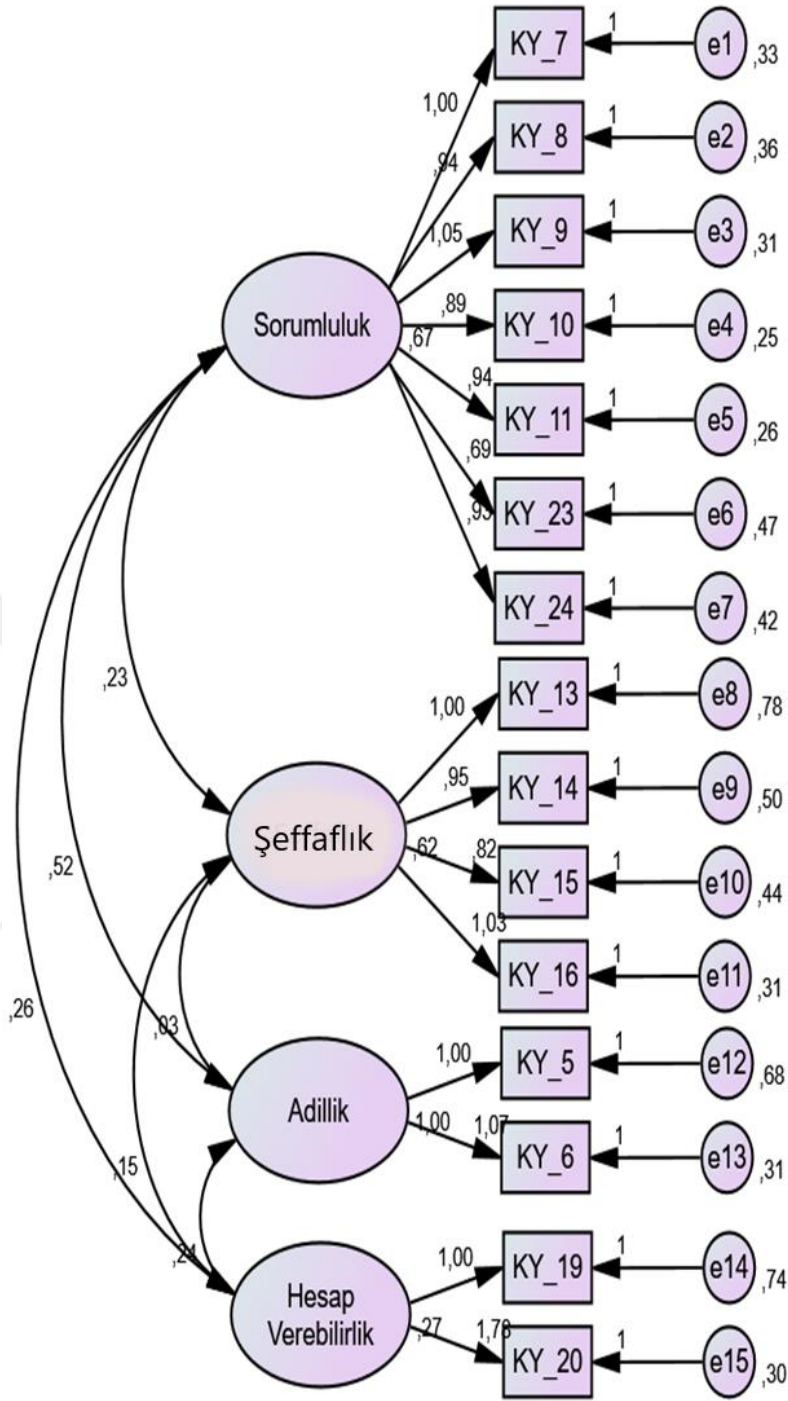
### 3.8.4.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri Ölçeğine Yönelik DFA

Kurumsal yönetim ilkeleri ölçeğine yönelik doğrulayıcı faktör analizlerinden elde edilen çok faktörlü model uyum iyiliği değerleri Tablo 11’de sunulmuştur.

**Tablo 11. Kurumsal Yönetim İlkeleri Ölçeğinin Uyum İndeks Değerleri**

	Birinci Düzey	Sınır Değerler
$\chi^2 / sd$	2,076	$\leq 5$
GFI	,847	$\geq 0,80$
CFI	,906	
NFI	,836	
RMSEA	0,095	$\leq 0,05$

Modele uygulanan doğrulayıcı faktör analizi neticesinde elde edilen uyum indeks değerleri  $\chi^2_{(84)}=174,409$ ,  $p<0.001$ ,  $\frac{\chi^2}{sd} = 2,076$ , GFI=0.,847, CFI=0.906, NFI=0.836, RMSEA=0.,095’dir. Büyüköztürk ve diğerlerine (2004) göre RMSEA değeri kabul edilebilir sınırdan olmamasına rağmen, Bağlıbel, Samancıoğlu ve Bindak (2015) tarafından yapılan araştırmaya göre “RMSEA değerinin 0,08-0,10 arasında olması “ Vasat uyum” olarak değerlendirilebileceği ve kabul edebileceği” belirlenmiştir. Sonuç olarak DFA sonrasında uyum iyiliği değerlerine bakıldığında, dört yapıdan ve 15 maddeden oluşan ölçüm modeli için gözlenen değişkenlerin, örtük değişkenleri yeterli düzeyde temsil ettiği görülmektedir.



Şekil 3. Kurumsal Yönetim İlkeleri Ölçeği DFA Sonuçları

### 3.8.5. Yem İle Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Araştırma modelinde yapıların birbiri üzerindeki etkilerini ortaya çıkarmak için yollar (path) çizilmiş ve Şekil 4'te sunulmuştur. Ayrıca hipotezleri

değerlendirmek için oluşturulan YEM (Yapısal Eşitlik Modeli)'in sonuçları Tablo 12'de sunulmuştur.

**Tablo 12. Hipotez Testleri**

Hipotezler		E.	C.R.	p	R <sup>2</sup>	Sonuçlar
Kontrol Ortamı	Sorumluluk	,438	2,492	,013	,748	Desteklendi
Risk Değerlendirmesi	Sorumluluk	,301	2,595	,009		Desteklendi
Kontrol Faaliyetleri	Sorumluluk	-,739	- 4,601	,000		Desteklendi.
Bilgi ve İletişim	Sorumluluk	,271	1,707	,044		Desteklendi.
İzleme	Sorumluluk	,568	3,872	,000		Desteklendi.
Kontrol Ortamı	Şeffaflık	,316	1,275	,202	,288	Desteklenmedi
Risk Değerlendirmesi	Şeffaflık	,505	2,957	,003		Desteklendi
Kontrol Faaliyetleri	Şeffaflık	-,470	- 2,127	,033		Desteklendi
Bilgi ve İletişim	Şeffaflık	,024	,106	,916		Desteklenmedi
İzleme	Şeffaflık	,100	,499	,618		Desteklenmedi
Kontrol Ortamı	Adillik	,285	1,613	,189	,554	Desteklenmedi
Risk Değerlendirmesi	Adillik	-,044	-,315	,753		Desteklenmedi
Kontrol Faaliyetleri	Adillik	-,601	- 3,011	,003		Desteklendi
Bilgi ve İletişim	Adillik	,000	,001	,999		Desteklenmedi
İzleme	Adillik	,895	4,348	,000		Desteklendi
Kontrol Ortamı	Hesap Verebilirlik	,852	3,004	,003	,599	Desteklendi
Risk Değerlendirmesi	Hesap Verebilirlik	,374	2,065	,039		Desteklendi
Kontrol Faaliyetleri	Hesap Verebilirlik	-,975	- 3,898	,000		Desteklendi
Bilgi ve İletişim	Hesap Verebilirlik	,084	,338	,736		Desteklenmedi
İzleme	Hesap Verebilirlik	,170	,756	,450		Desteklenmedi

