



RECEP TAYYİP
ERDOĞAN
ÜNİVERSİTESİ

**T.C.
RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE
KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNİN ETKİSİ VE ÖRNEK BİR
UYGULAMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Neval DEMİRCİ

**Danışman
Doç. Dr. Mustafa SAVCI**

**RİZE
2024**

KABUL VE ONAY

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında, Doç. Dr. Mustafa SAVCI danışmanlığında, Neval DEMİRCİ tarafından hazırlanan *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Etkisi ve Örnek Bir Uygulama* adlı bu tez çalışması, 16/08/2024 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliğiyle/~~oy çokluğuyla~~ başarılı bulunarak jürimiz tarafından **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri	Ünvanı, Adı SOYADI	İmza
Başkan	: Doç. Dr. Mustafa SAVCI	
Üye	: Doç. Dr. Münevver KATKAT ÖZÇELİK	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet AKBAŞ	

ETİK BEYAN

İşletme Tezli Yüksek Lisans Programından mezun olmak üzere teslim ettiğim “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Etkisi ve Örnek Bir Uygulama” adlı tezim, bilim ve araştırma etiği prensiplerine riayet edilerek tarafımdan yazılmıştır.

Tez çalışmamda, 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 dâhil, 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 anlaşılabilecek bir durumun ortaya çıkması halinde; Üniversiteniz ve eğitim kadronuzun hiçbir şekilde sorumlu tutulmayacağını hür irademle kabul, beyan ve taahhüt ederim.

16/08/2024

Neval DEMİRCİ

ÖN SÖZ

Kurumsal yönetim, işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlamak ve paydaşların haklarını korumak adına adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumlu bir yönetim anlayışını benimsemelerini teşvik eder. Bu ilkeler, özellikle finansal raporlamanın doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak, muhasebe hataları ve hilelerinin önlenmesinde önemli bir rol oynar. Kurumsal yönetim ilkelerinin etkin bir şekilde uygulanması, işletme içi kontrolleri güçlendirir ve potansiyel riskleri azaltarak, işletmelerin finansal bütünlüğünü korumasına katkıda bulunur.

Bu çalışma, konuya ilişkin literatüre katkı sağlamayı ve ilgili kurumlara muhasebe süreçlerinde daha etkin ve güvenilir bir yönetim anlayışı geliştirmeleri için rehberlik etmeyi hedeflemektedir.

Çalışmanın konusunun belirlenmesinde ve hazırlanma sürecinin her aşamasında değerli bilgilerini ve zamanını benden esirgemeyerek her fırsatta çalışmamla yakından ilgilenen, eleştirileriyle yol gösteren kıymetli danışman hocam Sayın Doç. Dr. Mustafa Savcı'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Yine çalışmamda yöntem açısından bana sürekli yardımda bulunarak yol gösteren ve gelecekteki hayatında çok daha başarılı olacağına inandığım kıymetli meslektaşım Sayın Öğr. Gör. Zeynep Kazancı Başaran'a da teşekkürü bir borç bilirim.

Beni her zaman destekleyen ve teşvik eden sevgili aileme, eşim ve oğluma minnettarım. Onların sabrı, anlayışı ve desteği, bu sürecin her aşamasında bana güç verdi.

Ayrıca, bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde önemli katkıları olan Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı çay fabrikalarında görev yapan tüm yönetici ve çalışanlara teşekkür ederim. Onların değerli bilgileri ve işbirlikleri olmadan bu araştırma mümkün olamazdı. Saygılarımla,

Neval DEMİRCİ
2024/RİZE

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	I
ETİK BEYAN.....	II
ÖN SÖZ	III
İÇİNDEKİLER	IV
ÖZET	VIII
ABSTRACT.....	IX
KISALTMALAR.....	X
TABLolar LİSTESİ.....	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ	XII
GİRİŞ	1
1. MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİ.....	3
1.1. Muhasebe Hataları	3
1.1.1. Hata Kavramı	4
1.1.2. Hataların Yapılma Nedenleri.....	5
1.1.2.1. Eğitim Eksikliği ve Deneyim Yetersizliği	5
1.1.2.2. İş Yükü ve Zaman Baskısı.....	5
1.1.2.3. Kurumsal Denetim ve İç Kontrol Eksiklikleri.....	6
1.1.2.4. Etik Dışı Davranışlar ve İhmal	6
1.1.3 Muhasebe Hatalarının Çeşitleri	6
1.1.3.1. Matematiksel Hatalar.....	6
1.1.3.2. Muhasebe Kaydı Hataları	6
1.1.3.3. Manuel Kayıtlarda Aktarma Hataları	7
1.1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları	7
1.1.3.5. Finansal Tablo Hataları	7
1.2. Muhasebe Hileleri	8
1.2.1. Hile Kavramı	9
1.2.2. Hilelerin Yapılma Nedenleri	10
1.2.2.1. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri	10
1.2.2.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri	12
1.2.3. Muhasebe Hilelerinin Çeşitleri.....	14

1.2.3.1. Bilinçli Olarak Yapılan Hatalar	14
1.2.3.2. Kayıt Altına Alınmayan İşlemler	14
1.2.3.3. Mali İşlemlerin Kayıt Tarihine Uyulmaması.....	14
1.2.3.4. Uydurma Adlara Hesap Açma.....	15
1.2.3.5. Belge Sahteciliği.....	15
1.2.3.6. Hileli Finansal Raporlama	16
1.2.3.7. Tutulması Zorunlu Defter ve Belgeleri Saklamak veya Yok Etmek	17
1.2.3.8. Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hata ve Hileler.....	18
1.2.3.9. Zarar ve İstisna Satışı	18
1.2.3.10. Fevkalade Hasılatı Gizlemek.....	19
1.3. Hata ve Hile Arasındaki Fark.....	19
1.4. Hata ve Hilelerin İşletmelere Olumsuz Etkileri	20
2. KURUMSAL YÖNETİM VE İLKELERİ	23
2.1. Kurumsal Yönetim Kavramı	23
2.2. Kurumsal Yönetimin Tarihsel Gelişimi ve Gelişiminde Etkili Olan Faktörler	24
2.2.1. Kurumsal Yönetimin Dünya'daki Gelişimi	24
2.2.2. Kurumsal Yönetimin Türkiye'deki Gelişimi	26
2.2.2.1. TÜSİAD Tarafından Yapılan Düzenlemeler	28
2.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulunca Yapılan Düzenlemeler	29
2.2.2.3. BİST Tarafından Yapılan Düzenlemeler	30
2.2.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kurumsal Yönetim İlişkisi	32
2.2.2.5. 5411 sayılı Bankacılık Kanununda Kurumsal Yönetim ile İlgili Hükümler	33
2.2.3. Kurumsal Yönetimin Gelişiminde Etkili Olan Faktörler	33
2.2.3.1. Şirket Skandalları	34
2.2.3.2. Sistemik Krizler	34
2.2.3.3. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Hız Kazanması	34
2.3. Kurumsal Yönetim İlkeleri	35
2.3.1. Adillik İlkesi.....	36
2.3.2. Sorumluluk İlkesi	36

2.3.3. Şeffaflık İlkesi	37
2.3.4. Hesap Verebilirlik İlkesi	38
2.4. Kurumsal Yönetimin Yararları	38
2.4.1. Kurumsal Yönetimin İşletmeler ve Pay Sahiplerine Sağladığı Yararları	38
2.4.2. Kurumsal Yönetimin Paydaşlar Bakımından Yararları.....	40
2.4.3. Ülke Ekonomisi ve Toplum Açısından Kurumsal Yönetimin Yararları	41
2.5. Kurumsal Yönetimin Hata ve Hileleri Önlemedeki Etkililiği.....	42
2.5.1. Yönetim	44
2.5.2. Yönetim Kurulu.....	44
2.5.3. Denetim Komitesi.....	45
2.5.3.1. Finansal Raporlama Sürecinin İzlenmesi	45
2.5.3.2. Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemleri	46
2.5.3.3. İç ve Dış Denetim Aşamalarının Gözetimi.....	46
3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNİN ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA	49
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	49
3.2. Literatür Taraması.....	49
3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	52
3.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri	53
3.5. Araştırmanın Yöntemi.....	54
3.6. Araştırmanın Bulguları.....	57
3.6.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular....	57
3.6.2. Muhasebe Hataları İfadelerinin Frekans Dağılımları	59
3.6.3. Muhasebe Hileleri İfadelerinin Frekans Dağılımları.....	60
3.6.4. Adillik İlkesi İfadelerinin Frekans Dağılımları	62
3.6.5. Sorumluluk İlkesi İfadelerinin Frekans Dağılımları	63
3.6.6. Şeffaflık İlkesi İfadelerinin Frekans Dağılımları	64
3.6.7. Hesap Verebilirlik İlkesi İfadelerinin Frekans Dağılımları.....	66
3.6.8. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Hataları Üzerindeki Etkisi ...	67
3.6.9. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi....	69
4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	71
KAYNAKÇA.....	73

EKLER.....	80
ETİK KURUL KARARI	83



Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Anabilim Dalı : İşletme
Tez Türü : Yüksek Lisans Tezi
Danışman : Doç. Dr. Mustafa SAVCI
Hazırlayan : Neval DEMİRCİ
Yıl : 2024
Sayfa Sayısı : 83

ÖZET

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNİN ETKİSİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Bu çalışmada, muhasebe hataları ve hilelerinin önlenmesinde kurumsal yönetim ilkelerinin etkisi incelenmiştir. Çalışmada öncelikle muhasebe hata ve hileleri ile kurumsal yönetim ilkeleri açıklanmıştır. Daha sonra muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kurumsal yönetim ilkelerinin etkisi kamu sektörüne ait çay fabrikalarında örnek bir uygulama ile açıklanmaya çalışılmıştır. Bunun için uygulamada nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır.

Uygulama sonucunda, muhasebe hatalarının önlenmesinde kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesinin; muhasebe hilelerinin önlenmesinde ise sorumluluk ve şeffaflık ilkelerinin etkili olduğu belirlenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesiyle muhasebe hataları ve hilelerinin azalacağı ifade edilebilir. Muhasebe hata ve hilelerinin azaltılabilmesi için işletme çalışanlarının kurumsal yönetim ilkeleri hakkında eğitilmesi ve farkındalıklarının artırılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hataları, Muhasebe Hileleri, Kurumsal Yönetim İlkeleri

Recep Tayyip Erdoğan University Institute of Graduate Studies

Department : Business Administration

Thesis Type : Master's Thesis

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Mustafa SAVCI

Author : Neval DEMİRCİ

Year : 2024

Pages : 83

ABSTRACT

THE IMPACT OF CORPORATE GOVERNANCE PRINCIPLES ON PREVENTING ACCOUNTING ERRORS AND FRAUD: A CASE STUDY

In this study, the impact of corporate governance principles on preventing accounting errors and fraud is examined. Initially, the concepts of accounting errors and fraud, as well as corporate governance principles, are explained. Following this, the impact of corporate governance principles on preventing accounting errors and fraud is illustrated through a case study conducted in state-owned tea factories. A quantitative research method was utilized for this case study.

The results indicate that the principle of transparency is effective in preventing accounting errors, while the principles of responsibility and transparency are effective in preventing accounting fraud. Based on these findings, it can be stated that the adoption of corporate governance principles may lead to a reduction in accounting errors and fraud. To minimize accounting errors and fraud, it is essential to educate employees about corporate governance principles and enhance their awareness.

Keywords: Accounting Errors, Accounting Fraud, Corporate Governance Principles

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: The Association of Certified Fraud Examiner
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BİST	: Borsa İstanbul
CEO	: Chief Executive Officer
CFE	: Cerftified Fraud Examiner
EBRD	: European Bank for Reconstruction and Development
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
Md.	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-Operation and Development
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TKYD	: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜSİAD	: Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği
XKURY	: Kurumsal Yönetim Endeksi
Vd.	: Ve diğerleri
VIF	: Varyans Artırıcı Faktör
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YTTK	: Yeni Türk Ticaret Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Kurumsal Yönetimin Dünya’deki Tarihsel Gelişimi	25
Tablo 2. Kurumsal Yönetimin Türkiye’deki Gelişimi	26
Tablo 3. Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Yapmakta Olan Yetkili Kuruluşlar	31
Tablo 4. Faktörleri Oluşturan Maddelerin Cronbach Alpha Katsayıları.....	55
Tablo 5. Değişkenlerin Çarpıklık ve Basıklık Değerleri.....	55
Tablo 6. Ankete Katılanların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	57
Tablo 7. Ankete Katılanların Yaşlarına Göre Dağılımı	57
Tablo 8. Ankete Katılanların Öğrenim Düzeylerine Göre Dağılımı.....	58
Tablo 9. Ankete Katılanların Görevlerine Göre Dağılımı	58
Tablo 10. Ankete Katılanların İşletmedeki Hizmet Sürelerine Göre Dağılımı.....	58
Tablo 11. Ankete Katılan İşletmelerin Çalışan Sayılarına Göre Dağılımı.....	59
Tablo 12. Muhasebe Hataları İfadelerinin Frekans/Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları	59
Tablo 13. Muhasebe Hileleri İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları	61
Tablo 14. Adillik İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları	62
Tablo 15. Sorumluluk İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları	63
Tablo 16. Şeffaflık İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları	65
Tablo 17. Hesap verebilirlik İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları	66
Tablo 18. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Hataları Üzerindeki Etkisi.....	68
Tablo 19. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi	69

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Hile Üçgeni (Kranacher & Riley, 2020)	12
Şekil 2. Hile Karosu (Wolfe ve Hermanson, 2004).....	13
Şekil 3. Kurumsal Yönetim İlkeleri (SPK, 2004).....	35
Şekil 4. Kurumsal Yönetimin Makro- Ekonomik Etkileri (Aktan, 2013).....	42
Şekil 5. Kurumsal Yönetim Anlayışının Aktörleri (Tüm, 2013).....	43
Şekil 6. Araştırmanın Modeli	53



GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerin finansal durumunu ve performansını doğru ve güvenilir bir şekilde raporlamalarını sağlayan bir sistemdir. Ancak, muhasebe süreçlerinde meydana gelebilecek hata ve hileler, işletmelerin finansal raporlarının güvenilirliğini tehlikeye atmakta ve karar alma süreçlerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu nedenle, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi, işletmeler için kritik bir öneme sahiptir.