Kontrol ortamının ve risk değerlendirmenin algılanan sorumluluk üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi tespit edildiği ( $p < 0,05$ ) için “H<sub>1</sub>: Kontrol ortamının algılanan sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” ve “H<sub>2</sub>: Risk değerlendirmesinin algılanan sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” hipotezleri desteklenmiştir. Bununla birlikte kontrol faaliyetlerinin, bilgi ve iletişim ve izlemenin algılanan sorumluluk üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi tespit edildiği ( $p < 0,05$ ) için “H<sub>3</sub>: Kontrol faaliyetlerinin algılanan sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.”, “H<sub>4</sub>: Bilgi ve iletişimin algılanan

sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” ve “H<sub>5</sub>: İzlemenin algılanan sorumluluk üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” hipotezleri desteklenmiştir. Bu beş değişkenin bağımlı değişken olan sorumluluk üzerindeki değişimin % 74,8’ini açıklayabildiği ortaya çıkmıştır.

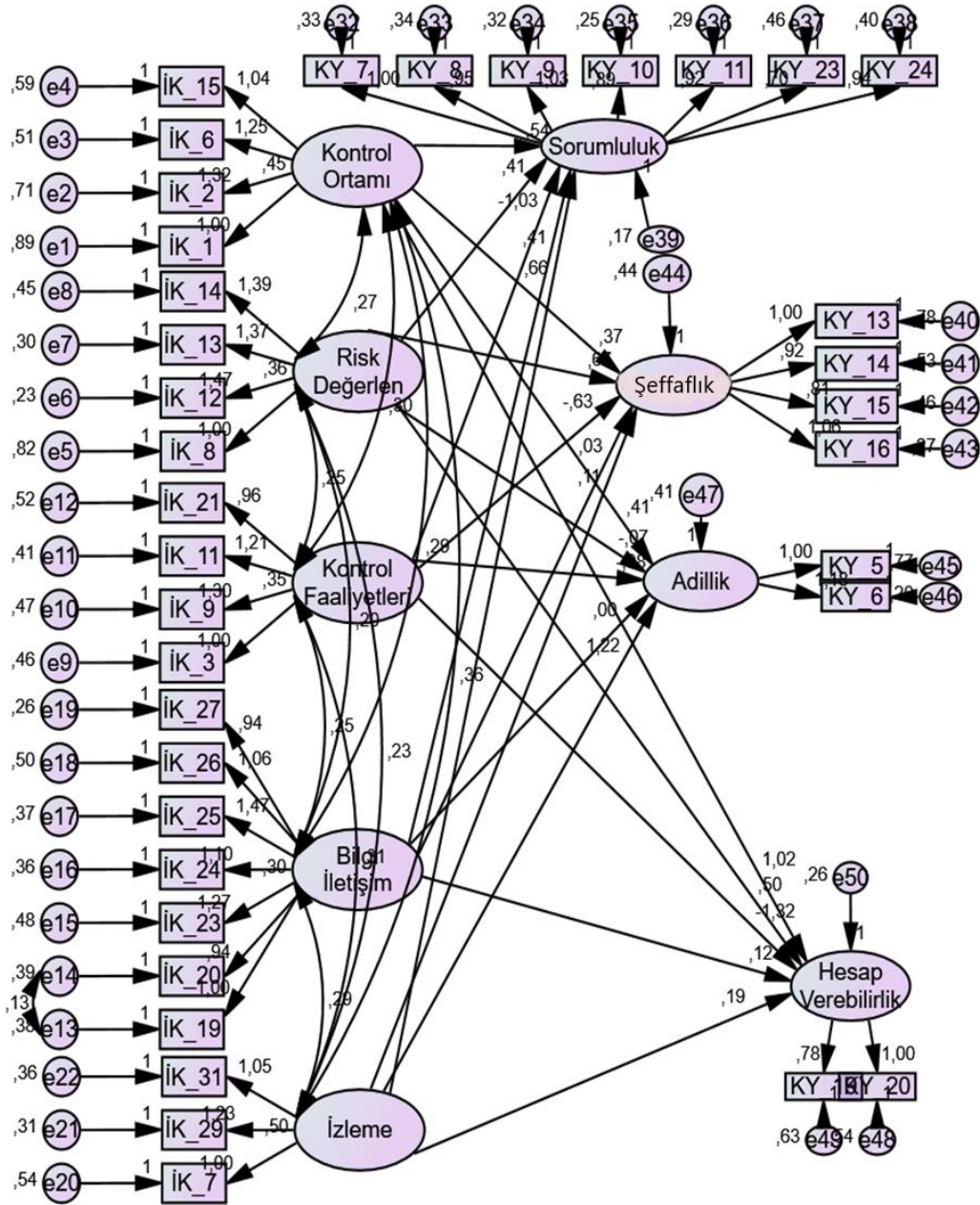
Risk değerlendirmenin ve kontrol faaliyetlerinin algılanan sorumluluk üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi tespit edildiği ( $p < 0,05$ ) için “H<sub>7</sub>: Risk değerlendirmesinin algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” ve “H<sub>8</sub>: Kontrol faaliyetlerinin algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” hipotezleri desteklenmiştir. Kontrol ortamının, bilgi ve iletişim ve izlemenin algılanan şeffaflık üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi tespit edilemediği ( $p > 0,05$ ) için “H<sub>6</sub>: Kontrol ortamının algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.”, “H<sub>9</sub>: Bilgi ve iletişimin algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” ve “H<sub>10</sub>: İzlemenin algılanan şeffaflık üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” hipotezleri desteklenmemiştir. Hipotezlerin desteklenmemesine rağmen beş değişkenin bağımlı değişken olan şeffaflık üzerindeki değişimin % 28,8’ini açıklayabildiği ortaya çıkmıştır.

Kontrol ortamının, risk değerlendirmenin ve bilgi ve iletişimin algılanan adillik üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi tespit edilemediği ( $p > 0,05$ ) için “H<sub>11</sub>: Kontrol ortamının algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.”, “H<sub>12</sub>: Risk değerlendirmesinin algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” ve “H<sub>14</sub>: Bilgi ve iletişimin algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” hipotezleri desteklenmemiştir. Ayrıca kontrol faaliyetlerinin ve izlemenin algılanan adillik üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi tespit edildiği ( $p < 0,05$ ) için ve “H<sub>13</sub>: Kontrol faaliyetlerinin algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” ve “H<sub>15</sub>: İzlemenin algılanan adillik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” hipotezleri desteklenmemiştir. Bu beş değişkenin bağımlı değişken olan adillik üzerindeki değişimin % 55,4’ünü açıklayabildiği ortaya çıkmıştır.

Kontrol ortamının, risk değerlendirmenin ve kontrol faaliyetlerinin algılanan hesap verebilirlik üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi tespit edildiği ( $p < 0,05$ ) için “H<sub>16</sub>: Kontrol ortamının algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.”, “H<sub>17</sub>: Risk değerlendirmesinin algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” ve “H<sub>18</sub>: Kontrol faaliyetlerinin

algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” hipotezleri desteklenmemiştir. Bilgi ve iletişim ve izlemenin algılanan hesap verebilirlik üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi tespit edilemediği ( $p > 0,05$ ) “H<sub>19</sub>: Bilgi ve iletişimin algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” ve “H<sub>20</sub>: İzlemenin algılanan hesap verebilirlik üzerinde olumlu bir etkisi vardır.” hipotezleri desteklenmemiştir. Bu beş değişkenin bağımlı değişken olan hesap verebilirlik üzerindeki değişimin % 59,9’unu açıklayabildiği ortaya çıkmıştır.





Şekil 4. Araştırma Hipotezleri Doğrultusunda Oluşturulan Yem

### 3.8.6. Fark Testleri Ve Hipotez Çözümlemesi

Çalışmanın bu kısmında araştırma grubunu teşkil eden çalışanların, çalıştığı fabrikanın statüsü ile araştırma değişkenlerinin toplam ortalama skorları arasındaki farklılaşmalar ele alınacak olup Tablo 13'te verilmiştir.

**Tablo 13. Fabrikanın Statüsüne Göre İç Kontrol Sistemleri ve Alt Boyutlarından Elde Edilen Ortalama Skorların Farklılaşma Durumu**

Değişkenler	Fabrika Statüsü	f	$\bar{X}$	SS	t	p
“İç Kontrol Sistemi”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,44	,62	-2,708	,008
	Özel Çay Fabrikası	60	3,75	,63		
“Kontrol Ortamı”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,35	,82	-1,882	,048
	Özel Çay Fabrikası	60	3,65	,92		
“Risk Değerlendirmesi”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,30	,85	-1,442	,152
	Özel Çay Fabrikası	60	3,53	,85		
“Kontrol Faaliyetleri”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,58	,81	-2,580	,011
	Özel Çay Fabrikası	60	3,93	,65		
“Bilgi ve İletişim”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,65	,62	-2,328	,022
	Özel Çay Fabrikası	60	3,93	,68		
“İzleme”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,10	,78	-3,014	,003
	Özel Çay Fabrikası	60	3,56	,87		

Bağımsız örneklem t testi neticeleri Tablo 13’te gösterilmiştir, analiz sonucunda; katılımcıların çalıştığı fabrika statüsüne göre iç kontrol sistemi, kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme düzeyleri istatistiki bakımdan anlamlı farklılaşmakta ( $p < 0.05$ ) ve özel çay fabrikalarında çalışan katılımcıların iç kontrol sistemi, kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme düzeyleri kamu çay fabrikalarında çalışan katılımcılara göre daha yüksektir. Ayrıca katılımcıların çalıştığı fabrika statüsüne göre risk değerlendirmesi düzeyleri istatistiki bakımdan anlamlı farklılaşmamaktadır ( $p > 0.05$ ). Diğer bir ifade ile katılımcıların çalıştığı fabrika statüsü, risk değerlendirmesi grup ortalama skorları arasında farklılık oluşturmazken iç kontrol sistemi, kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme grup ortalama skorları arasında farklılık oluşturmaktadır. Bu sonuca göre; “H<sub>21</sub>: Katılımcıların çalıştığı fabrikanın statüsü, katılımcıların iç kontrol sistemi ve alt

boyutlarının grup ortalama skorlarında farklılık oluşturmaktadır.” hipotezi kısmi desteklenmiştir.

**Tablo 14. Fabrikanın Statüsüne Göre Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Alt Boyutlarından Elde Edilen Ortalama Skorların Farklılaşma Durumu**

Değişkenler	Fabrika Statüsü	f	$\bar{X}$	SS	t	p
“Kurumsal Yönetim İlkeleri”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,27	,62	-2,744	,007
	Özel Çay Fabrikası	60	3,58	,62		
“Sorumluluk”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,35	,78	-2,831	,005
	Özel Çay Fabrikası	60	3,75	,75		
“Şeffaflık”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,48	,77	,327	,744
	Özel Çay Fabrikası	60	3,43	,90		
“Adillik”	Kamu Çay Fabrikası	60	2,43	1,01	-4,330	,000
	Özel Çay Fabrikası	60	3,28	1,13		
“Hesap Verebilirlik”	Kamu Çay Fabrikası	60	3,43	,95	-1,179	,241
	Özel Çay Fabrikası	60	3,62	,83		

Bağımsız örneklem t testi neticeleri Tablo 14’te gösterilmiştir, analiz sonucunda; katılımcıların çalıştığı fabrika statüsüne göre kurumsal yönetim ilkeleri, sorumluluk ve adillik düzeyleri istatistiki bakımdan anlamlı farklılaşmakta ( $p<0.05$ ) ve özel çay fabrikalarında çalışan katılımcıların kurumsal yönetim ilkeleri, sorumluluk ve adillik düzeyleri kamu çay fabrikalarında çalışan katılımcılara göre daha yüksektir. Ayrıca katılımcıların çalıştığı fabrika statüsüne göre şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri istatistiki bakımdan anlamlı farklılaşmamaktadır ( $p>0.05$ ). Diğer bir ifade ile katılımcıların çalıştığı fabrika statüsü, şeffaflık ve hesap verebilirlik grup ortalama skorları arasında farklılık oluşturmazken kurumsal yönetim ilkeleri, sorumluluk ve adillik grup ortalama skorları arasında farklılık oluşturmaktadır. Bu sonuca göre; “H<sub>22</sub>: Katılımcıların çalıştığı fabrikanın statüsü, katılımcıların kurumsal yönetim ilkeleri ve alt boyutlarının grup ortalama skorlarında farklılık oluşturmaktadır.” hipotezi kısmi desteklenmiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşen dünyamızda; işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin sayıca artması ve karmaşıklaşması, yaşanan mali krizler ve muhasebe skandalları vb. olaylar işletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulmasını ve kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını ön plana çıkarmıştır. Bu durum işletmelerin yürüttükleri faaliyetlerin kolaylaşmasının yanı sıra hem yöneticilerin hem de yatırımcıların daha kolay karar vermelerine yardımcı olmuştur. Özellikle yatırımcılar, yatırımlarını gerçekleştirecekleri firmaları tercih ederken daha hassas davranarak yalnızca ekonomik belirtilere değil; yönetim şekli, şeffaflık seviyesi ve risk derecesini de göz önünde bulundurmaktadırlar. Uluslararası alanda ortaya çıkan skandallar ile birçok yatırımcı grubunun maruz kaldığı mağduriyet bu husustaki bilinci daha da gözler önüne sermiştir. Ortaya çıkan bir takım krizler ile kurumsal yönetime önem verilmediği gözlemlenmiş ve adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ile sorumluluk kavramlarının işletme yönetimindeki önemi gün yüzüne çıkmıştır. Bu durumun asıl amacı; işletmelerin, paydaşlarına ve diğer menfaati olan unsurlara sağlayacağı faydayı yükseltecek şekilde idare edilmelerine olanak sağlayan kurumsal yönetim anlayışının, hem kaynak hem de uygulama açısından giderek önem kazanmasıdır. Kurumsal yönetim, kurumların geleceğe dönük hedefleri doğrultusunda ilk olarak paydaşlarının, yatırımcıların ve çalışanlarının olmak üzere bütün menfaat gruplarının haklarının korunması maksadıyla ortaya konulan uygulamalar toplamı olarak ifade edilebilir. Kurumsal yönetim düşüncesi, kurumların daha şeffaf, adil, hesap verebilir ve sorumluluk sahibi bir idareye sahip olmasını temin edecek ve bu tesir ile yasal konulara uyumunu özendirecektir.