Kurumsal yönetim ilkeleri, işletmelerin şeffaf, adil, sorumlu ve hesap verebilir bir şekilde yönetilmesini sağlamayı amaçlayan bir dizi kural ve uygulamayı kapsar. Bu ilkeler, işletmelerin iç kontrol sistemlerini güçlendirmekte ve muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesine yardımcı olmaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerinin etkin bir şekilde uygulanması, özellikle büyük ve halka açık şirketlerde, yatırımcı güvenini artırmakta ve finansal piyasalarda istikrarı sağlamaktadır.

Bu çalışmada, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kurumsal yönetim ilkelerinin etkisi ele alınmakta ve bu kapsamda örnek bir uygulama sunulmaktadır. Çalışmanın amacı, kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebe süreçlerine nasıl entegre edilebileceğini ve bu entegrasyonun hata ve hileleri önlemedeki etkinliğini değerlendirmektir. Bu sebeple Devlet Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nden izin alınarak yüz yüze görüşmelerle çay fabrikalarında çalışan üst düzey yöneticilere uygulanan anket formları üzerinden veriler toplanmıştır. Çalışmanın örneklemini Rize ilinde faaliyet gösteren kamu sektörüne ait 20 çay fabrikasında çalışan 197 yönetici oluşturmaktadır. Çalışmada kurumsal yönetim ilkelerini oluşturan “Adillik”, “Şeffaflık”, “Sorumluluk”, “Hesap verebilirlik” bağımsız değişken olarak kullanılırken, “Muhasebe Hataları” ve “Muhasebe Hileleri” bağımlı değişken olarak modele dahil edilmiştir. Bağımsız değişkenlerin aynı anda bağımlı değişken üzerindeki etkileri ve bunun şiddeti çoklu doğrusal regresyon analizi ile analiz edilmiştir. Çalışma, üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, muhasebede hataları tanıtılmış olup, hataların yapılma nedenleri, hata grupları ve hata türlerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra muhasebe hilesi kavramı açıklanarak hilelerin yapılma nedenleri, hile grupları ve hile türleri ile ilgili detaylı bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, kurumsal yönetim kavramı tanıtılmış, kurumsal yönetimin dünyada ve Türkiye’deki tarihsel gelişimi açıklanmıştır. Kurumsal yönetim ilkeleri açıklanmış, kurumsal yönetimin yararları hakkında detaylı bilgi verilmiştir. Son olarak kurumsal yönetimin hata ve hileleri önlemedeki etkililiği açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise, Rize ilinde kamu sektörüne ait çay fabrikalarında gerçekleştirilen örnek bir uygulama ile elde edilen bulgular analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlardan hareketle kurumsal yönetim ilkelerinin, muhasebe hata ve hilelerini önlemedeki etkililiği tartışılmış ve ilgili kurumlara muhasebe süreçlerinde daha etkin ve güvenilir bir yönetim anlayışı geliştirmeleri için önerilerde bulunulmuştur.



1. MUHASEBEDE HATA VE HİLELER

Muhasebede hata ve hilelerin incelenmesi, işletmelerin finansal güvenilirliğini sağlamak ve paydaşların güvenini korumak açısından büyük önem taşımaktadır. Hata ve hile kavramları, birbirlerinden farklı olmakla birlikte, her ikisi de işletmelerin mali tablolarında önemli sapmalara yol açabilir ve bu durum finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini tehlikeye atmaktadır.

Bilgi kullanıcılarına kararlarında kullanmaları için sunulan bilgi, her zaman sağlıklı bir karar alınmasını sağlayacak derecede doğru ve güvenilir olmayabilir (Çömlekçi vd., 2007: 4). Toplumsal ve ahlaki kurallar insanlık tarihi boyunca bireylerin hem sosyal hem de mesleki yaşamında vazgeçilmez bir unsur olarak varlığını devam ettirmektedir. Bu ahlak kuralları, kişisel veya belli bir gruba yönelik menfaatlerle ihlal edilebilmektedir. Böyle bir durumda, bir taraf hak edilmemiş bir fayda sağlarken, diğer taraf maddi ve manevi zarar görmektedir. Muhasebe bilimi açısından bu ihlaller, hata ve hile kavramlarını ortaya çıkarmaktadır (Aytekin & Hasan Sezgin, 2015)

İşletmelerin üst düzey yöneticileri ve kreditorleri, karar vermek, işletmenin faaliyetlerini planlamak ve kontrol etmek için işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgili her türlü bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmelerin hem iç hem dış çevresini oluşturan tarafların finansal bilgi ihtiyacı, işletmenin muhasebe bölümü tarafından karşılanır (Çömlekçi vd. , 2007: 3).

Bu bölümde, muhasebede hata ve hilelerin tanımları, sebepleri ve çeşitleri üzerine genel bir bakış sunulacaktır. Muhasebe hataları konu başlığının altında hata kavramı, hataların yapılma nedenleri ve muhasebe hatalarının çeşitlerine yer verilmiştir. Aynı şekilde muhasebe hileleri konu başlığı altında hile kavramı, hilelerin yapılma nedenleri, muhasebe hilelerinin çeşitleri açıklanmıştır. Daha sonra hata ve hile arasındaki fark ayrı bir başlık altında açıklandıktan sonra son olarak hata ve hilelerin işletmelere olumsuz etkileri detaylı bir şekilde incelenmiştir.

1.1. Muhasebe Hataları

Muhasebe hataları, işletmelerin finansal raporlamasında ciddi sorunlara yol açabilecek kritik unsurlardır. Bu hataların önlenmesi ve hızlı bir şekilde tespit

edilmesi, işletmenin mali sağlığını korumak açısından hayati önem taşımaktadır. Bu bölümde hatanın tanımı, hataların yapılma nedenleri, hata grupları açıklanacak ve çalışan ve yönetim hatalarına odaklanılarak muhasebe hataları detaylandırılacaktır.

1.1.1. Hata Kavramı

Hata kavramı Türk Dil Kurumu'nun yayınladığı sözlükte, “istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanlışlık” şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2017).

Borçlar hukukuna göre hata, tarafların karşılıklı beyanları birbirine uyduğu halde, beyanlarıyla iç iradeleri arasında istenilmeden meydana gelmiş bir uygunsuzluk olabilir. İrade ile beyan arasında istenilmeyerek meydana gelen uygunsuzluk halinde “hata=yanılma” (beyanda hata) meydana gelir (Reisoğlu, 1995: 85).

Sermaye Piyasası Kurulu hatayı finansal tablo kalemlerinde gösterilen açıklama ve tutarlar ile ilgili olarak herhangi bir kasıt olmadan yanlış bilgi verilmesi olarak tanımlamaktadır (www.spk.gov.tr, 2017).

Muhasebe açısından hata, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olan uygulamalar olarak tanımlanabilir (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 19).

Açık (2008)'a göre muhasebe çalışanlarının dikkatsizliği veya bilgisizliği sebebiyle muhasebe hesap, işlem ve kayıtlarında ortaya çıkan yanlışlara muhasebe hataları denilmektedir. Örnek olarak; personel avanslarına kaydedilmesi gerekli olan bir masrafın yanlışlıkla personelden alacaklar hesabına kaydedilmesi, dikkatsizlik sonucu veya bilgisizlik sonucu ortaya çıkıyorsa, bu bir muhasebe hatasıdır.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (MHUD, 2004) ise muhasebe hatalarını genellikle, kanunlar, yönetmelikler, yönergeler, muhasebe ilkeleri ve işletme politikalarına aykırı olmasına rağmen kasıtlı olmayan eylem ve davranışlar olarak tanımlamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmış olan “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8)” hatayı şu şekilde tanımlamaktadır: (Türkiye Muhasebe Standardı [TMS 8], 2007)

“Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış bir ön hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir. Cari

dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.”

TMS-8’de bahsedilen hatalar; işletme personelinin ihmalleri ve/veya birbirlerine yanlış bilgi aktarımı sonucunda finansal tablolarda, güvenilir bilginin kullanılmaması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Güvenilir bilgi; finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında dikkate alınmış olması gereken ve finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olması gereken bilgi anlamına gelmektedir. Bu hatalar; bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, matematiksel hataları içerir.

1.1.2. Hataların Yapılma Nedenleri

Muhasebe, işletmelerin mali durumunu ve performansını doğru bir şekilde yansıtmak adına hayati bir işlev üstlenir. Ancak, çeşitli faktörler muhasebe süreçlerinde hataların oluşmasına neden olabilir.

Muhasebe hatalarının ortaya çıkma nedenleri hem bireysel hem de organizasyonel faktörlerle ilişkilendirilebilir. Söz konusu faktörler eğitim eksikliği ve deneyim yetersizliği, iş yükü ve zaman baskısı, kurumsal denetim ve iç kontrol eksiklikleri, etik dışı davranışlar ve ihmal olarak sınıflandırılabilir.

1.1.2.1. Eğitim Eksikliği ve Deneyim Yetersizliği

İşletme çalışanlarının eğitim eksikliği ve deneyim yetersizliği muhasebe hatalarının önde gelen nedenlerinden biridir. Yetersiz muhasebe bilgisi, karmaşık muhasebe işlemlerini yanlış anlamaya ve hatalı kayıtlar yapmaya yol açabilir (Aydın, 2023).

1.1.2.2. İş Yükü ve Zaman Baskısı

Diğer bir önemli faktör ise iş yükü ve zaman baskısıdır. Muhasebe personelinin yoğun iş temposu ve kısa süreli teslim tarihlerine uyma zorunluluğu, dikkatsizliğe ve hatalara neden olabilir (Kaya & Yılmaz, 2022).

1.1.2.3. Kurumsal Denetim ve İç Kontrol Eksiklikleri

İşletmelerde kurumsal denetim ve iç kontrol eksiklikleri, muhasebe süreçlerinde hataların tespit edilmesini zorlaştırabilir ve bu durum hataların düzeltilmeden devam etmesine yol açabilir (Çelik, 2021).

1.1.2.4. Etik Dışı Davranışlar ve İhmal

Çalışanların etik kurallara uymamaları veya ihmalkâr davranışları, hatalı mali raporlamaya neden olabilir (Yıldırım & Karaca, 2020). Aşağıda söz konusu muhasebe hatalarının türleri açıklanacaktır.

1.1.3 Muhasebe Hatalarının Çeşitleri

Teknolojik gelişmelerle birlikte muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında gerçekleştirilmesi, muhasebe hatalarını büyük ölçüde azaltmış ve bazı hataları tamamen ortadan kaldırmıştır. Ancak, uygulamada sıkça rastlanan hata türleri hâlâ bulunmaktadır. Bu hatalar arasında matematiksel hatalar, kayıt hataları, manuel kayıtlardaki nakil hataları, unutmaya ve tekrarlama hataları, bilanço hataları ve telafi edici hatalar yer almaktadır (Doğan ve Nazlı, 2015:196).

1.1.3.1. Matematiksel Hatalar

İşletmelerin günlük ticari işlemlerinde karşılaşılan hesaplama hatalarıdır. Örneğin muhasebe fişlerinin girişi yapılırken ticari belgelerde bulunan reeskont, faiz, karşılık ayırma gibi işlemler sebebiyle matematiksel olarak yapılan hatalardır (Erol, 2008: 231).

1.1.3.2. Muhasebe Kaydı Hataları

Belgeler muhasebe kaydına alınırken gerçekleşen rakam ve hesap yanlışlıklarına muhasebe kaydı hataları denilmektedir. Kayıt hataları farklı şekillerde meydana gelebilmektedir. Belgelerde yer alan tutarların defter kayıtlarına hatalı olarak yazılması, muhasebe ile ilgili bir işlemin yetersiz bilgi nedeniyle ilgili hesap yerine yanlış bir hesaba kaydedilmesi ve gerçekleşen muhasebe işlemleri ile ilgili hesabın borç ve alacağının karıştırılması, muhasebe kaydı hatalarına örnek verilebilir (Açık, 2012: 353).

1.1.3.3. Manuel Kayıtlarda Aktarma Hataları

Günümüzde muhasebe işlem ve kayıtları yoğunluklu olarak bilgisayar programları aracılığıyla yapılmaktadır. Buna rağmen nadiren de olsa manüel bir muhasebe uygulanması durumunda; yevmiye defterinden defteri kebire aktarım yapılırken başka hesaplara veya farklı tutarların nakledilmesi şeklinde hatalar yapılabilmektedir (Erol, 2008: 231).

1.1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Bu hatalar, bir muhasebe kaydı işleminin unutulması veya birden fazla kaydedilmesi olarak iki gruba ayrılmaktadır.

- Unutma Hataları: Muhasebenin dönemsellik ilkesine göre, gerçekleşen muhasebe işlemleri ilgili olduğu dönemin defterlerine kaydedilir (Sevilengül, 2008: 23). Gerçekleşen işlemler ilgili olduğu dönemde kaydedilmez ise muhasebe hataları ortaya çıkabilmektedir. Bu tip hatalar muhasebe personeli tarafından organizasyon içinde yapılan inceleme ve kontrol ile zamanında ortaya çıkarılabilmektedir (Kirik, 2007: 48).

- Tekrarlama Hataları: Aynı işlemin birden fazla olarak defterlere kaydedilmesi durumu bu tip bir hataya sebep olmaktadır. Örneğin, bir işletmenin elektrik tüketimi için gönderilen ihbarnamede yazılı tutarın gider olarak kaydedilmesinin ardından, aynı tutarın ödeme yapıldığında alınan makbuz veya faturayla tekrar kaydedilmesi durumu (Çelik, 2010: 12). Muhasebede sıkça yapılan tekrarlama hataları farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır (Kaymak, 1996: 84):

- Aynı belgenin birden fazla kullanılarak kayıtlara alınması,
- Bir işlemin iki farklı deftere mükerrer olarak kaydedilmesi,
- Aynı işlem veya hesapların aynı işlem nedeniyle farklı tarihlerde mükerrer olarak kaydedilmesi şeklinde görülmektedir.

1.1.3.5. Finansal Tablo Hataları

Bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu gibi muhasebe raporları finansal tablolar olarak adlandırılmaktadır. Bunlardan bilanço ve gelir tablosu temel

finansal tablolar olarak adlandırılırken, diğerleri ek finansal tablolar olarak bilinmektedir.

Finansal tabloların düzenlenmesi sırasında yapılan hatalar genel olarak,

- Finansal tablolarda yer alan kalemlerin değiştirilmesi
- Tutarların açıklık ilkesine aykırı olarak gösterilmesi

Bu iki başlık altında toplanabilir.