Uygun şartlar altında ve disiplinli şekilde gerçekleşen etkin bir iç kontrol sistemi çalışmaları genel olarak kurumsal yönetim kapsamında kurumların iç kontrol yapılarını inceleyerek gelişmelerine olanak sağlamaktadır. İşletmeler kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi için iç kontrol esaslı

düzenlemelerde bulunmak mecburiyetindedir. Bu nedenle etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesinde ve kurumsal yönetim ilkelerinin geliştirilmesi için bir gereklilik olarak görülmektedir.

İç kontrol sisteminin, kurumsal yönetime olan etkisini belirlemek amacı ile yapılan analiz sonucunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

İç kontrol sisteminin unsurlarının sorumluluğa anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Kurumsal yönetim esasında; kurucular, diğer pay sahipleri, iç ve dış yatırımcılar, finansman sağlayanlar, tepe yönetim, iç ve dış müşteriler (iç çalışanlar, dış müşteriler), ürün ve hizmet ile işletmeye katkı veren tedarikçiler, kamu kurumları ve diğer tüm paydaşlarının işletmede beklentilerini, hak ve alacaklarını, yasal ve akdi sorumluluklarını uyumlu hale getiren bir yönetim tarzıdır. İç kontrol sistemi tüm bunların sağlanması ve hakların güvence altına alınması için güvence hizmeti ile katkı sunar, bir anlamda kurumsal yönetimin sigortası işlevini üstlenir (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 67). İç kontrol sistemi tarafından işletmenin faaliyetleri esnasında uyması gereken; toplumun değerlerine saygı, yasal düzenlemelere uyum, mevzuata uygun faaliyette bulunmasını, çevreye, doğaya, ekolojik sisteme zarar vermemesi, topluma ve halka katkı sunması ilkelerine uygun hareket edip etmediğini detaylı bir şekilde kontrol ve analiz edilmektedir. Bu kontrol ve analizler yönetim tarafından dikkate alınarak gerekli düzeltici, önleyici aksiyonlar alınmak suretiyle, kurumsal yönetimin sorumluluk ilkesinin oluşturulması noktasında oldukça gereklidir.

İç kontrol sisteminin unsurlarından risk değerlendirme ve kontrol faaliyetlerinin şeffaflığa anlamlı bir etkisinin olduğu, fakat kontrol ortamı, bilgi ve iletişim, izleme unsurlarının şeffaflığa anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. İç kontrol sistemini yürüten iç kontrolör ve denetçiler, kurumsal riskin erken tespiti, önlenmesi ve yönetimi, faaliyet kontrolleri ile kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanma etkinliğini izleyip, değerleyip, raporlayarak kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına katkı sunarlar. Bağımsız, tarafsız, etkin olarak yürütülen iç kontrol sisteminin faaliyetleri, kurumsal yönetimin etkinliği ve verimliliğin en önemli göstergelerinden biridir. Etkin ve verimli iç kontrol sistemi süreçleri kurumsal karar alma, strateji ve politika oluşturma süreçlerinde üst

yönetime, bilgilendirme, yol gösterme ile isabetli karar alınması hususunda katkı sunar (Abdioğlu, 2008: 193). İç kontrol sistemi tarafından, işletmenin temel mali verilerinin ve operasyonel faaliyetlerinin denetlenip kontrol edilmesi, kontrol sonrası bu mali verilerin ve faaliyet raporlarının yeterli bilgi ve veriyle paylaşımı şeffaflık ilkesinin oluşturulması noktasında oldukça gereklidir.

İç kontrol sisteminin unsurlarından kontrol faaliyetleri ve izlemenin, adillığe anlamlı bir etkisinin olduğu, fakat kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim unsurlarının adillığe anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. İşletme içerisinde iç kontrol ortamının oluşturulması ve bu yapıya bağlı iç kontrol sistemine birimin tesis edilmesi, iç denetçilerin mesleki standartlara uygun bir biçimde mesleki faaliyetlerini yürütmesi kurumsallaşmanın en önemli göstergesidir. Yönetimin kurumsallaşma yönünde gerçekleştirmiş olduğu bu yöndeki eylem ve faaliyetleri kurumsal yönetim kalitesinin artmasına yardımcı olmaktadır. İşletme yönetimi tarafından işletmenin paydaşlarının haklarının ve sorumluluklarının sınırları belirlenir, iç kontrol sistemi ise paydaşların bu sınırlar ve yetkiler dahilinde hareket edip etmediği kontrol eder, yönetime ve paydaşlara rehberlik ederek olası menfaat çatışmalarını ve haksızlıkları önlemeye çalışır. İç kontrol sisteminin bu yöndeki faaliyet ve rehberliği adillik ilkesinin tesis edilmesine yardımcı olmaktadır.

İç kontrol sisteminin unsurlarından kontrol ortamı, risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetlerinin hesap verebilirliğe anlamlı bir etkisinin olduğu, fakat bilgi ve iletişim, izlemenin hesap verebilirliğe anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Kurumların kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi, yolsuzlukların en alt seviyelere indirgenebilmesi ve kuruma olan güvenin artması için hesap verebilirliğe ayrıca dikkat edilmelidir. İç kontrol sistemi faaliyetlerinin amacına ulaşabilmesi için öncelikli olarak yönetimin hesap verebilir nitelikte olması gerekmektedir. Hesap verebilirlik aynı zamanda yönetimin kendisini değerlendirme sürecidir (Tutar ve Altınöz, 2017: 238). İşletme üst yönetiminin politikaları ışığında gerçekleştirilen iktisadi faaliyetler iç kontrol sistemi sayesinde etraflıca ele alınıp incelenmekte, faaliyet sonuçlarının gerçekliği ve doğruluğu hakkında işletme paydaşlarına güvence hizmeti verilmektedir. Söz konusu kontrol ve değerlendirmeler yönetim kurulunun hesap verebilirliğini kolaylaştırır.

Kurumların iç kontrol sistemi ve unsurlarından olan kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim izleme alt boyutları ile özel ya da kamu kurumu olma durumları arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Risk değerlendirme unsuru açısından özel ya da kamu kurumu olma durumları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Kurumların kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk, adillik alt boyutları ile özel ya da kamu kurumu olma durumları arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Şeffaflık ve hesap verebilirlik ile özel ya da kamu kurumu olma durumları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Özel ya da kamu sektörü olsun iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim anlayışının bütün kurumlar için ortak bazı değerleri bulunmaktadır. Bu bağlamda kurumların genel yapıları ne olursa olsun hedeflere ulaşabilmek için iç kontrol sisteminin mekanizmalarına ve işletme için uygun kurumsal yönetim anlayışının belirlenmesine ihtiyaçları vardır.