Finansal Tablolarda Yer Alan Kalemlerin Değiştirilmesi:

Bu hatalar şöyle yapılırlar (Haftacı, 2014: 86):

- Olmayan kalemlerin varmış gibi gösterilmesi,
- Gerçekte var olan hesapların finansal tablolara aktarılmaması,
- Finansal tablolardaki kalemlerin olduğundan fazla ya da az gösterilmesi.

Tutarların Açıklık İlkesine Aykırı Olarak Gösterilmesi:

Bu hatalar şöyle yapılırlar:

- Varlık ve Kaynak hesaplarının birbirinden düşülerek netleştirme yapılması,
- Tutar ya da kalemlerin karışık bir şekilde gösterilmesi,
- Muhtelif Borçlular, Muhtelif Alacaklılar Hesabı gibi anlaşılması güç hesap isimlerinin kullanılması.

Bir işletme, satıcı başka bir işletmeden mal alabileceği gibi aynı işletmeye mal satabilir. Veresiye alınan mal, satıcılar hesabında, aynı işletmeye veresiye olarak satılan mal da alıcılar hesabında gösterilir. Normal kayıt şekli böyle olması gerekirken, kayıtlardaki borç ve alacak tutarlarının birbirinden düşülüp netleştirilerek, bilançoya aktarılması doğru değildir (Haftacı, 2014: 87).

1.2. Muhasebe Hileleri

Muhasebe hilesi, genellikle finansal tabloların veya işletmeye ait varlıkların kullanım amacının dışında kullanımı yoluyla finansal bilgilerin kasıtlı olarak yanlış beyan edilmesini içerir (Sawangarreerak ve Thanathamthee, 2021). Bu hile, bir işletmenin gerçek finansal tablolarının olduğundan farklı göstererek, finansal durumunun ve performansının yanlış veya yanıltıcı bir şekilde çıkar gruplarına

sunulmasına neden olur. Bu tür hileli faaliyetler, işletmelerin ve çıkar gruplarının sağlıklı karar vermelerine olumsuz etki eder. Bu bölümde hilenin tanımı, hile yapılmak nedenleri, hile grupları açıklanacak, çalışan ve yönetim hilelerine odaklanılarak muhasebe hataları detaylandırılacaktır.

1.2.1. Hile Kavramı

Hile kavramı, Türk Dil Kurumu'nun yayınladığı sözlüğe göre, “*Birini aldatmak veya yanıltmak amacıyla yapılan düzen, dolap ve oyun*” olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr, 2017).

Borçlar hukukunda, bir kişiyi bir irade beyanında bulunmaya ve özellikle sözleşme yapmaya yöneltmek amacıyla onda kasıtlı olarak hatalı bir düşünce oluşturma veya zaten var olan hatalı bir düşünceyi koruma veya sürdürme eylemine hile denir (Eren, 1999: 479).

İşletmelerde varlıkların kötüye kullanımı, her çeşit usulsüzlük, yolsuzluk ve finansal tablo suiistimalleri şeklinde ortaya çıkabilen, işletmeyi maddi zarara uğratan ve varlık kaybına sebebiyet veren, bilinçli ve kötü niyetli her türlü eylem hile olarak tanımlanabilir (Sürmeli, 2010: 268).

Muhasebe biliminde hile; bir işletme çalışanı tarafından kişisel çıkar sağlamak amacıyla işletme varlık ve kaynaklarını bilinçli olarak yanlış kullanması eylemidir (Abdioğlu, 2007: 121).

Güredin (2010: 134)'e göre, hile; mali tablolarda yanlış bilgilere yer verilmesi veya mali tablolara eklenmesi gereken açıklama ve tutarlara bilinçli bir şekilde yer verilmemesi nedeniyle ortaya çıkan usulsüzlük, dolandırıcılık ve yolsuzluk gibi düzensizliklerdir.

Hile kavramı ile ilgili birçok tanımlama yapılmakla birlikte; genel olarak hile kavramında belli bazı ortak unsurların yer aldığı görülmektedir (Bozkurt, 2009: 60) :

- Art niyetin varlığı
- Hile yapanın kişisel çıkar sağlaması
- Hileye maruz kalan kişi ya da kurumun aldatılması
- Hileye maruz kalan kişi ya da kurumun zarara uğratılması
- Hilenin gizlice sürdürülmesi

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi, hile kavramı, bir işletmede gerçekleşen kasıtlı ve bilinçli eylemleri ifade eder. Bu eylemler, işletmenin mali durumunu manipüle etmek veya kişisel çıkar sağlamak amacıyla gerçekleştirilir ve genellikle gizlice yürütülür. Hile, sadece mali zararlarla sonuçlanmakla kalmaz, aynı zamanda işletmenin itibarını ve paydaşlar arasındaki güveni de ciddi şekilde sarsar. Hilelerin yapısında, genellikle art niyet, kişisel kazanç ve karşı tarafı aldatma unsurları bulunur. Bu nedenle, işletmelerde hilelerin tespiti ve önlenmesi, sadece mali tabloların doğruluğu için değil, aynı zamanda işletmenin uzun vadeli sürdürülebilirliği için de kritik öneme sahiptir.

Bir sonraki başlık olan "Hilelerin Yapılma Nedenleri" ise, hilelerin arkasında yatan temel motivasyonları ve bu tür eylemlere iten faktörleri anlamamıza yardımcı olacaktır. Hilelerin yapılma nedenlerinin anlaşılması, işletmelerin bu tür risklere karşı daha etkin tedbirler almasını sağlar.

1.2.2. Hilelerin Yapılma Nedenleri

Genel olarak işletmelerde yapılan hilelere bakılacak olursa, farklı kişiler tarafından, farklı amaçlarla gerçekleştirildikleri göze çarpmaktadır. Hileler çoğunlukla, işletmelerin yönetiminden sorumlu kişiler ve çalışanlar tarafından yapılmaktadır. Bu sebeple hileye başvurma nedenleri, yöneticiler ve çalışanlar açısından iki ana başlık altında incelenebilir (Bayraktar, 2007: 14).

1.2.2.1. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri

İşletmelerde hilelerin etkisi, hilelerin kaynağına bağlı olarak büyük farklılıklar gösterebilir. Bu bağlamda, Söyler (2017) tarafından yapılan incelemeler sonucunda, yöneticilerin yapmış oldukları hilelerin çalışanların yapmış oldukları hilelerden çok daha fazla olduğu; bunun yanında yöneticilerin bu hileli eylemler sebebiyle işletmeye vermiş oldukları zararın normal çalışanların verdiği zararla kıyaslanınca 16 kat daha fazla olduğu ortaya çıkmaktadır.

İşletme yöneticileri tarafından gerçekleştirilen hilelerin sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (MHUD, 2004: 151):

- Zimmetlerin saklanması,
- Ortakların birbirini yanlış yönlendirme istekleri,

- Daha az kâr dağıtma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Haksız şekilde teşviklerden yararlanma arzusu,
- Vergiden kaçınma düşüncesi.

İşletme üst yönetimi tarafından yapılan, üçüncü kişilere zarar verirken, kendilerine ve/veya ortaklarına yarar sağlayacak hileli düzenlemeleri ve nedenlerini şu başlıklar altında açıklamak mümkündür;

- İşletmenin finansal durumunu olduğundan farklı gösteren hileler,
- İşletmenin finansal durumunu olduğundan farklı gösteren hilelerin nedenleri.

İşletmenin Finansal Durumunu Olduğundan Farklı Gösteren Hileler:

İşletmelerin hileli işlemler konusundaki stratejileri, ölçeklerine göre önemli farklılıklar göstermektedir. Uyar (2017)'a göre, hileli işlemler ile işletme kârını azaltarak, daha az vergi vermek için yapılan düzenlemeler daha çok küçük ve orta ölçekli işletmelerde kendini göstermektedir. Büyük ölçekli işletmeler ise kendilerini daha kârlı gösterme çabasına girmektedirler. Bu sayede işletmenin dış çevresini oluşturan üçüncü kişileri yanlış yönlendirip onlardan fayda sağlanmış olacaktır.

İşletmenin Finansal Tablolarını olduğundan Farklı Gösteren Hilelerin Nedenleri:

Bilanço makyajı adı da verilen işletme yönetiminin finansal tabloları (özellikle bilançoları) olumlu şekilde yeniden düzenlemesinin aşağıdaki gibi nedenleri olabilmektedir (Söyler, 2017);

- İşletmenin düşük maliyetle ve daha fazla kredi alabilmesini sağlamak,
- İşletmenin iş piyasalarındaki imajını daha da kuvvetlendirmek,
- İşletmeye ait hisse senetlerinin fiyatlarını artırmak,
- Yüklenilen vergiyi ödeyebilmek,

Mali dönemin sonunda düzenlenen finansal tablolar (özellikle bilançolar) aşağıdaki nedenler ile olumsuz bir şekilde düzenlenmektedir (Söyler, 2017);

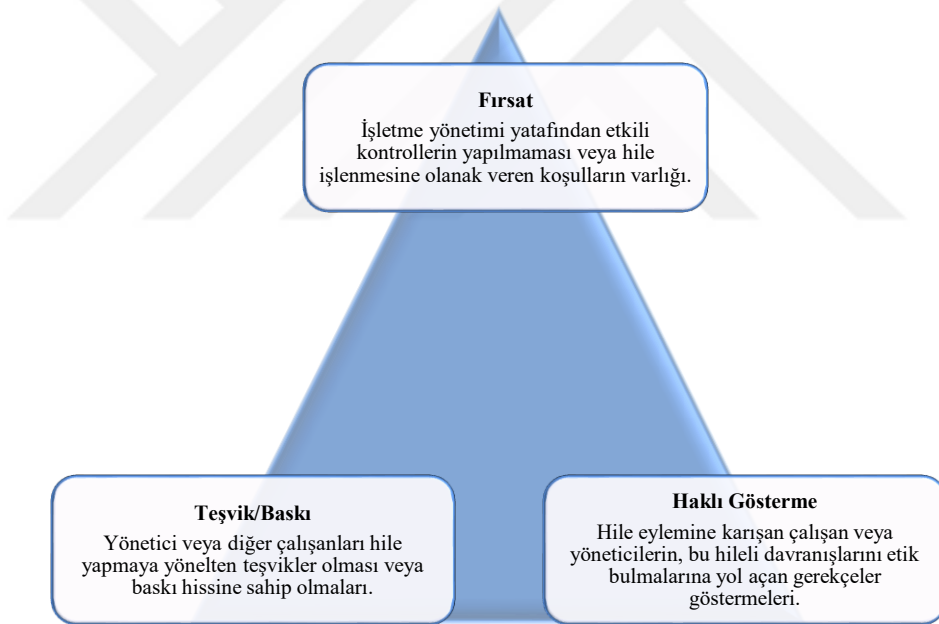
- Kâr payı dağıtımını düşük seviyede tutmak ya da hiç yapmamak,
- İşletmeye ait hisse senetlerinin piyasa fiyatlarını düşürmek,
- Yüklenilen vergiyi en düşük seviyede tutmaktır.

1.2.2.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri

Son yıllarda işletme çalışanları tarafından yapılan hileli işlemlerde hem miktar hem de tutar yönünden hissedilir ölçüde bir artış yaşanmakta ve yapılan bu hileler sebebi ile hem çalıştıkları işletme hem de ülke ekonomisi zarar görmektedir. Örnek vermek gerekirse, İngiltere'nin büyük firmalarından biri çalışanının yapmış olduğu hile sebebi ile iflas etmiştir. Görüldüğü üzere tek bir çalışan tarafından yapılan hile sebebi ile diğer çalışanlar da işini kaybetmiştir (Bayraktar, 2007: 18).

Cressey tarafından geliştirilen hile üçgeni teorisine göre; hilenin oluştuğu ortamlarda fırsat, baskı ve haklı gösterme gibi üç unsurun varlığı söz konusu olmakla birlikte, tek bir unsurun varlığı bile yeterli olabilmektedir (Küçük ve Uzun, 2009: 243).

Aşağıda Şekil 1'de hile üçgeni ifade edilmeye çalışılmıştır:

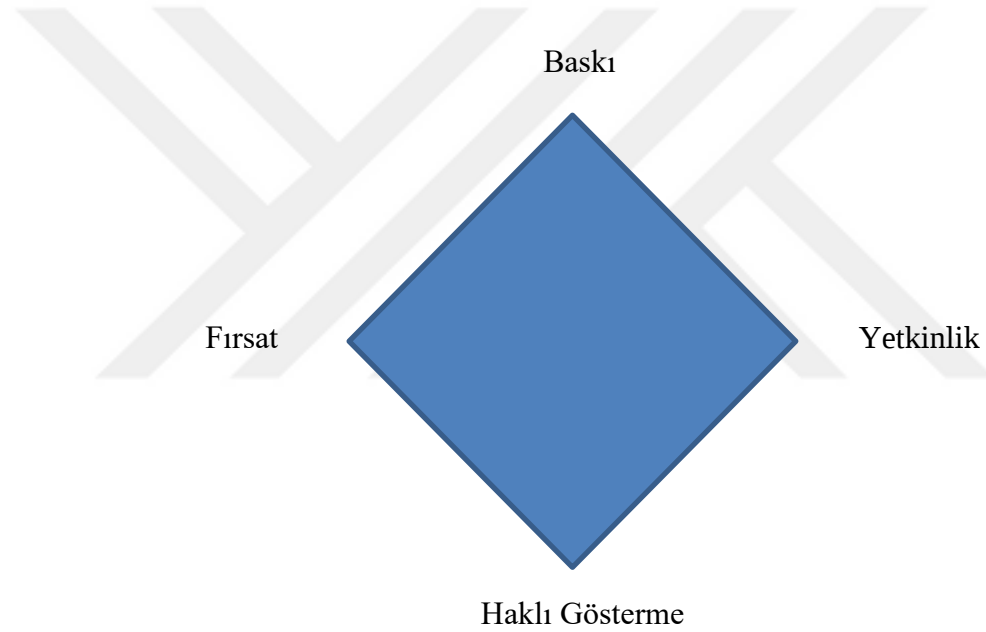


Şekil 1. Hile Üçgeni (Kranacher & Riley, 2020)

Şekil 1 incelendiğinde, hile üçgeninin fırsat, baskı ve haklı gösterme olmak üzere üç temel bileşenden oluşan ve muhasebe hilelerinin nedenlerini açıklayan temel bir bileşen olduğu söylenebilir. Bir bireyin hile yapma olasılığı, bu üç faktörün bir araya gelmesiyle artar. Fırsat, bireyin hile yapabileceği bir durumun varlığını; baskı, bu hileyi gerçekleştirme isteğini ve haklı gösterme, yapılan hilenin ahlaki veya etik

açından kabul edilebilir olduğuna dair kendi kendine oluşturduğu mazereti ifade eder. Bu üç bileşen bir araya geldiğinde, hile yapma olasılığı önemli ölçüde artar ve bu durum şirketlerin iç kontrollerini güçlendirmeleri gerektiğini gösterir.