Yapılan araştırma neticesinde işletmelere kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemi konusunda şu önerilerde bulunulabilir:

- Kurumun yapısına uygun olarak kurumsal ve etik değerlerin iyileştirilmesine yönelik faaliyetlere yer verilmesi,
- Kurumsal performansı artıracak eylemlerde bulunurken iç kontrol sistemine uygun hareket edilmesi,
- Kurumsal yönetim anlayışını benimserken ilkelerin unutulmaması ve onlara uygun hareket edilmesi,
- İşletmelerin üst yönetimlerinin gerekli durumlarda hesap verebilir olmaları,
- Kurum içerisinde ortaya çıkma ihtimali bulunan risklerin ya da hataların ilgililere zamanında iletilmesini sağlayacak sistemlerin kullanılması, uygun yöntem ve tekniklerle örgüt içi iletişime dikkat edilmesi,
- İşletmelerin üst yönetimleri ile işletme denetçileri arasında sağlıklı bir ilişkinin kurulması,
- İç kontrol sisteminin işleyişi sırasında karşılaşılan hataların üzerine gidilerek çözüm önerileri üretilmesi ve sorunları çözmek için uyumlu bir şekilde çalışılması önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2008). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetimin rolü: İMKB-100 şirketleri üzerine ampirik bir çalışma. *MODAV Dergisi*, 4, 185-207.
- Acındı, A. (2007). *İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Ağayev, S. ve Saklı, A. R. (2012). Çaykur fabrikalarının etkinliklerinin veri zarflama analizi ile değerlendirilmesi. *DEÜ SBE Dergisi*, 14 (3), 11-38.
- Ak, M. (2012). *COBIT'in yazılım geliştirme sürecinin iyileştirilmesine uyarlanması* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Akbulut, E. (2012). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve trakya bölgesindeki ayçiçek yağı sektöründe bir araştırma. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2(1), 174-187.
- Akdoğan, Y., E. (2009). *Kurumsal yönetim ve imkb 100 endeks üzerine bir uygulama* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Aksoy, L. (2020). *İç kontrol ve iç kontrol gerekliliğinin küresel skandallar, ulusal/uluslararası standartlar ve yasal düzenlemeler ışığında karşılaştırmalı sistematik analizi ve kurumsal işletmeler için yeni coso modeliyle uyumlu bir iç kontrol listesi önerisi* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Aksoy, M. (2008). *Kamuda iç kontrol ve iç denetim* (1. Baskı). Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Aksoy, T. (2005). Bağımsız denetim şirketleri için ulusal ve uluslararası düzenlemelerle uyumlu çok yönlü bir iç kontrol anket formu önerisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 1, 1-35.

- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 72(1), 138-163.
- Aksoy, T. (2007). *Basel II ve iç kontrol* (1. Baskı). Ankara: ASMMM Yayınları.
- Aktaş, M. A. (2005). İç kontrol sistemi ve verimlilik ilişkisi. *Mevzuat Dergisi*, 8(99), 1-6.
- Aktaş, R., (2004). *Muhasebe standartları ve yönetim*. 1st International Accounting Conference on the Way to Convergence, İstanbul.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve türk kamu yönetiminde uygulamalarının değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(1), 1-22.
- Alikadioğulları, A. (2011). *Türkiye’de mali reform kapsamında iç kontrol sistemi uygulaması maliye bakanlığı örneği* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Alpman, G. (2019). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, Deloitte. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6822-00BE62E558580D9C11802D8B45F95F89BA49A4B8.pdf>, adresinden 04. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Alptürk, E. (2008). *Finans, muhasebe ve vergi boyutlarında iç denetim rehberi* (1. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Altan, O. (2007). *İstanbul menkul kıymetler borsası ulusal 30 endeks şirketlerinin sermaye piyasası kurulu kurumsal yönetim ilkelerine uyumunun değerlendirilmesi* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E., (2005). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri* (4. Baskı). Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Ararat, M. ve Yurtoğlu, B. (2006). Yönetişim ve rekabet. *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1-2), 5-44.
- Ataman, B., Gökçen, G. ve Cavlak, H. (2017). Kurumsal yönetim algısı ile kurumsal yönetim notu arasındaki ilişkinin analizi. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 107, 161-186.

- Ataman, Ü., Hacıüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe denetimi uygulamaları* (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Ateş, E. (2020). *İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin artırılması için öneriler* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1) 191-205.
- Avan, B. (2017). *Kurumsal yönetim ve iç kontrol ilişkisi* (Uzmanlık Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Baki, B. ve Ar, İ., M. (2009). Çaykur'a bağlı fabrikaların etkinlik analizi: malmquist-tfv endeksi uygulaması. *İktisat İşletme ve Finans*, 24 (284), 77-108.
- Balyemez, S. (2016). Türkiye'de özel sektör ve kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin mevzuat yükümlülükleri açısından karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Özel Sayısı, 1-70.
- Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu, (2008). BDDK.BYD.138/1 29 Aralık 2008.
- Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal yönetim uygulamalarında iç kontrol sisteminin önemi: borsa istanbul şirketleri üzerine bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11(25), 163-180.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- Biçer, A., A. (2006). *İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü ve bir uygulama* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Bierstaker, J., L. & Jay T. (2006). The effect of format and experience on internal control evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 21(9), 877-891.
- Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe denetimi* (7. Baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Brown, N. & Christiane P. & Andreas W. (2014). The Effect Of Internal Control and Risk Management Regulation On Earnings Quality: Evidence from Germany. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33, 1-31.

- Bulut, E. (2015). Treadway Komisyonu Kuruluşuna Dair Bilgi. <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DECOSO%20Sunumu%202013%20son.pdf> adresinden 01. 01. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Büyükçoban, A. (2015). *Kobilerde iç kontrol sisteminin hileyi önlemedeki rolü* (Doktora Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Can, S. (2015). *Kamu kurumlarında iç kontrolün önemi ve etkinlik faktörleri* (Uzmanlık Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Cantürk, S. (2013). Bilgi teknolojileri yönetişimi için yeni bir adım: COBIT 5”. *KPMG Gündem*, Ocak – Mart, 1-2.
- Cernat, L. (2004). The Emerging, European Corporate Governance Model:Anglo –Saxon, Continental, Or Still The Century of Diversity?. *Journal of European Public Policy*, 11(1), 73-82.
- Ceylan, A. (2001). *İşletmelerde finansal yönetim*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Clarke, T. (2004). *Theories of corporate governance: The philosophical foundations of corporate governance* (1th ed.). New York: Routledge Publishing.
- Coffee, J. (2005). A theory of corporate scandals: why the U.S. and Europe differ. *The Center for Law and Economic Studies*, Working Paper No: 274, 198-201,
- COSO “İnternal Control”, *İntegrated Framework*, (2011). [http://felaban.s3-website-us-west2.amazonaws.com/boletines\\_clain/archivo20140723210329 PM.pdf](http://felaban.s3-website-us-west2.amazonaws.com/boletines_clain/archivo20140723210329PM.pdf) adresinden 19. 01. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Coşkun, M., F. (2019). *COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecine etkileri* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Çalışkan, E., N. ve İçke, B., T. (2009). Kurumsal yönetim uygulamalarının türk bankacılık. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 59 (2), 121-154.
- Çatıkkaş, Ö., Okur, M. ve Balkan, İ. (2012). *Bankalarda denetim komitesi uygulaması*. Ankara: Türkiye Bankalar Birliği.