Wolfe ve Hermanson (2004), hile üçgeninde yer alan fırsat, baskı ve haklı gösterme faktörlerine ek olarak, hileyi gerçekleştirmek için gerekli olan "yetkinlik" faktörünü de eklemişlerdir. Bu yetenek faktörü, hileyi gerçekleştirebilecek bilgi, beceri ve uzmanlığı ifade eder. Hile karosu, hileyi anlamak ve önlemek için daha kapsamlı bir çerçeve sunar. Özellikle büyük ve karmaşık hilelerin incelenmesinde, hile karosu önemli bir araç olarak kabul edilir. Aşağıdaki şekil 2’de hile karosu açıklanmaya çalışılmıştır.



Şekil 2. Hile Karosu (Wolfe ve Hermanson, 2004)

Şekil 2’de açık bir şekilde görüldüğü gibi hile karosu, hile üçgenini genişleterek dördüncü bir faktör olan yeteneği ekler. Bu faktör, hileyi gerçekleştirecek bireyin gerekli bilgi, beceri ve uzmanlığa sahip olmasını ifade eder. Fırsat, baskı ve haklı gösterme gibi faktörler hile için uygun bir zemin hazırlarken, yetenekli bireyler bu koşulları kullanarak hileyi gerçekleştirebilirler. Wolfe ve Hermanson (2004) bu modeli geliştirirken, büyük ve karmaşık hilelerin gerçekleşebilmesi için sadece fırsatların değil, aynı zamanda yeteneğin de gerekli olduğunu vurgulamışlardır. Bu

bakış açısı, özellikle yüksek düzeyde beceri gerektiren hilelerin nasıl gerçekleştirilebileceğini anlamak için önemli bir katkıdır.

1.2.3. Muhasebe Hilelerinin Çeşitleri

Muhasebede yapılan hileler, genellikle çıkar sağlamayı amaçlamakla beraber uygulamada çok değişik hile türleri ile karşılaşmaktadır. Uygulamada en sık karşılaşılan hile türlerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

1.2.3.1. Bilinçli Olarak Yapılan Hatalar

Muhasebe hatalarının kasti olarak yapılması durumunda muhasebe hatası yerine muhasebe hilesinden söz etmemiz gerekir. Yapılan bir yanlışlığın temelinde kasıt unsuru bulunup bulunmadığını saptayabilmek için bazı genellemelere başvurmak gerekmektedir (Gürbüz, 1990: 62):

- Aynı tür hatalar sürekli olarak yapılıyorsa, bunları hile olarak adlandırmak mümkündür.
- İşletmede yapılan yanlışlığın ekonomik değeri yüksek ise sözü geçen yanlışlığa hile gözüyle bakılır.
- Tespiti kolay olan bir hata söz konusu iken bunu örtmeye yönelik başka bir hata daha yapılmışsa bunun hata değil hile olduğu aşikârdır.

1.2.3.2. Kayıt Altına Alınmayan İşlemler

İşletmelerin muhasebe bölümünde kayıt altına alınması gereken her türlü mali işlemin belgelere dayandırılması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre zorunluluktur. Bu sebeple objektif belgelere dayandırılmadan muhasebe işlemlerinin yapılmasına veya bazı mali nitelikteki olayların muhasebeleştirilmemesine kayıt dışı işlem denilmektedir (Bayraklı vd., 2012: 78). Örneğin, mal alım-satımı yapılırken fatura düzenlenmemesi gibi.

1.2.3.3. Mali İşlemlerin Kayıt Tarihine Uyulmaması

İşletmelerde muhasebe kayıtları deftere kaydedilirken mali işlemin oluş tarihi önemlidir. VUK’ da mali işlemlerin ne kadar sürede muhasebe kayıtlarına aktarılması gerektiği belirtilmiştir.

İşletmelerce kayıt altına alınan tüm mali işlemlerin, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre yapılması zorunludur. VUK Md. 219' a göre mali işlemlerin kayıt zamanı, muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan süre olan 10 gündür. Finansal işlemler VUK' da gösterilen sürede kaydedilmesi gerekir iken, kayıt, işlemin gerçekleşme zamanından önce veya sonraki bir zaman diliminde gerçekleşirse, böyle bir durumda kasti bir gayenin varlığı söz konusudur (MHUD, 2004: 152).

Örneğin; yılsonlarında alınan malların kaydının, mal stoklarının fazla gözükmemesi için bilanço gününden sonraki bir tarihte yapılması veya bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin, işletmenin likiditesini yüksek göstermek amacı ile önceden kaydedilmesi gibi.

1.2.3.4. Uydurma Adlara Hesap Açma

Uydurma kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılmak suretiyle de muhasebe hilesi yapılabilmektedir. Burada amaç söz konusu işletmede hasılatı gizlemek veya maliyetleri yükseltmektir. Böylece söz konusu uydurma hesaplar aracılığı ile yapılan işlemler olduğundan farklı bir şekilde gösterilmiş olur. Daha sonra açılan bu uydurma hesaplar, uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır (MHUD, 2004: 130).

Uydurma isimlerle açılan hesap işlemlerinin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Irmak, Kurnaz, Çağlayan, Bal, 2002: 44):

- Kayıt dışı veya belgesiz yapılan işlemleri denkleştirmek,
- İşletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi göstermek,
- Vergi kaçırmak,
- İşletme çalışanlarının yapmış oldukları usulsüzlükleri saklama arzuları.

1.2.3.5. Belge Sahteciliği

Belge sahteciliği, muhasebe hile yöntemleri arasında en sık başvurulan ve belgeler yoluyla gerçekleştirilen bir muhasebe hilesi türüdür. Bu sahtekârlık iki şekilde yapılabilir. İlk yöntem, belgenin hem kendisinin hem de içeriğinin sahte olmasıdır; bu tam anlamıyla sahte belge kullanımıdır. İkinci yöntem ise, belgenin kendisinin gerçek olup içeriğinin sahte olmasıdır. Bu yöntemde belgede yer alan fiyat ve miktar, gerçekte

olduğundan farklı gösterilir. Böylece belge, gerçekleşen işlemi yanlış yansıtır (Bayraklı vd., 2012: 82). Bu tür belgelere, içeriği itibarıyla yanıltıcı belge denir. Sahte veya içeriği itibarıyla yanıltıcı belgelerin tespit edilmesi ve ortaya çıkarılması oldukça zordur. Bu nedenle, belge sahteciliği en yaygın muhasebe hile yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır (MHUD, 2004: 154).

1.2.3.6. Hileli Finansal Raporlama

Hileli finansal raporlama, yönetimin finansal tablolarda yer alması gereken tutar ve açıklamaları gizleyerek veya yanlış göstererek bilgi kullanıcılarını yanıltmasıdır. Hileli finansal raporlama ile finansal durum ya olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterilmeye çalışılır. İlk durumda amaç, işletme varlıklarını şişirerek kârı olduğundan fazla göstermek, ikinci durumda ise kârı düşük göstererek daha az vergi ödemektir.

İşletmelerde kullanılan kimi hesaplar hile ve yolsuzluğa daha uygundur. Bununla birlikte hileli finansal raporlamaya yol açan alanlar beş başlık altında toplanabilir (Haftacı, 2014: 90):

- Gelirlere yönelik hileler,
- Gelir tahsilatının kötüye kullanılması,
- Stoklara yönelik hileler,
- Alışlar ve ticari borçlara yönelik hileler,
- Diğer hile yöntemleri.

Gelirle ilgili hileler hayali gelir kaydederek geliri şişirme, geliri zamanından önce tahakkuk ettirerek şişirme ve gelirle ilgili hileli ayarlama kayıtları yapmak olarak üç ana noktada ortaya çıkar.

Gelir tahsilatının kötüye kullanılması; faturasız satış yapma, düşük tutarlı fatura kesme gibi satış usulsüzlüklerinden oluşur.

Stoklara yönelik hileler; karı azaltma amaçlı olarak stokları olduğundan az göstermek, defolu malları bilançoya almamak, karı artırma amaçlı olarak da stokları olduğundan fazla göstermek şeklinde yapılan usulsüzlüklerdir.

Alış yolsuzluklarına naylon fatura almak, yüksek tutarlı fatura almak, varsa alış iskontolarını kaydetmemek, ödemenin hayali satıcılara yapılması gibi işlemler örnek verilebilir.

Diğer hile yöntemleri giderleri olduğundan yüksek veya düşük göstermek şeklinde yapılır. Giderleri yüksek göstermek için elektrik, su, telefon gibi işletme dışı faturaları işletmeye ödetmek, fazla karşılık ayırmak, yüksek amortisman oranı kullanmak gibi usulsüzlüklere başvurulur. Burada amaç kârı azaltmaya çalışmaktır. Giderleri olduğundan düşük göstermek için karşılık ve reeskont ayırmamak, düşük amortisman oranı kullanmak gibi usulsüzlükler yapılır. Burada amaç kârı arttırmaya çalışmaktır (Haftacı, 2014: 91).

1.2.3.7. Tutulması Zorunlu Defter ve Belgeleri Saklamak veya Yok Etmek

İşletmede tutulması zorunlu olan defterler, bunların kaydı ile ilgili şekil şartları ve tutulma tarihleri TTK ve VUK’ da ayrıca belirtilmiştir. Söz konusu defterlerin notere onaylatılması ve yetkililere sunulmasına ilişkin hususlar da yine kanunlarca belirlenmiştir (Kirik, 2017: 61):

-VUK’ nun 218. maddesine göre, “*Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.*” Söz konusu yasada belirtilen durumlara aykırı davranışlarda bulunulması muhasebe hileleri olarak işlem görecektir.

-VUK’ nun 253. Maddesine göre, “*Defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.*”

-İşletmelerde tutulan belge ve defterlerin var olmasına karşın, istenildiğinde yetkililere sunulmaması saklama suçunu ortaya çıkarmaktadır. Saklama suçunun

meydana gelmesi için öncelikle sunulmayan defter ve belgelerin olduğunun kanıtlanması zorunludur.

Konuyla ilgili olarak VUK' nun 148. ve 149. maddelerinde bilgi verme ile ilgili şu yargılar yer almaktadır. VUK 148. madde; *“kamu yönetimi ve kurumları, yükümlüler veya yükümlülerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar.”* Ayrıca VUK 149. madde; *“kamu yönetimi ve kurumları (Kamu hizmeti veren kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve sürekli olarak yazı ile vermek zorundadırlar.”*

1.2.3.8. Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hata ve Hileler

Günümüzde muhasebe kayıtları yapılırken teknolojinin son ürünleri giderek artan bir hızla kullanılmaktadır. Kayıt ortamlarının bilgisayarlara taşınmış olması, muhasebe meslek mensuplarına hızlı ve kolay bir şekilde işlem yapma imkânı sağlamıştır. Bununla beraber, düzeltme işleminin herhangi bir tarihte yapılabilmesi, kayıt düzeni oluşturulurken yasal sınırların dikkate alınmamasını kolaylaştırarak, muhasebe hilelerinin önünü açmıştır. Özellikle muhasebecilerin, geriye dönük işlem yapabilmelerine imkân veren bilgisayar ortamı, muhasebe hileleri için ortam yaratmaktadır (Arkun, 1975: 99).

1.2.3.9. Zarar ve İstisna Satışı

Dönem sonundaki zararını mali tablolara yansıtma süresi dolmak üzere olan işletmeden, çok yüksek fiyatla mal satın alımı yapılarak alım yapan işletmenin maliyetleri yükseltirken, zarar eden işletmenin gelirlerinin düşürülmesi yoluyla gerçekleştirilen bir usulsüzlük çeşididir. Zarar eden işletme, gerçekleşen kârı zarardan düşeceği için, vergi borcu doğmayacaktır. Alıcı işletme ise, kârı azaldığı için daha az vergi öder. Bu sayede zarar eden işletmenin zararı alıcı işletmeye satılmış olur.

Benzer bir uygulama da, ilgili yılda kazanç düşüklüğü nedeniyle istisna hakkını kullanamayan ve indirim olanağı olmayan işletmeye kâr aktarılmasıdır. Bu durumda vergi kaçırılmış olurken, söz konusu durum ilgili yılda uygulanmadığı zaman diğer

yıllarda uygulanmayan istisnalar olan hasılat istisnalarında görülmektedir (MHUD, 2004: 56).

1.2.3.10. Fevkalade Hasılatı Gizlemek

Söz konusu fevkalade veya arızı gelir ve kârlar, tahsili imkânsız hale gelen alacaklardan yapılan tahsilat, faturada gösterilmeyen özel indirimler, hurda ve artıkların satılmasından kazanılan kârlar gibi gelir unsurlarından oluşup; vergiyi gizleme amacıyla fevkalade ve arızı kârların muhasebeye intikal ettirilmemesinden kaynaklanmaktadır (Kirik, 2007: 64).

1.3. Hata ve Hile Arasındaki Fark

Muhasebede hata ve hile kavramları bazen karıştırılabilmektedir. Her iki kavram da hesapların işleyişi ve kayıtların tutulmasının vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı olmasını ifade eder. Ancak, hata ve hile arasında önemli bir fark bulunmaktadır; bu fark, suçun manevi unsuru olan “kasıt” ın varlığıdır (Bayraklı vd., 2012: 92).

Muhasebe hatası yapan bir kişi, işletmeye bilerek ve isteyerek zarar vermemiştir. Muhasebe hataları genel olarak dikkatsizlik, bilgisizlik sonucu ortaya çıkıp işletmelere zarar verici boyutlara ulaşabilseler de hile eylemindeki gibi suç sayılabilecek unsurları taşımazlar. Hile eyleminde bulunarak işletmeye zarar veren kişi, isteyerek ve kasten yaptığı bu eylemlerden menfaat sağlamaktadır (Ertürk, 2010: 11).

Muhasebe kayıtları yapılırken ortaya çıkan muhasebe hataları, muhasebe belgeleri üzerinde ve bilinçli olarak yapılan muhasebe hilelerinden farklı niteliğe sahiptir. Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması oldukça güç olup, belgeler üzerinde bilinçli bir şekilde yapılması nedeniyle muhasebe bilgi sisteminde spontane açığa çıkması beklenmemektedir. Çünkü insanoğlu zekâsını kullanarak devamlı surette bu konuda yeni yöntemler geliştirmektedir. Hilelerin tespitinde, yetkili kişinin formasyon, tecrübe ve becerisi önem taşımaktadır. Bu sebeptendir ki görevlinin inceleme yaparken azami dikkat göstermesi ve araştırmacı olması gereklidir (MHUD, 2004: 128).

Muhasebe bilgi sisteminde ortaya çıkan düzensizliklerin muhasebe hatası veya muhasebe hilesi olarak nitelendirilebilmesi için aşağıdaki maddelerden yararlanılabilir (Kirik, 2007: 53):

- Düzensizliğin aynı yönde ve sürekli devam etmesi durumunda hile,
- Bir düzensizliğin bir kişi veya grubun yararına, diğer kişi veya grupların zararına olması durumunda bu düzensizlik hile,
- Hesabın karşıtı ile düzensizliğin hemen tespit edilmesi yerine, yanlışlığın başka bir yanlış ile giderilmeye çalışılması hile,
- Büyük işletmelerin muhasebe kayıtlarında küçük tutarlarda yanlışlıkların ortaya çıkması halinde muhasebe hatası, küçük işletmelerdeki muhasebe işlemlerinde büyük tutarlarda yanlışlıkların varlığı halinde ise muhasebe hilesi olarak kabul edilmektedir.

1.4. Hata ve Hilelerin İşletmelere Olumsuz Etkileri

Tıpkı bireyler gibi işletmeler de hata yapmak gibi bir olgu ile karşılaşabilmektedir. İşletmelerde yapılan hataların büyük bir çoğunluğu çalışanlar tarafından yapılmaktadır. Çalışanlar tarafından yapılan bu hatalar işletmeleri, kalite kaybı yaşamak, pazar payını kaybetmek, ceza ödemek, ticari itibarın zedelenmesi, kredi notunun düşmesi gibi olumsuz şekillerde etkileyebilmektedir (Uyar, 2018).

Özellikle muhasebe bölümünde yapılan hatalar işletmenin finansal başarısını etkileyecek önemli sapmalara neden olur ki bu da kaynakların yanlış kullanımına sebebiyet verir (Uyar, 2018).

İşletmelerin en önemli amaçlarından bir tanesi kâr elde etmektir. Ancak işletmenin kâr edebilmeye başlaması için önce müşteri kazanması, müşteri bağlılığı oluşturması, ticari itibar oluşturması ve finansal destek sağlayacak kuruluşlar nezdinde kredibilite oluşturması gerekmektedir. İşletme hileleri sadece kârlılığı değil tüm bu süreçlerin her birini olumsuz şekilde etkilemektedir. Başka bir anlatımla, hile eylemlerinin işletmelere verdiği zarar sadece maddi boyutlu olmayıp, iş ortamında verimlilik kaybı, istihdam sağlamada güçlük, itibar kaybı ve iflas gibi sonuçlara sebep olabilir.

İşletmelerin hile sebebiyle uğradıkları kayıp ve zararlar milyon dolarlara ulaşabilmektedir. Ancak, söz konusu zararların para kaybıyla sınırlı kalmayıp işletmenin ilişkili bulunduğu finansal destekçileri, çalışanları, yatırımcıları, hak sahipleri, toplum gibi çevreleri etkileyerek bütün toplum için önemli bir sosyal kayıp oluşmasına neden olmakta ve daha ileri boyutlarda varlığının sona ermesine neden

olması konunun ciddiyetini göstermektedir. Buna göre işletmelerde hile nedeniyle ortaya çıkan olumsuzluklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (Bircan, 2015).

-Finansal Kayıplar: İşletmelerin sahip oldukları varlıkların veya nakdin çalınması işletmelerde finansal kayıplara yol açmaktadır. Meydana gelen finansal kayıplar çok büyük rakamlara ulaşabilmektedir. ACFE tarafından yayınlanan 2018 Uluslararası Hile Raporuna göre; hile nedeniyle işletmelerde ortaya çıkan ortalama maddi kayıp tutarı 130.000 dolardır (ACFE, 2018: 11). Hile nedeniyle oluşabilecek güven ve itibar kaybı gibi manevi kayıpların etkisiyle maddi kayıplar milyon dolarlara ulaşabilecektir. Söz konusu manevi kayıplar; hile nedeniyle kaybedilen nakit ile birlikte yatırımcı kaybı, fon kaynaklarının azalması, gelir kaybı, satış kaybı gibi maddi kayıplara yol açabilmektedir.

Enron, Parmalat, Worldcom, Xerox, Waste Management ve Sunbeam gibi adları muhasebe skandallarıyla anılan büyük şirketler nedeniyle yatırımcıların bu şirketlere olan güveni önemli ölçüde sarsılmıştır. Bu skandallar, şirketlerin sermaye değerlerinin büyük ölçüde düşmesine ve borçlanma düzeylerindeki artışlara neden olmuş, bu da şirketlerin kredi derecelendirmelerini düşürmüştür. Söz konusu skandallar genellikle finansal raporlama hataları ve hilelerden kaynaklanmış, aynı zamanda zayıf iç kontrol sistemlerinin varlığıyla ilişkilendirilmiştir (Atmaca, 2012).

Muhasebe hileleri içerisinde özellikle finansal tablo hileleri muhasebe skandallarına da yol açmaktadır. Ortaya çıkan bu muhasebe skandalları şirket iflasları ile sonuçlanabilmekte ve bu da ekonomik krizleri tetikleyebilmektedir. En son 2007-2008 yıllarında ABD’de meydana gelen küresel finansal kriz incelendiğinde kendi içerisinde birçok nedeni bulunmaktadır. Ancak bu nedenler arasında en çok üzerinde durulan muhasebeden kaynaklanan nedenlerdir. Yani söz konusu kriz bir muhasebe krizi olarak değerlendirilmektedir (Gökgöz, 2012).

-İtibar Kaybı: Muhasebe hata ve hileleri, işletmelere maddi ve manevi yönden çeşitli zararlar veren pahalı bir deneyimdir. İşletmelerde hem gelir kaybı yaşanmasına yol açar hem de firma imajını ve itibarını önemli ölçüde zedeler (Gündüz, 2018).

Hile olaylarına karışan ve hile olayı ile anılan işletmeler, kamuoyunun güvenini kaybetmekte ve ticari itibarları zedelenmektedir. İşletme bir yandan ticari itibarının eksilmesi ile manevi kayıp yaşarken diğer yandan gelir ve fon kaynaklarını kaybederek önemli maddi kayıplar ile de karşı karşıya kalmaktadır. Gelir ve fon kaynaklarını

kaybeden işletmeler faaliyetlerini sürdürme gücünü kaybetmektedir. Söz konusu kayıp ve zararların işletmeleri iflasa uğratacak boyutlara kadar ulaşabilmesi ise konunun ciddiyetini arz etmektedir (Bircan, 2015).

-Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Kaybı: Hile olayları sebebi ile işletmenin ulusal ve uluslararası piyasalardaki potansiyel yatırımcıları olumsuz etkilenmektedir (Bozkurt, 2009: 73). Özellikle üst düzey yöneticiler tarafından yapılan finansal tablo hileleri nedeni ile işletmeye yatırım yapmayı düşünen yerli ve yabancı yatırımcıların güveni sarsılmaktadır (Bircan, 2015). Çokuluslu işletmeler, yatırım yapmak için şeffaflık seviyesi yüksek ve yolsuzluk olaylarının az olduğu ülkeleri veya piyasaları tercih etmektedirler. Dolayısıyla, muhasebe hileleri sebebi ile işletmeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını kaçırmaktadırlar (Candemir, 2009). Bu da işletme için önemli bir fon kaybı anlamına gelmektedir.

Hukuk Kurallarına Aykırılıklar ve Vergi Cezaları: İşletmelerde muhasebe işlemleri ile ilgili olarak yapılan hata ve hileler, hukuk kurallarına aykırılık ile ilgili sonuçlar doğurmakta ve vergi kaybına neden olmaktadır. Vergi kaybına neden olan muhasebe hataları, vergi matrahının ve vergi miktarının olması gerekenden az olması sonucunu doğuran hatalardır; bilanço ve gelir tablosunu etkileyen hata ve hileler gibi. Bu şekilde ortaya çıkan vergi kayıpları vergi ziyaı cezası ile cezalandırılmaktadır. Muhasebe hileleri ise kasıt unsuru içerdiği için VUK' da kaçakçılık suçu fiilleri içerisinde düzenlenmiştir ve yaptırımı hapis cezasıdır (Bayraklı vd., 2012: 212).

2. KURUMSAL YÖNETİM VE İLKELERİ

Kurumsal yönetim, modern iş dünyasında şirketlerin etkin ve sürdürülebilir bir şekilde yönetilmesi için belirlenen ilke ve kuralları ifade eder. Bu yönetim modeli, şirketlerin paydaşlarına karşı şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adillik gibi temel değerler çerçevesinde faaliyet göstermesini sağlar. Kurumsal yönetim ilkeleri, şirketlerin uzun vadeli başarısını güvence altına almak, finansal performansı iyileştirmek ve olası riskleri minimize etmek amacıyla geliştirilmiştir. Özellikle küreselleşen ekonomilerde, bu ilkeler, şirketlerin rekabet gücünü artırmak ve itibarını korumak için kritik bir rol oynamaktadır. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle kurumsal yönetim kavramı açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. Kurumsal Yönetim Kavramı

Kurumsal yönetim” kavramı, İngilizcedeki “corporate governance” kavramının Türkçe ifade edilmesidir. “Governance” kelimesi yöneltmek, denetlemek işlevlerini içerir iken; “corporate” sözcüğü ise şirketlere ait uygulamalara atıfta bulunmaktadır. Bazı kaynaklarda bu kavramın yerine “kurumsal yönetişim” de kullanılmaktadır. Ülkemizde ise kurumsal yönetim ile ilgili temel düzenlemelerin yer aldığı Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu gibi kanunlarda “kurumsal yönetim” kavramı tercih edilmiş ve akademik çevreler tarafından da bu şekilde kullanımı yerleşmiştir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD, 2004)’ne göre kurumsal yönetimi, bir şirketin yönetiminde bulunan, pay sahipleri, yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri kapsayan bir süreçtir. Kurumsal yönetim şirkette bulunan bu gruplar arasındaki sorumluluk ve hak dağıtımını belirlerken; şirket hedefleri için karar alma mekanizmaları ile ilgili olarak prosedürler ve kurallar belirlemektedir.

Ülgen ve Mirze’ye (2014: 461) göre kurumsal yönetim, işletmenin stratejik yönetiminden sorumlu üst yönetimin (söz sahipleri) işletme üzerinde kendilerini hak sahibi olarak gören pay sahipleri, müşterileri, tedarikçileri, çalışanları ve diğer toplumsal kurumlarla olan ilişkilerini kapsar.

Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) tarafından 2002 yılında hazırlanan rapora göre, kurumsal yönetim, en geniş anlamda modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesidir. Dar anlamda ise, bir kurumun mali ve beşerî sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken diğer yandan uzun vadede paydaşlarına ekonomik değer yaratmasına olanak veren her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir (TÜSİAD, 2002).

Tricker (2015: 85) tarafından kaleme alınan en kapsamlı kaynaklardan birine göre kurumsal yönetim, gücün idare, denetim, icra ve kontrol gibi işletmeler üzerindeki uygulamalarını düzenleyen bir kavramdır.

Solomon ve Solomon'a göre kurumsal yönetim, şirket içi ve dışından gelen bir kontrol ve denge sistemi olarak tanımlanır. Bu sistem sayesinde şirket, bütün menfaat sahiplerine hesap verir ve faaliyet gösterdiği alanlarda sosyal anlamda sorumlu hareket etmesi sağlanır (Solomon/ Solomon, 2004'ten aktaran: Demir, 2013: 30).

Kurumsal yönetim işletmelerde, bir yandan ekonomik ile sosyal çıkarlar arasında, öte yandan işletme topluluğunun çıkarları ile içinde çalışan kişilerin (özellikle yöneticilerin) çıkarları arasında dengenin kurulmasını sağlamak amacıyla alınabilecek önlemlerden ve bu önlemlerin, kullanılmasını zorunlu kıldığı, insan kaynakları, cihazlar, yöntem ve prosedürlerin tümünden oluşur (Aysan, 2007).

En geniş anlamıyla kurumsal yönetim, şirketin karar alma mekanizmasındaki bütün kısıtları ve kuralları kapsamaktadır. Yöneticilerin hareketlerini ortakların menfaatleri doğrultusunda kısıtlama ihtiyacı ile kurumsal yönetim arasında bağ vardır. Kurumsal yönetim, sahiplik ile yönetimin ayrılmasından kaynaklanan soruna bir yanıt olarak görülmekte, ortakların beklentileri ile yöneticilerin yaptıkları arasında denge kurmayı amaçlamaktadır.

2.2. Kurumsal Yönetimin Tarihsel Gelişimi ve Gelişiminde Etkili Olan Faktörler

2.2.1. Kurumsal Yönetimin Dünya'daki Gelişimi

Kurumsal yönetim anlayışı ve bu anlayışın unsurlarını barındıran olay ve gelişmeler 1600'lü yıllar kadar eskiye dayanmaktadır. Bununla beraber, günümüzde

ele aldığımız haliyle modern kurumsal yönetim anlayışı, 1990'lı yılların başından itibaren yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Kurumsal yönetim ile ilgili olay ve gelişmeler aşağıdaki Tablo 1'de özetlenmektedir.