- Çaykur Bağımsız Denetim Raporu, (2018).  
<http://www.caykur.gov.tr/CMS/Design/Sources/Dosya/Yayinlar/321.pdf>  
adresinden 21. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Çaykur Organizasyon, (2020). Organizasyon Yapısı.  
<http://www.caykur.gov.tr/Pages/Kurumsal/KurumHakkinda.aspx?ItemId=19&ItemId2=111&ItemType=Detail> adresinden 14. 04. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Çaykur, (2012). 2012 Yılı Faaliyet Raporu.  
[http://www.caykur.gov.tr/uploads/Yay%C4%B1nlar/Faaliyet%20raporlar%C4%B1/2012\\_FAAL%C4%B0YET\\_RAPORU.pdf](http://www.caykur.gov.tr/uploads/Yay%C4%B1nlar/Faaliyet%20raporlar%C4%B1/2012_FAAL%C4%B0YET_RAPORU.pdf), adresinden 21. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Çaykur, (2020). Kurumsal Yapı.  
<http://www.caykur.gov.tr/Pages/Kurumsal/KurumHakkinda.aspx>,  
adresinden 21. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Çınar, S. (2019). *Kamu iç kontrol sistemi etkinliği analizi: devlet üniversiteleri örneği* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Çiçek, S. (2020). *Lojistik sektöründe hile riski yönetimi ve iç kontrol sisteminin etkinliği* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Çiğdem, F., C. (2018). *İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkileri: bıst kurumsal yönetim endeksi kapsamındaki şirketlerde uygulama* (Doktora Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Çimen, K. (2014). *Türkiye’de çay yetiştiriciliği ve çay sanayii* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç kontrol sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, 82, 161-171.
- Dağlı, H., Ayaydın, H. ve Eyüboğlu, K. (2010). Kurumsal yönetim endeksi performans değerlendirmesi, Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48, 18-31.
- Demirbaş, M., Uyar, S. (2006). *Kurumsal yönetim ilkeleri ve denetim komitesi* (1. Baskı). İstanbul: Güncel Akademi Yayınları.

- DEOLİTTE-TKYD, (2006). Nedir Bu Kurumsal Yönetim, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları, [http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet\\_alanlari/](http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/) adresinden 16. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Devlet Planlama Teşkilatı Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, (2001). *Gıda Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: Çay Sanayii Alt Komisyonu Raporu.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: imkb-100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184.
- Doğan, M. (2005). *Kurumsal yönetim ve türkiye uygulaması* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Doğan, M. (2007). *Kurumsal yönetim* (1. Baskı). Ankara: Siyasal Yayınevi.
- Doğuş Çay Denetim Komitesi, (2020). [https://www.doguscay.com.tr/denetim\\_komitesi.html](https://www.doguscay.com.tr/denetim_komitesi.html) adresinden 20. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Doğuş Çay Kurumsal, (2020). <https://www.doguscay.com.tr/kurumsalyonetim.html> adresinden 20. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Doyrangöl, N., C. (2002). *Sermaye piyasası aracı kurumlarında etkili bir iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonu*. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.
- Durmuş, C., N. ve Taş, O. (2008). *Denetim*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Efe, A. (2016). Kamu yönetiminde cobit-5 çerçevesinde risk yönetimi: türkiye’de kalkınma ajansları özelinde bir analiz. *International Journal of Education, Science and Technology*, 2(1), 1-18.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Tesebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi* (Uzmanlık Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Ergüden, E. (2009). Kontrol özdeğerlemesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 93, 45-59.

- FRC (2015). Financial Reporting Council, Guidance on Risk Management, Internal Control and Related Financial and Business Reporting. <https://www.frc.org.uk/getattachment/d672c107-b1fb-4051-84b0-f5b83a1b93f6/Guidance-on-Risk-Management-Internal-Control-and-Related-Reporting.pdf> adresinden 21. 01. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Göçen, C. A. (2010). Kurumsal yönetim, iç kontrol ve bağımsız denetim:parmalat vakası. *Mali Çözüm*, 97, 108-132.
- Gökoğlan, K. (2018). Cobit ve Coso iç kontrol yaklaşımlarının karşılaştırılması. *International Journal of Management and Administration*, 2(3), 66-80.
- Gönen, S. (2009). *İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*. MÖDAV V. Uluslararası Muhasebe Konferansı, Ankara.
- Gregory, Holly J. (2001). The Globalisation of Corporate Governance”, Director’s Monthly. [https://www.dphu.org/uploads/attachements/books/books\\_3303\\_0.pdf](https://www.dphu.org/uploads/attachements/books/books_3303_0.pdf) adresinden 16. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Gümüştekin, E. ve Adsan, E. (2006). *Aile işletmelerinde kurumsal yönetim ve kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına ilişkin bir araştırma*. 2. Aile İşletmeleri Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Güneş, F., Kızıldeniz, S., Selçuk, S. Bahadır S. ve Coşkun, S. (2013, Ocak). *Bilgi Teknolojileri Denetimi ve COBIT’ in Sektörel Uygulanabilirliği*. XV. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Gürbüz, A.O., Ergincan, Y. (2004) *Kurumsal yönetim: Türkiye’deki durumu ve geliştirilmesine yönelik öneriler*. İstanbul: Literatür Yayınları.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe denetimi*. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve güvence hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Haftacı, V. (2016). *Muhasebe denetimi* (4. Baskı), Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. (2018). *Muhasebe denetimi* (5. Baskı), Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hann, I., B. ve Hann, C. (2012). *Doğu karadeniz’de devlet, piyasa, kimlik – iki buçuk yaprak çay* (2. Baskı). (Çev. P. Öztamur) İstanbul: İletişim Yayınları.

- Hatipoğlu, İ. (2014). *Kamu bilgi teknolojileri denetim rehberi*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- Hatunoğlu, Z, Koca, N. ve Kılılı, M. (2012). İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine bir alan çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- IFC, (2010). Sustainable Investment in Turkey. [https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/topics\\_ext\\_content/ifc\\_external\\_corporate\\_site/sustainability-at-ifc/publications/publications\\_report\\_siinturkey\\_wci\\_1319579547137](https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/topics_ext_content/ifc_external_corporate_site/sustainability-at-ifc/publications/publications_report_siinturkey_wci_1319579547137) adresinden 20. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- ISACA, (2018). COBIT 5 çerçevesinin yeni Türkçe versiyonu kurumların bilgi ve teknolojileri yönetişimini sağlamalarına destek olmaktadır. [https://m.isaca.org/About ISACA/History/Documents/ COBIT-5-translation\\_pre\\_Tur\\_0114.pdf](https://m.isaca.org/About-ISACA/History/Documents/COBIT-5-translation_pre_Tur_0114.pdf) adresinden 20. 01. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Işkın, S. (2012). *Elektronik Bankacılık Hizmetleri ve Denetimi*. İstanbul: GM Matbaacılık ve Ticaret.
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121.
- İç Kontrol Dünyası, (2011). İç Kontrolün Kısa Tarihi. [http://interncontrol.blogspot.com/2011\\_09\\_01\\_archive.html](http://interncontrol.blogspot.com/2011_09_01_archive.html) adresinden 04. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Karacan, S., Aygün, D. ve Savcı, M. (2012). Çay işletmelerinde faaliyet temelli maliyetlemenin kullanılabilirliği ve bir uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14(1), 113-132.
- Kaygusuzoğlu, M. ve Şaşa, K. (2015). Güneydoğu Anadolu Bölgesi'ndeki işletmelerde kurumsal yönetim kobi'ler üzerine bir uygulama. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21, 965-1003.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız denetim* (5. Baskı). İstanbul: Avcıol Matbaası.
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bağlamında ve ab sürecinde türk kamu iç mali kontrol sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (9), 94-114.

- Keskin, D., A. (2000). *İç kontrol sistemi kontrol öz değerlendirme* (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Keskin, D., A. (2009). Kamu ve özel sektör yönetiminde iç kontrol sistemi ve değerlendirilmesi. *Denetim Dergisi*, 3, 14-21.
- Kostyuk N. A., Braendle, U. C. & Apreada, R. (2007). *Corporate governance*. Ukraine: Virtus İnterpress.
- Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006). İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ve dış denetimdeki önemi'. *Mevzuat Dergisi*, 103, 1-5.
- Köse, Ö. (2008). Yüksek denetim dünyasından haberler, yeni çerçevesi ile yüksek denetimin uluslararası standartları. *Sayıştay Dergisi*, 71, 111-119.
- Kula, V. (2006). *Kurumsal yönetim hissedarlarının korunması uygulamaları ve Türkiye örneği*. İstanbul: Papatya Yayıncılık.
- Kurnaz, E. (2013). *İç kontrol sistemi ve Türkiye'deki factoring şirketlerinin iç kontrol sistemlerinde etkinlik araştırması* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Kurt, G ve Hacıoğlu, H.K. (2013). II. Rize kalkınma sempozyumu, çay-lojistik-turizm. S.C. Beritan, E. Yıldırım (Ed.), *Dünya Ülkeleri İle Türkiye'nin Çay Üretimine İstatistiklerle incelenmesi* içinde (s.69). Bildiriler Kitabı, Rize: Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Yayınları.
- Kurumsal Yönetim Endeksi, (2020). <https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler> adresinden 10. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Kütük, S. (2019). *Halka açık şirketlerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve örgütsel kültürün iç kontrol sistemine etkisi* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir
- Lipton, (2020). Lipton Kurumu, <https://www.unilever.com.tr/brands/food-and-drink/lipton.html> adresinden 21. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Menteş, A. (2009). *Kurumsal yönetim ve Türkiye analizi*. İstanbul: Derin Yayınları.
- Mucuk, İ. (1993). *Modern işletmecilik* (5.Baskı). İstanbul: Der Yayınları.

- Nalbantoğlu, R. (2001, Mayıs). *Türk bankacılık sektöründe krediler ve muhasebe denetim mesleği*. V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 17 nolu Bildiri, İSMMMO Yayını, Antalya.
- Nardemir, S. (2014). *İç kontrol yapısının kurumsal yönetim ile ilişkisi* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- OECD, (2002). Glossary of Key Terms in Evaluation and Results Based Management, <http://www.oecd.org/dataoecd/11/34/39059671.pdf> adresinden 16. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- OECD, (2004). The OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf> adresinden 20. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- OECD, (2015). G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, OECD'nin G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu. [http://www.tkyd.org/files/images/content/faaliyet\\_alanlari/haberler/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf](http://www.tkyd.org/files/images/content/faaliyet_alanlari/haberler/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf) adresinden 15. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Öndeş, T. (2000). Kobi'lerde verimliliğın artması için iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi ile ilgili bazı ipucu sorular. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2, 79-85.
- Özbek, Ç. (2002). “Denetimin Değışen Dünyası”, *Yeni İç Denetçi Profili*. VII.Türkiye İç Denetim Kongresi, İstanbul.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Özcan, E. L. (2015). *Aile şirketleri ve kurumsallaşma* (1. Baskı). Ankara Ofset Basım Matbaacılık.
- Özcan, M. ve Yazıcıoğlu, E. (2013). II. Rize kalkınma sempozyumu çay-lojistik-turizm. S.C. Beritan, E. Yıldırım (Ed.), *Türkiye çay yetiştiriciliğinin sorunları ve öncelikleri* içinde (s. 75). Bildiriler Kitabı, Rize: Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Yayınları.

- Özdamar, K. (1999) *Paket program ile istatistiksel veri analizi*. Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özdamar, K. (2004). *Tabloların oluşturulması, güvenilirlik ve soru analizi. paket programlarla istatistiksel veri analizi-1* (5. Baskı). Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özen, G. (2010). *İç kontrol sistemi ve verimlilik ilişkisi* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Paslı, A. (2002). *Kurumsal yönetim* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Paslı, A. (2005). *Anonim ortaklık kurumsal yönetim (Corporate Governance)*. İstanbul: Çağa Hukuk Vakfı Yayınları.
- Provasi, R. and Patrizia, R. (2015). The updated COSO report 2013. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(1), 487-498.
- Rize Ticaret Odası, (2015). *Türk çay sektörü güncel durum raporu*. Rize.
- Rubino, M. & Filippo, V. (2014). Internal control over Financial reporting: opportunities using the COBIT framework. *Managerial Auditing Journal*, 29 (8), 736-771.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18 (2), 161-174.
- Saklı, A. R. (2013). II. Rize kalkınma sempozyumu çay-lojistik-turizm. S.C. Beritan, E. Yıldırım (Ed.), *Çay sektöründe üst kuruluş ihtiyacı ve sektöre katkıları* içinde (s. 34). Bildiriler Kitabı, Rize: Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Yayınları.
- Saklı, A., R. (2004). *Çay sektöründe sorunlar ve çözüme yönelik model arayışları* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Saklı, A., R. (2010). *Kamu örgütlerinde stratejik yönetim ve kurumsal yönetim ilişkisi: KİT'lere yönelik bir araştırma ve model önerisi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Saklı, A., R. (2019). Türk çay sektöründe yasal gelişim ve 1984 serbestleşmesi. *Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14 (2), 511-534.

- Samancıoğlu, M., Bağlıbel, M. ve Bindak, R., (2015). Liderlik yoğunluğu envanterinin türkçe formunun geçerlik ve güvenilirlik çalışması. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 39(2), 132-144.
- Sarbanes-Oxley, (2020). Genel Bilgi. [https://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes Oxley\\_Act](https://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes_Oxley_Act) adresinden 20. 01. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Sarı, A. (2013). *İşletmelerde kurumsal yönetim açısından iç kontrol ve iç denetimin önemi* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Savcı. M. (2012). *Çay işletmelerinde üretim maliyetlerinin değer zinciri analizi* (Doktora Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Sayıştay, (2018) Sayıştay Kamu İşletmeleri 2018 Yılı Genel Raporu. <https://www.sayistay.gov.tr> adresinden 20. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Seçer, İ. (2015). *Spss ve lisrel ile pratik veri analizi* (2. Baskı). Ankara: Anı Yayıncılık.
- Serinkaya, İ. (2008). *Kurumsal yönetim uygulamalarının firma değeri üzerindeki etkisi ekonometrik bir analiz* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Seyidoğlu, H. (1999). *Ekonomik terimler ansiklopedik sözlük*. İstanbul: Güzem Can Yayınları.
- Sobel, P., Urton., A., Head, M., Sridhar R. & Salamasick, M. (2017). *Internal auditing assurance & advisory services*. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- SPK (2011) Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ. <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/66> adresinden 03. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Stott, J. (2007). *Electronic systems assurance and control*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Süer, A., Z. (2003, Nisan). *Profesyonel muhasebe mesleğinde enron skandalı ve sonrası gelişmeler*, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu, İstanbul. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf> adresinden 04. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.