Tablo 1. Kurumsal Yönetimin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi

Tarih	Gelişmeler
1600'ler	East India adlı şirketin, sahiplik ile kontrolü birbirinden ayıran bir yönetim kurulu yapısına geçmesi
1776	Adam Smith'in <i>Milletlerin Zenginliği</i> adlı kitabında şirket yönetimlerinin kontrol edilmesindeki güçlüğe dikkat çekmesi
1844	Anonim şirketlere ait ilk kanunun İngiltere'de yürürlüğe girmesi
1931	Berle ve Means tarafından yazılmış olan <i>Modern Şirketler ve Özel Mülk</i> adlı eserin işletme yönetimi alanında yeni ufuklar açan bir çalışma olarak yayımlanması
1933-34	ABD'de sermaye piyasalarını düzenleyen otorite olan SEC'e denetim yapma fırsatı sağlayan kanunların yürürlüğe girmesi
1968	AB'nin ilk kez şirketler hukuku talimatını kabul etmesi
1987	ABD'de Tradeway Komisyonu (COSO) tarafından hileli finansal raporlama ile ilgili bir raporun yayımlanması
1990-91	İngiltere'de Polly Beck, BCCI ve Maxwell adlı şirketlerin iflası
1992	İngiltere'de Cadbury raporunun yayımlanması
1993	İngiltere'de borsalarda işlem gören şirketlere "uygula veya uygulamıyorsan açıkla" yaklaşımı çerçevesinde kurumsal yönetim uygulamalarını açıklama yükümlülüğü getirilmesi
1994	Güney Afrika'da King Raporu'nun yayımlanması
1994-95	İngiltere'de iç kontrol ve finansal raporlama ile ilgili Ruttaman, yöneticilere verilen ücretler ile ilgili Greenbury ve kurumsal yönetim ile ilgili Hampel raporlarının yayımlanması
1995	Fransa'da Vienot Raporu'nun yayımlanması
1996	Hollanda'da Peters Raporu'nun yayımlanması
1997-98	Çok sayıda ülkeyi etkileyen Asya krizi
1999	OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinin yayımlanması
1999	İngiltere'de iç kontrol konusunda Turnbull kılavuzunun yayımlanması
2001	ABD'de borsada işlem gören şirketlerden biri olan Enron'un çöküşü
2001	Avrupa Birliği'nde Avrupa Sermaye Piyasalarının düzenlenmesi konusunda Lamfalussy Raporu'nun düzenlenmesi
2002	ABD'de Sarbanes-Oxley Act adlı kanunun çıkarılması
2002	AB'de şirketler kanunu reformu ile ilgili olarak Winter Raporu'nun yayımlanması
2003	İngiltere'de icracı olmayan yönetim kurulu üyelerine ilişkin Higgs Raporu'nun yayımlanması
2004	İtalya'da Parmalat skandalının patlak vermesi
2004	OECD kurumsal yönetim ilkelerinin güncellenmesi
2008	Küresel finansal krizin başlaması, Lehman Brothers'ın iflası, Madoff yolsuzluğu ve diğer şirket skandallarının ortaya çıkışı
2015	G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinin güncellenmesi, yeni küresel ekonomik ve finansal ortamları dikkate alarak ilkelerin revize edilmesi
2018	King IV Raporu Güney Afrika'da uygulamaya kondu.

Kaynak: Alp ve Kılıç, 2014: 47-48, OECD, 2015, Institute of Directors in Southern Africa (2016)

Tablo 1, kurumsal yönetimin dünya çapındaki tarihsel gelişimini önemli olaylar ve belgeler ışığında özetlemektedir. Bu tablo, kurumsal yönetim uygulamalarının kökeninden günümüze kadar geçen süreçteki evrimini gözler önüne sermektedir. 1600'lerden başlayarak, şirketlerin yönetim yapılarında ve sorumluluklarında meydana gelen değişiklikler, anonim şirketler hukukunun ortaya çıkışı, sermaye piyasalarının düzenlenmesi ve kurumsal yönetim ilkelerinin oluşturulması gibi dönüm noktaları bu gelişim sürecinin temel taşlarını oluşturmaktadır. 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren, çeşitli ülkelerde yaşanan ekonomik krizler, şirket skandalları ve iflaslar, kurumsal yönetim uygulamalarının güçlendirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Bu bağlamda, Cadbury, King, Turnbull, Sarbanes-Oxley ve G20/OECD gibi raporlar ve düzenlemeler, küresel çapta kurumsal yönetimin standartlarını belirlemiş ve yön vermiştir. Tablo, aynı zamanda kurumsal yönetim ilkelerinin sürekli olarak güncellenmesi ve mevcut ekonomik koşullara adapte edilmesi gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu süreçte, küresel finansal krizler ve büyük şirket skandalları, kurumsal yönetim ilkelerinin önemini bir kez daha ortaya koymuş ve daha şeffaf, hesap verebilir ve sürdürülebilir bir yönetim anlayışının geliştirilmesine katkı sağlamıştır.

2.2.2. Kurumsal Yönetimin Türkiye'deki Gelişimi

Kurumsal yönetimin Türkiye'de zaman içerisinde gösterdiği gelişmeler kronolojik olarak aşağıda Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2. Kurumsal Yönetimin Türkiye'deki Gelişimi

Tarih	Kurumsal Yönetim Aktivitesi
1956	1956 Türk Ticaret Kanunu Mevcut Yasal Yükümlülükler
1981	Sermaye Piyasası Kanunu
1999	OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri
2002	TÜSİAD: Kurumsal Yönetim, En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi
2003	SPK; Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ
	SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri
	SPK Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği
2004	BİST Kurumsal Yönetim Derecelendirme Çalışmaları
	OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (Revize)

Tablo 2 (Devam). Kurumsal Yönetimin Türkiye’deki Gelişimi

2005	SPK Kurumsal Yönetim Temel İlkeler (Revize)
	BİST Kurumsal Yönetim Endeksi Oluşturma Çabaları
	Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Meclis’e sunuldu
	Kurumsal Yönetim İlkelerini içeren Bankacılık Kanunu BDDK tarafından yayımlandı
2007	SPK, Sermaye Piyasasında derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına ilişkin Esaslar Tebliği güncelleyerek yayımlandı
2009	SPK “Özel Durumların Kamuoyu Açıklamasına İlişkin Esaslar Tebliği”ni yayımladı. Yeni tebliğde kurumsal yönetim alanında şirketlerin daha şeffaf bir şekilde uygulamalar yapması için getirilen düzenlemeler yer aldı
2012	Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yönetim kurulu ve üst yönetim kadrolarının hukuki ve cezai olarak kusurları oranında sorumlu tutulmaları için kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması
2013	SPK tarafından “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” (Seri IV, No:63) yayımlandı
2014	SPK tarafından hazırlanan, II-17.1 sayılı “Kurumsal Yönetim Tebliği”, 3 Ocak 2014 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girdi
2019	SPK ve EBRD, 2019 Kurumsal Yönetim İzleme Raporu’nu yayımladı.
2023	Türkiye'deki en büyük firmaların kurumsal yönetim uyum raporları analiz edildi.

Kaynak: Toraman ve Abdioğlu, 2008, Ataman vd., 2017, Şahinoğlu ve Arslan, 2024

Tablo 2, Türkiye'deki kurumsal yönetimin tarihsel gelişimini ve bu alandaki önemli yasal ve kurumsal düzenlemeleri özetlemektedir. Türkiye'de kurumsal yönetimle ilgili ilk yasal düzenlemeler, 1956 tarihli Türk Ticaret Kanunu ve 1981 tarihli Sermaye Piyasası Kanunu ile başlamıştır. Bu yasal altyapı, Türkiye'deki kurumsal yönetim anlayışının temellerini oluşturmuştur. 1999 yılında OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’nin kabul edilmesi, Türkiye'deki kurumsal yönetim uygulamalarının uluslararası standartlarla uyumlu hale gelmesi açısından bir dönüm noktası olmuştur. 2000’li yıllardan itibaren, Türkiye'de kurumsal yönetimin gelişimi hız kazanmış; özellikle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan çeşitli tebliğler ve düzenlemeler, kurumsal yönetim ilkelerinin şirketler tarafından uygulanmasını zorunlu kılarak, bu alanda önemli bir ilerleme kaydedilmesini sağlamıştır.

Tabloda yer alan 2004 yılındaki Borsa İstanbul (BİST) Kurumsal Yönetim Derecelendirme Çalışmaları ve Kurumsal Yönetim Endeksi oluşturma çabaları, Türkiye'de şirketlerin kurumsal yönetim performanslarını değerlendirmek ve teşvik

etmek adına atılan önemli adımlar arasında yer almıştır. 2012 yılında yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu, kurumsal yönetim ilkelerinin şirket yönetiminde daha etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamış ve yönetim kurulu üyeleri ile üst yönetim kadrolarının sorumluluklarını artırmıştır. Son olarak, 2019 yılında yayımlanan Kurumsal Yönetim İzleme Raporu ve 2023 yılında yapılan kurumsal yönetim uyum raporları analizleri, Türkiye'deki kurumsal yönetim uygulamalarının sürekli olarak izlenmesi ve iyileştirilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Bu süreçte, Türkiye'deki kurumsal yönetim uygulamaları hem yasal düzenlemeler hem de piyasa dinamikleri doğrultusunda sürekli olarak geliştirilmiş ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmiştir.

2.2.2.1. TÜSİAD Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD), özel sektörü temsil eden sanayici ve iş adamları tarafından 1971 yılında kurulmuş, bir sivil toplum örgütüdür.

Gittikçe küçülen ve sınırları yok olan dünyamızda devletlerin performansını kurumların başarısı ve rekabet gücü belirlemektedir. Başarıya ulaşmak için çalışan kurumlar, tüm çıkar sahiplerinin haklarını gözetmek zorunda olduğu gerçeğinden hareketle ve kurumsal yönetim uygulamalarının bu anlayışa zemin hazırlaması sebebiyle 2002 yılında TÜSİAD Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu yayınlanmıştır. Yönetim kurullarına yönelik ayrıntılı konuları içeren bu çalışma, on beş ana maddeden ibarettir. Bunlar (TÜSİAD, 2002: 13-30) ;

- Yönetim kurulunun tüm sorumlulukları,
- Yönetim kurulu üyeliği için gerekli şartlar,
- Yönetim kurulunda bulunması gereken üyelik yapısı,
- Yeni yönetim kurulu üyelerinin seçilmesi, daveti ve uyumu,
- Yönetim kurulu başkanı ile icra başkanının (CEO) görevlerinin ayrıştırılması,
- Yönetim kurulu başkanının görevi,
- Yönetim kurulunda bulunması gereken üye sayısı ve karar alma işleyişi,
- Yönetim kurulunun görev süreleri ve toplantıları,
- Yönetim kuruluna yeniden seçilme ve emeklilik şartları,

- Yönetim kurulu üyelerine ödöl mekanizması,
- Yönetim kurulunun ve icra başkanının verimliliklerinin değeriendirilmesi,
- Yönetim kurulunun basın, yatırımcılar, pay sahipleri ve müşterilerle ilişkileri,
- Yönetim kurulunda oluşturulan komitelerin sayı, yapı ve bağımsızlığı,
- Komitelerin çalışma süresi, toplantıların sıklığı, uzunluğu ve gündemi,
- Yönetim kurulunun faaliyetleri ile ilgili diğeri önemli konular.

2.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulunca Yapılan Düzenlemeler

Türkiye, kurumsal yönetim ilkelerini ilk kez 2003 yılında SPK'nın girişimiyle benimsemiştir. SPK, Türk sermaye piyasalarını hedefleyerek bu yıl içinde yayınladığı kurumsal yönetim ilkelerini, OECD tarafından yayınlanan kurumsal yönetim ilkelerine dayanarak hazırlamıştır. 2005 yılı Şubat ayında OECD'nin söz konusu ilkelere yapmış olduğı değışikliklere paralel olarak gözden geçirilerek yeniden yayınlanmıştır. SPK kurumsal yönetim ilkeleri; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktadır (www.spk.gov.tr,2019).

İlk bölümde, pay sahiplerinin hakları ve eşit işleme tabi olmaları hakkında prensipler yer almaktadır. Bu bölümde pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkına, genel kurula katılım ve oy verme hakkına, kâr payı alma hakkına ve azınlık haklarına ayrıntılı olarak yer verilmektedir. Ayrıca pay sahipliğine ilişkin kayıtların sağlıklı olarak tutulması ve payların serbestçe devri ve satışı konuları ile pay sahiplerine eşit işlem ilkesi ele alınmaktadır.

İkinci bölümde, kamunun aydınlatılması ve şeffaflık kavramları ile ilgili prensipler yer almaktadır. Bu bölümde kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde, şirketlerin pay sahiplerine yönelik olarak bilgilendirme politikası kuralları oluşturmalarına ve bu kurallar bütününe sadık kalarak kamuyu aydınlatmalarına yönelik prensipler oluşturulmuştur. Ayrıca dünyadaki son güncel gelişmelere paralel olarak ülkemiz koşulları da göz önünde bulundurularak periyodik mali tablolar ve raporlarda yer alacak bilgiler bir standarda bağlanmış ve kamuya duyurulacak bilgiler, işlevsellik ön planda tutularak detaylandırılmıştır.

Üçüncü bölümde, şirket ve şirketle ilgili tüm çıkar grupları (ortaklar, devlet, potansiyel yatırımcılar, sivil toplum kuruluşları, sendikalar, şirket alacaklıları, tedarikçiler, şirket çalışanları dâhil olmak üzere) arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik ilkeler bulunmaktadır. Bu çerçevede, sosyal sorumluluk ve etik kurallar, çıkar grupları hakkında şirket politikası, müşteri ve tedarikçilerle ilişkiler, çıkar gruplarının şirket yönetimine aktif katılımının sağlanması ve şirketin insan kaynakları politikası ve şirketin aktiflerinin korunması gibi düzenlemeler sayılabilir.

Dördüncü bölümde ise, yönetim kurulu, yönetim kuruluna yardımcı olmak amacıyla kurulan komiteler ve yöneticiler hakkında ilkeler bulunmaktadır. Yönetim kurulu, şirketin misyonunu ve vizyonunu kamuya açıklamak ve duyurmakla sorumludur. Bununla birlikte yönetim kurulu dönemsel olarak hazırlanan finansal tabloların mevzuata ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırlanmasından da sorumlu tutulmuştur. Rehberde ayrıca yönetim kurulu içinde bulunması gereken bağımsız bir üye ve bu üyenin bağımsızlığına ilişkin detaylar da yer almaktadır. Şirketin bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve kurumsal yönetim ilkelerine uyumu ve denetlenmesi için kurumsal yönetim komitesi kurulması gibi çalışmalar yapılması da rehberin bu bölümünde bulunan diğer önemli konulardandır (Toraman ve Abdioğlu, 2008).