- Şehirli, K. (1999). Kurumsal Yönetim (Araştırma Raporu). <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/477> adresinden 20. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Şengür, E. D. (2005). *İşletmelerde iç denetim fonksiyonu ve örnek bir uygulama* (Doktora Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Şengür, E., D. ve Püskül, S., Ö. (2011). İMKB Kurumsal Yönetim Endeksindeki Şirketlerin Yönetim Kurulu Yapısı ve İşletme Performansına Etkisi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 31, 33-50.
- Tabachnick, B.G., Fidell. L.S. (2013). *Using multivariate statistics*. Sixth Ed. Boston: Pearson.
- Tarım ve Orman Bakanlığı, Çay Değerlendirme Raporu, (2020). <https://www.tarimorman.gov.tr/BUGEM/Belgeler/> adresinden 10. 02. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Tarım ve Orman Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2018). <http://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/CAYKUR.pdf> adresinden 21. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Temel, H. (2008). Bağımsız denetime sarbanes oxley kanunu ve spk düzenlemelerinin karşılaştırılması. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 45 (519), 81-96.
- Teraman, Ö. (2011). *Elektronik bilgisayar ortamında bilgisayarlı denetim programları aracılığıyla muhasebe denetimi ve cap uygulaması* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Terzi, A. (2017). *Hedef maliyetleme değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme yöntemlerinin çay işletmelerinde birlikte uygulanabilirliğinin araştırılması* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.

- The Financial Reporting Council (2015, Ekim). *Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code*. Londra. <https://www.frc.org.uk/getattachment/d672c107-b1fb-4051-84b0-f5b83a1b93f6/Guidance-on-Risk-Management-Internal-Control-and-Related-Reporting.pdf> adresinden 20. 01. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- The Statistics Portal (2016). Annual Per Capita Tea Consumption Worldwide As of 2016, by Leading Countries. <https://www.statista.com/statistics/507950/global-per-capita-tea-consumption-by-country/>, adresinden 16. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Toroslu, V. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi* (1. Baskı). İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Tutar, H. ve Altınöz, M. (2017). Hesap verebilirlik bağlamında iç denetim ve sorun alanları: eleştirel bir analiz. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(15), 225-248.
- Tuzcu, A. (2004). *Halka açık şirketlerde kurumsal yönetim anlayışı: imkb-100 örneği*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- TÜİK, (2015). <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, adresinden 18. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Tükenmez, N. M., Gençyürek, A. G., ve Karakelleoğlu, İ., M. (2017). Kurumsal yönetim derecelendirme notlarının şirketlerin finansal performansı üzerindeki etkisi. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 8(1), 1-18.
- Türedi, H. (2011). Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması: İç kontrol. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 9(16), 22-46.
- Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). COSO modeli: iç kontrol yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 41(1), 141-155.
- Türedi, H., Karakaya, G. ve İldem, M. (2015). Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi. *Sayıştay Dergisi*, 96, 55-74.
- Türedi, H., Koban, O., A. ve Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol (ABD) modeli ile İngiliz (TURNBUL) ve Kanada (COCO) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 99, 95-119.

- Peker, D. (2008, Nisan). *CobiT : Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri*. Kamu- BİB Kamu Bilişim Platformu X, Türkiye Bilişim Derneği, Ankara.
- Uluslan, H., Elçin E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55, 11-34.
- Uğurlu, F. (2018). *İç kontrol sisteminin yapısı, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin işleyişi ve üniversitelerde iç kontrol sisteminin etkililiği: üniversitelere yönelik bir araştırma* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Umur, U. (2016). *Bağımsız denetim ve iç kontrol etkileşimi: iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi durumu* (Yüksek Lisans Tezi). <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Unilever, (2020). <https://www.unilever.com.tr/about/who-we-are/purpose-and-principles/> adresinden 21. 03. 2020 edenilmiştir.
- Usul, H. (2015). *TMS ve TFRS uygulamalı türkiye denetim standartlarına göre bağımsız denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık..
- Usul, H., Titiz, İ. ve Ateş, B. (2011). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetimin oluşumundaki etkinliği: marmara bölgesi belediye işletmelerine yönelik bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 49, 48-54.
- Uyar, S. (2010). UFRS uygulamalarında iç kontrol sisteminin etkisi ve önemi. *Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 2(2), 37-60.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız dış denetim karar sürecindeki yeri ve türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Yayın Kurulu.
- Uzay, Ş. (2010). İç kontrol kurumsal yönetime yardımcı olur. *Erciyes Dergisi*, 4, 26-28.
- Uzun, K. (2009a). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetim Dergisi*, 3, 59-65.
- Uzun, K. (2009b). Şirketlerde iç kontrollerin yeterliliğinde iç denetimin rolü. *Active*, 62, 51-56.

- Uzunay, V. (2007). *COBIT (control objectives for information ve related technology), iç kontrol merkezi uyumlaştırma dairesi (Mesleki Yeterlilik Tezi)*. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Ülgen H. ve Mirze, K. (2004). *İşletmelerde stratejik yönetim*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Variş, M., Küçükçolak, A. Erdoğan, O. ve Özer, L. (2001). Sermaye piyasası kurumu yönetim ilkeleri. *IMKB Dergisi*, 19, 129-168.
- Verew, S. (2012). Active Software Escrow's Usefulness for Companies Embracing COBIT 5, *COBIT Focus*, 3.
- Weimer, J. & Pape, J. (1998). A Taxonomy of Systems of Corporate Governance, Corporate Governance,: An International Review, February. <https://pure.tue.nl/ws/files/4341350/515631.pdf> adresinden 20. 03. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Wikipedia, (2020). Turnbull Report. [https://en.wikipedia.org/wiki/Turnbull\\_Report,\\_](https://en.wikipedia.org/wiki/Turnbull_Report,_) adresinden 20. 01. 2020 tarihinde edinilmiştir.
- Yalçınar, B. (2005). *Gelişmekte olan ülkeler ve uluslararası kurumsal yatırımcılar*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu.
- Yeğen, S. (2016). *Kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecesi ile firma performansı arasındaki ilişkinin incelenmesi (Yüksek Lisans Tezi)*. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Yılandıcı, M. (2006). *İç denetim Türkiye'nin 500 büyük sanayi işletmesi üzerine bir araştırma*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Yıldırım, B. (2015). Fen bilimleri öğrenme kaygı ölçeği: geçerlilik ve güvenilirlik çalışması. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 33-43.
- Yurtoglu, B. (2003). Corporate governance and implications for minority shareholders in Turkey. *Corporate Ownership and Control*, 1 (1), 72-86.
- Yurtsever, G. (2008). *Bankacılığımızda iç kontrol*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

## ÖZ GEÇMİŞ

Adı, Soyadı	Celil GÖKKAYA		
Doğum Yeri ve Yılı			
Medeni Durumu			
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce/A2		
Öğrenim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı	Kurum Adı	
Lise	2006	2010	Kozanlı Lisesi
Lisans	2010	2015	Süleyman Demirel Üniversitesi/İİBF
Yüksek Lisans	2017	2021	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi/SBE
Doktora			
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		
1. Emniyet Genel Müdürlüğü	2016	-	
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar	-		
Katıldığı Proje ve Toplantılar	-		
Yayımlar	-		
Aldığı Ödüller	-		
İletişim (eposta)			