2.2.2.3. BİST Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de kurumsal yönetim uygulamalarının yaygınlaşmasını ve sermaye piyasasının gelişmesini sağlamak amacıyla, teşvik edici düzenlemelerin yapılması oldukça önemlidir. Bu sebeple SPK, BİST ile sürdürdüğü çalışmalarda kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan şirketlere BİST bünyesinde Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY) adı verilen yeni bir endeks oluşturmuştur. Endekse dahil olmak için 04.12.2003 tarihinde resmi gazetede yayınlanan, Seri:VIII, No:40 sayılı “Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği” çerçevesinde derecelendirme yetkisi verilmiş kurumlara derecelendirme yaptırma zorunluluğu getirilmiştir.

Kurumsal yönetim ilkeleri özünde; yatırımcılara, şirketin iyi bir şekilde yönetildiğinin ve yatırımcılar tarafından sağlanan kaynakların etkin ve kâr sağlayacak bir şekilde kullanıldığının gösterilmesi bakımından önemli görülmektedir. Kamuya,

şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyumunu gösteren bilgilerin doğru, hızlı ve zamanlı bir şekilde açıklanması son derece önemlidir. SPK'nın, Seri: VIII, No:40 sayılı "Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği" 04.12.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu tebliğ uyarınca, derecelendirme faaliyeti; "Kredi Derecelendirmesi" ve "Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi" faaliyetlerini kapsamaktadır. Tebliğ ile getirilen Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi, "ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumlarının kurulca yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyumun derecelendirme kuruluşları tarafından bağımsız, tarafsız ve adil olarak değerlendirilmesi ve sınıflandırılması faaliyeti" olarak tanımlanmıştır. Derecelendirme faaliyeti ise, Türkiye'de kurulan ve derecelendirme faaliyetinde bulunmak üzere Sermaye Piyasası Kurulunca yetkilendirilen derecelendirme kuruluşları ile Türkiye'de derecelendirme faaliyetinde bulunması Sermaye Piyasası Kurulunca kabul edilen uluslararası derecelendirme kuruluşları tarafından yapılır. Aşağıda yer alan Tablo 3'te kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi yapmaya yetkili kuruluşlar yer almaktadır (Toraman ve Abdioğlu, 2008).

Tablo 3. Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi Yapmakta Olan Yetkili Kuruluşlar

	Türkiye'de Kurulan ve SPK Tarafından Yetkilendirilen Derecelendirme Kuruluşları
Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Derecelendirmesi	1- Saha Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme Hizmetleri A.Ş. 2- Kobirate Uluslararası Kredi Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Hizmetleri A.Ş. 3- JCR Avrasya Derecelendirme A.Ş. 4- DRC Derecelendirme Hizmetleri A.Ş.

Kaynak: <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/10/1>

BİST tarafından yayınlanan kurumsal yönetim endeksi temel kurallarına göre endekse alma, ancak kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirme notu en az 6 olan şirketler için söz konusu olabilecektir. Ayrıca endekse dahil olacak şirketler için

kotta kalma ve kayıta kalma ücretlerinde %50 indirim olanağı sağlanarak uygulama teşvik edilmiştir. Türkiye’de Kurumsal Yönetim Endeksi’nin (XKURY) hesaplanması, BİST Kurumsal Yönetim Endeksi Temel Kurallarına uygun bir şekilde, derecelendirme notu en az 6 olan 5 şirketin Borsa'ya bildirildiği 31.08.2007 tarihinde başlanmıştır (Toraman ve Abdioğlu, 2008).

2.2.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kurumsal Yönetim İlişkisi

Dünya ve ülkemiz ticaretinde yaşanan gelişmeler neticesinde, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK) 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK’nın birçok maddesinde, SPK tarafından yayınlanan kurumsal yönetim ilkelerinin yansımaları görmek mümkündür. Yeni TTK ile kurumsal yönetim ilkelerini yayınlama yetkisi SPK’ya devredilmiştir. SPK’nın yayınladığı bu ilkeler yalnızca halka açık anonim şirketleri kapsamakla beraber, diğer şirket türleri için kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması durumunda yine bu ilkeler SPK tarafından denetime tabi tutulacaktır.

6102 sayılı TTK gereğince, anonim şirket olarak kurulan tüm şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin özümsemesi konusunda birçok emredici kural bulunmaktadır. Yeni TTK ile bütün şirketler uluslararası normlarda faaliyetlerine devam edebilmektedir. Bu sayede şirketler uluslararası fon kaynaklarından daha kolay ve daha az maliyetle finansman imkânı sağlayabileceklerdir. Diğer yandan şirket ve ortakların çıkarlarını en uygun seviyede gözetim sistemlerinin uygulama alanı bulması ile şirketin başarısı artacaktır (Tetik, 2013).

Yeni TTK, ülkemizin ulusal ve uluslararası ticari ilişkileri bakımından olumlu bir etki yaratmıştır. TTK’nın pek çok maddesinde kurumsal yönetim ilkelerinin izlerini bulmak mümkündür. Örnek olarak, ortaklara bilgi alma hakkı tanınması, internet sitesi açma zorunluluğu ve bilgi paylaşımı istenmesi. Adillik ilkesi gereği, imtiyazlı paylara sınırlama getirilmiş, pay sahiplerinin şirkete borçlanmaları yasaklanmıştır. Hesap verilebilirlik yaklaşımı doğrultusunda, riskin erken teşhisi komitesi kurulmuş, uluslararası standartlarda bağımsız denetim getirilmiştir (Tetik, 2013).

Yeni TTK, kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda, öncelikle şirketlerin Yönetim Kurulu’nu nitelikli kişilerle modern bir yapıya kavuşturmayı amaçlamıştır. Yeni TTK, yönetim kurulunu sadece çıkar sahiplerinin temsil edildikleri bir organ

olmaktan çıkarıp, modern bir yapılanmayı amaç edinmiştir. Dolayısıyla, şirketler daha sonradan cezai hükümlerle karşılaşmamak için Yeni TTK'nın maddelerine uygun olarak yapılanmalarını tamamlamaları gerekmektedir (Tetik, 2013).

2.2.2.5. 5411 sayılı Bankacılık Kanununda Kurumsal Yönetim ile İlgili Hükümler

Türkiye’de kurumsal yönetim kavramının yer aldığı diğer bir hukuki alan, 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmî Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’dur. 2005 yılında söz konusu kanun ile birlikte bankacılık sektöründe kurumsal yönetim anlayışına geçilmiştir. 5411 sayılı kanunun kurumsal yönetim ile ilgili yapı ve süreçlerin incelendiği dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm “Yönetim” başlığını taşımakta ve kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulu, denetim komitesi ve yöneticiler; ikinci bölüm “İç Sistemler” başlığını taşımakta ve iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim; üçüncü bölüm “Yetkili Kuruluşlar” başlığını taşımakta ve bağımsız denetim kuruluşları, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları ve destek hizmet kuruluşları; “Finansal Raporlama” başlıklı dördüncü bölümde ise muhasebe ve raporlama sistemleri, konsolide finansal raporlar, finansal raporların imzalanması, sunulması, ilanı ve denetimi, yıllık faaliyet raporu, sorumluluk ve belgelerin saklanması konuları düzenlenmiştir (Alp ve Kılıç, 2014: 123).

Bu kanun, para piyasalarında güven ortamının sağlanmasına, kredi sisteminde bulunan kuruluşların daha verimli bir biçimde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin çıkar ve haklarının korunmasına ilişkin düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu amaçla; ülkemiz bankacılık sektöründe ilk defa, bankaların ilk kuruluşunda ve faaliyet dönemlerinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) denetimini engel oluşturmayacak şeffaflıkta bir örgüt yapısı ve şeması hedeflenirken, kurumsal yönetim ilkelerine uyum zorunlu kılınmıştır (Dölen, 2012: 102).

2.2.3. Kurumsal Yönetimin Gelişiminde Etkili Olan Faktörler

Kurumsal yönetimin tarihsel gelişimine bakıldığında, başlıca ekonomik nedenlerin yanı sıra çeşitli faktörlerin etkili olduğu görülür. Şirket skandalları, sistemik krizler ve uluslararası sermaye hareketlerinin hız kazanması gibi faktörler,

kurumsal yönetimin küresel olarak gelişmesine katkıda bulunmuştur (Alp ve Kılıç, 2014: 220).

2.2.3.1. Şirket Skandalları

Modern anlamda kurumsal yönetimin ortaya çıkmasında en önemli gelişme, 1990'lı yıllarda İngiltere'de ortaya çıkıp, 2000'li yıllarda ABD'ye ve tüm dünyaya yayılan; genel olarak hileli finansal raporlamaların sebep olduğu yıkıcı boyuttaki şirket yolsuzlukları ve iflaslarıdır (Alp ve Kılıç, 2014: 49). Bu şirket skandallarına örnek olarak; Hindistan'dan Satyam, İtalya'dan Parmalat, İngiltere'den BCCI ve Polly Peck; Fransa'dan Vivendi ve Universal, Çin'den Yanguangxia, ABD'den Enron ve Worldcom, Hollanda'dan Ahold gösterilebilir.

Yaşanan şirket skandalları sebebiyle çok sayıda yatırımcı zarar görmüş ve bunun sonucunda piyasalara olan güven ciddi şekilde azalmıştır. Bu olayların ardından, şirketlerdeki yönetim ve karar alma süreçleri sorgulanmış ve çözüm olarak kurumsal yönetim kavramı geliştirilmiştir.

2.2.3.2. Sistemik Krizler

Kurumsal yönetimin önemini artıran diğer bir etken ise çeşitli dönemlerde yaşanan sistemik krizlerdir. 1929 yılında ABD'de yaşanan Büyük Buhran, 1970'lerde ortaya çıkan İngiltere'deki bankacılık krizi, 1980'lerde ABD'deki mevduat ve borç fiyaskosu, 1990'larda Avrupa Para Krizi, 1994- 1995 Meksika Krizi, 1997- 1998 Güneydoğu Asya Krizi, 1998 Rusya Krizi, 1999 Brezilya Krizi ve 2008'de başlayıp devam eden mevcut küresel kriz örnek olarak verilebilir (Alp ve Kılıç, 2014: 51; Aktan, 2007: 11).

Ülkeler söz konusu krizlerden ders çıkararak kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasına yardımcı olacak yasal düzenlemeler yapmışlardır. Birçok ülkede sermaye piyasaları ve şirketler hukuku alanında çıkartılan yasalar bu dönemlere denk gelmektedir (Alp ve Kılıç, 2014: 52).

2.2.3.3. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Hız Kazanması

Günümüzde yatırımcılar hisse senedi yatırımı yaparken sadece kendi ülkelerindeki şirketler ile sınırlı kalmamakta, dünyanın her bölgesindeki yatırım araçları ile ilgilenmektedirler. Dolayısıyla şirketler, uzun vadeli ve yatırımının

karşılığını almak konusunda çaba içerisinde olan sermayeyi kendilerine çekebilmek için güvenilir ve genel kabul görmüş kurumsal yönetim düzenlemeleri yapmak durumundadırlar (Aktan, 2013).

2.3. Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kurumsal yönetim, bireysel teşebbüslerden şirketleşmeye geçişle başlayıp günümüze kadar devam eden ve gelecekte de sürececek olan, sürekli daha iyi yönetim uygulamaları geliştirme çabalarının sonucunda ortaya çıkan dinamik bir süreçtir. Kurumsal yönetimin gelişmesine katkı sağlayan girişimler başlangıçta farklı ülkelerde yürütülmekteyken, küreselleşmenin etkisi ile birlikte ölçek ekonomisinden de yararlanmak suretiyle kurumsal yönetim konusunda mümkün olduğunca farklı çevreler arasında yakınsamayı sağlamak amacıyla OECD ve Dünya Bankası da bu konuda çalışmalara katılmıştır. 1999 yılında OECD tarafından hazırlanan ilk kurumsal yönetim ilkeleri birçok ülkenin kendi kurumsal yönetim uygulamalarında referans olarak kabul edilmiştir. Bu ilkeler, OECD üyesi veya üyesi olmayan hükümetlere, kurumsal yönetimle ilgili yasal, kurumsal ve düzenleyici çerçeveleri değerlendirmede ve geliştirmede yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, bu ilkeler yatırımcılara, borsalara, şirketlere ve kurumsal yönetimin geliştirilmesinde rol oynayan diğer kuruluşlara rehberlik etmek ve önerilerde bulunmak için tasarlanmıştır (Kadioğlu, 2021: 86).

Türkiye’de SPK’nın kurumsal yönetim ilkelerine yönelik hazırladığı Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi, Türkiye’deki özellikle halka açık şirketler için önemli bir çalışmadır. SPK, bu rehberi OECD’nin tüm dünyada kabul gören kurumsal yönetim ilkelerini temel alarak şekil 3’ te görüldüğü gibi hazırlamıştır.



Şekil 3. Kurumsal Yönetim İlkeleri (SPK, 2004).

2.3.1. Adillik İlkesi

Adalet, hakkın gözetilmesi ve yerine getirilmesi anlamına gelir. Adillik İlkesi ise, tüm paydaşlara eşit muamele edilmesi ve haklarının korunması gerektiğini vurgular. Bu ilke, şirketlerin, tüm hissedarların ve paydaşların çıkarlarını göz önünde bulundurarak, adil ve eşit bir şekilde yönetilmesini sağlar. Şirket yönetimleri, karar alma süreçlerinde ve uygulamalarda adil olmalı, hiçbir hissedar veya paydaş lehine ayrımcılık yapmamalıdır (Claessens ve Yurtoğlu, 2013).

Adil yönetim ilkesi, öncelikle hissedarların belirli haklarının tanınmasını içerir. Bu hakları çeşitli başlıklar altında sıralamak mümkündür (Aktan, 2006, 33):

- Genel kurullara katılım ve oy kullanma,
- Firmanın kârlarından pay alma,
- Azınlık haklarını kullanma,
- Ortaklık hakkında düzenli ve zamanında bilgi alma,
- Hissedar bilgilerinin sağlıklı olarak tutulması,
- Açıklamaların zamanında, doğru, anlaşılabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir ve eşit bir biçimde kamunun kullanımına sunulması
- Hisselerin herhangi bir sınırlama olmaksızın devri,
- Firmanın yapısına ilişkin kararlara katılma ve yeterli biçimde bilgilendirilme,
- Yönetim kurulu üyelerinin seçiminde etkinlik (birikimli oy gibi),
- Bilgilendirme politikası çerçevesinde kamunun aydınlatılması,
- Hissedarlar arasında hiçbir şekilde fark gözetilmemesi,
- Hisse senedinin piyasa değerini etkileyecek nitelikteki bilginin kamuya açıklanması.

2.3.2. Sorumluluk İlkesi

Kurumsal yönetim anlayışında sorumluluk ilkesi, şirketlerin pay sahipleri için fayda sağlarken, toplumsal değerlere önem veren yasal düzenlemelere uygun biçimde faaliyette bulunmasını belirtmektedir. Kurumsal sosyal sorumluluk olarak bilinen bu ilke, şirketlerin faaliyetlerini sürdürürken topluma duyarlı ve saygılı olmalarını gerektirmektedir (Deloitte ve TKYD, 2006: 5). Alınan kararların ve yürütülen faaliyetlerin toplumda bıraktığı iz dikkate alınırsa, şirket ile toplum arasındaki ilişki

güçlenecek, böylece ülkedeki ekonomik, sosyal ve çevresel gelişimine destek olacaktır (Çakalı, 2008'den aktaran: Alp ve Kılıç, 2014: 62).

Sorumluluk ilkesi, işletmeleri üç ana konuda taahhüt altına almaktadır (Haftacı, 2011: 48):

- Şirketler, ticari faaliyetlerini yasalara, insan haklarına ve ahlak standartlarına uygun bir şekilde yürütmeli ve çevresel etkilerini en aza indirmeye çalışmalıdır.
- Şirketlerin faaliyetleri sadece kendilerini değil, aynı zamanda piyasayı, bulundukları bölgeyi, sivil toplum örgütlerini ve kamu sektörünü de etkiler. Bu nedenle, şirketler bu sosyal paydaşlarla işbirliği yaparak faaliyetlerini sürdürmelidir.
- Bu sorumluluklar en başta üst yönetim tarafından kabul edilip uygulanmalıdır.

2.3.3. Şeffaflık İlkesi

Şeffaflık ilkesi, mevcut durum ve olaylar ile ilgili bilginin somut, anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmasını ifade etmektedir. Şeffaflık ilkesi özellikle belirsizlik zamanlarında, yatırımcıların piyasa beklentileri ile ilgili olarak bilgilendirilmeleri konusuna vurgu yaparak piyasalarda istikrarın sağlanmasına katkı sağlamaktadır. Kısaca şeffaflık ilkesi, bilginin ulaşılabilir olmasını sağlamaya yönelik tüm düzenlemeleri içermektedir (Abdioğlu ve Dinç, 2007).

Şeffaflık ilkesi gereği kamuoyuna açıklanacak bilgiler şu özelliklere sahip olmalıdır (Aktan, 2006: 63):

- Bilgi eksiksiz olarak sunulmalıdır,
- Açıklanan bilgi doğru olmalıdır,
- Bilginin tarafsızca servis edilmesi ve söz konusu bilgilerden yararlanacak olanları yanlış yönlendirmemesi gerekir,
- Bilgiye kolayca erişilebilmelidir,
- Arz edilen bilgi düşük maliyetli olmalıdır,
- Bilgi, analiz yapmaya elverişli özelliklere sahip olmalıdır.

2.3.4. Hesap Verebilirlik İlkesi

Hesap verebilirlik; şirketin hissedarlarına karşı yönetim kurulu üyelerinin hesap verme gerekliliği olarak ifade edilmektedir (Karpuzoğlu, 2010: 68). Yetki ve sorumluluklar bu ilke sayesinde belirlenir ve işletme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan tüm sonuçlardan menfaat gruplarına hesap verebilme gerekliliğine sahip olunması amaçlanmaktadır. Böylece hesap verebilirlik ilkesinin uygulanması neticesinde, yetki ve güç sahibi olan yöneticiler kendi menfaatlerine göre hareket etmelerinin önüne geçilebilecek ve ortaya çıkması muhtemel sorunların önüne geçilebilecektir (Doğan, 2007).

Hesap verebilirlik ilkesi ile işletme yönetiminin, şirket faaliyetleri konusunda açıklama yapma sorumlulukları ifade edilmektedir. İşletmelerde sermaye sahipleri ile karar alıcıların farklı olması ve sermaye sahiplerinin haklarının korunabilmesi amacıyla hesap verme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Özellikle kötü yönetim uygulamaları sebebiyle meydana gelen şirket iflasları ve bu sebeple ortaya çıkan ekonomik krizler, yöneticilerin şirket faaliyetleri konusundaki eylemleri ile ilgili hesap verme yükümlülüğünün önemini bir kez daha açıkça göstermiştir. İşletmelerde karar alıcıların işletmenin mevcut durumu, geleceğe yönelik planları, işletme ile ilgili riskler ve bunların olası sonuçları konusunda paydaşlar ile iletişime geçerek bilgilendirmesi ve hesap vermesi yükümlülüğü bu ilkenin kapsamındadır (Acar ve Coşkun, 2012; Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005).

2.4. Kurumsal Yönetimin Yararları

Kurumsal yönetimin sağlayacağı yararlar; farklı çıkar grupları açısından incelenebilir.

2.4.1. Kurumsal Yönetimin İşletmeler ve Pay Sahiplerine Sağladığı Yararları

Kurumsal yönetim uygulamalarının işletmelere ve işletme sahiplerine sağlayacağı yararlar şu şekilde sıralanabilir (Alp ve Kılıç, 2014: 229):

1. İşletme performansında ve operasyonel etkinlikte artış.
2. Sermaye piyasalarından daha kolay fon sağlama.
3. Sermaye maliyetlerinde düşüş.

4. Varlık değerlerinde artış.
5. Daha fazla itibar ve bilinirlik kazanma.

Kurumsal yönetim uygulamaları, bir işletmenin başarısını ve etkinliğini değişik yollardan arttırır. Bunlardan birincisi, kurumsal yönetim ile beraber iyi bir gözetim ve hesap verebilirliğin uygulanmasıdır. İkincisi, karar alma aşamalarını iyileştirerek işletme başarısının artışına da neden olur. Üçüncüsü, sorumluluk ilkesi uyarınca tüm ilgili tarafların yasalara uygun davranmalarına sebep olmakta; ortakların haklarını talep ederken maliyete katlanmalarını sağlamakta; yolsuzluğu, hileyi, çıkar çatışmalarını önlerken içeriden öğrenenlerin ticaretini engellemekte; büyük hissedarların küçük hissedarlar ile yöneticilerin hissedarlar ile ve hissedarların paydaşlar ile yaşadıkları çıkar çatışmalarına son vermek için ortam oluşturmaktadır.

Kurumsal yönetimin işletmelere sağladığı yararlardan bir tanesi de, sermaye piyasalarından borçlanarak veya pay senedi ihraç ederek yararlanmalarını sağlamasıdır. İyi kurumsal yönetim uygulamasına sahip olan işletmelerde, işletme kaynakları yöneticiler tarafından haksız biçimde başka kişi ve kuruluşlara kazanç aktarımı yerine pay sahiplerine değer yaratmak için kullanılmaktadır. Özellikle son yıllarda uluslararası kurumsal yatırımcıların şirketlerin pay senetlerine karar verirken dikkat ettikleri en önemli kriterlerden bir tanesi işletmelerin kurumsal yönetim uygulamaları olmaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamaları sayesinde işletmenin fonlama maliyetleri düşmekte, varlıklarının değeri artmaktadır.

Yatırımcılar ve kredi kuruluşları, işletmenin kurumsal risk seviyesini yüksek bulursa kredi sağlarken daha yüksek risk primi talep ederler. Yatırımcılar ve kredi kuruluşları için risk yaratan unsurlar, iyi kurumsal yönetim uygulamaları sayesinde işletmenin risk seviyesinin düşürülerek yatırımcıların ve kreditorlerin işletmeden daha düşük risk primleri talep etmelerini sağlayacak; bu da işletmenin fonlama maliyetini azaltacaktır.

Kurumsal yönetim uygulamaları sonucunda işletme ve işletme varlıklarının değerinin artması arasında olumlu yönde bir ilinti vardır. Kurumsal yönetim ile işletmenin sermaye maliyetleri düşmekte; bu da işletmenin değerini bir bütün olarak artırmaktadır. Ayrıca, yatırımcılar, etkin kurumsal yönetim uygulamalarına sahip

işletmelerin şerefiye ve marka değeri gibi varlıklarına daha yüksek değer biğerler (Alp ve Kılıç, 2014: 234).

Günümüz iş hayatında bir işletmenin ticari unvanı, bilinirliği, ticari itibarı ve imajı, işletmenin marka değerinin ve şerefiyenin önemli bir parçasıdır. Bir işletmenin değeri belirlenirken şerefiye ve marka değeri önemli bir lędr. Kurumsal yönetim uygulamaları sayesinde, pay sahiplerinin, kredi kuruluşlarının ve diğer paydaşların haklarına saygı gösterilmesi, şeffaflık ve hesap verebilirliğin özendirilmesi, sorumluluk ve sürdürülebilirlik kapsamında toplum ve çevre için faydalı aktiviteler yapılması sağlanır. Bu sayede işletmenin potansiyel yatırımcılar, kredi kuruluşları ve kamu nezdindeki imajı ve itibarı olumlu yönde etkilenir ve bu sayede işletmenin kamuoyundaki güvenilirliği artar, işletmenin şerefiyesi ve marka değeri yükselir (Alp ve Kılıç, 2014: 234).

2.4.2. Kurumsal Yönetimin Paydaşlar Bakımından Yararları

Kurum faaliyetlerinden en çok etkilenen ve kurum faaliyetlerini en çok etkileyen kesim olan paydaşlar; başta hissedarlar(yatırımcılar), işletmeye kredi veren kuruluşlar, tedarikçiler, müşteriler, çalışanlar ile devlet ve toplum gibi birbirinden farklı kesimlerden oluşmaktadır. İyi kurumsal yönetim uygulamalarının bu paydaşların menfaatine olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle Kıtı Avrupası sistemini benimseyen Japonya ve Almanya gibi ülkelerde paydaşların haklarını gözetmek çok daha önemlidir (Alp ve Kılıç, 2014: 235).

İyi kurumsal yönetim uygulamaları, çalışma ortamının kalitesi ve güvenliği için iyileştirmeler yapılmasını, işletme yönetim toplantılarına çalışanların da katılmasını sağlama, insan kaynaklarının verimli bir şekilde yönetimi, işletmede hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde çalışan haklarını teminat altına almaktadır (Abdioğlu, 2007). Ayrıca, kurumsal risk yönetimi sayesinde işletme hedeflerine ulaşılması; çalışanlar için sürekli bir iş ve daha yüksek maaş almaları demektir (Alp ve Kılıç, 2014: 235).

Aynı şekilde, iyi kurumsal yönetim uygulamaları, işletme başarisının artışına, kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasına ve hata ve hilelerin azalmasına, bunun neticesinde kredi kuruluşlarından alınan borçların zamanında ve tam olarak ödenmesine yardımcı olur.

İyi kurumsal yönetim uygulamaları sayesinde müşteriler, rekabetçi ortamda düşük fiyatla ihtiyaçlarını giderme olanağı bulurken, tedarikçiler de satışlarından kaynaklanan alacaklarını daha kolay tahsil edebilmekte ve daha yüksek oranlarda üretim ve satış yapma imkânı bulabilmektedirler (Alp ve Kılıç, 2014: 235).

İşletme başarısındaki artış, işletmenin gerçekleştirdiği tüm faaliyetleri ve finansal tablolarının şeffaf hale gelmesi sonuç itibarıyla devletin vergi gelirlerini de artıracaktır (Abdioğlu, 2007).

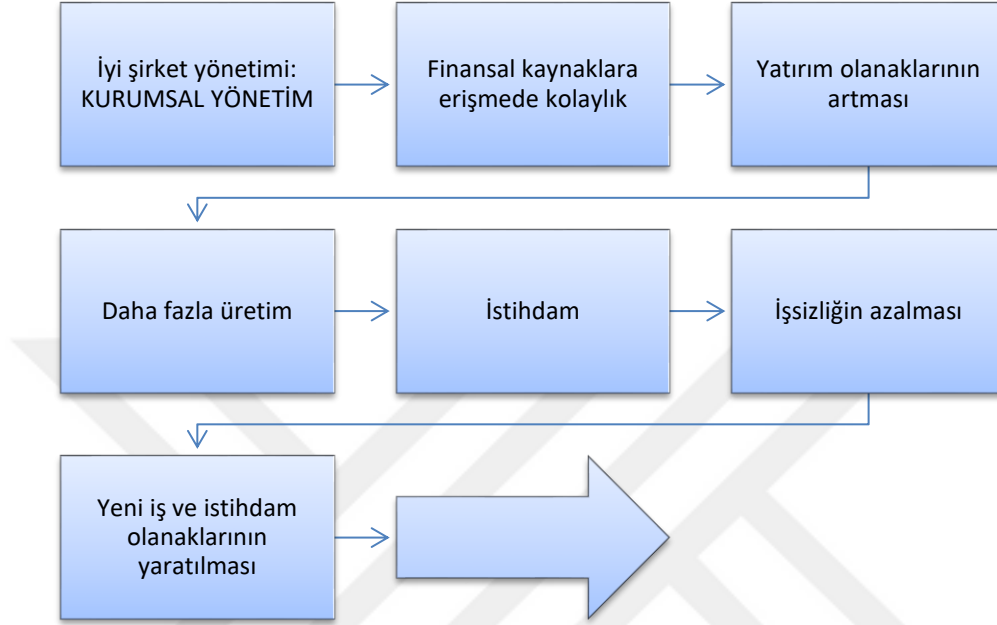
2.4.3. Ülke Ekonomisi ve Toplum Açısından Kurumsal Yönetimin

Yararları

Doğrudan ya da dolaylı bir şekilde iyi kurumsal yönetim uygulamalarının ülke ekonomisine ve topluma sağladığı yararları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Abdioğlu, 2007). Şekil 4'te söz konusu yararları özetlemektedir.

- Yolsuzlukları ve kayıt dışılıkları azaltması,
- Ülkenin yatırımcılar açısından çekici hale gelmesini ve piyasalardaki olumlu imajını artırması,
- Ülkeye sıcak para girişi sağlarken, dışarıya sermaye ihracının önüne geçmesi,
- Ülke genelinde kurumsal yönetime ait olan şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin, meslek etiği kavramının benimsenmesine katkı sağlaması,
- Yurt içi tasarrufları artırması,
- Ülkenin uluslararası piyasalarda rekabet gücünü artırarak kriz dönemlerinin rahat bir şekilde aşılmasını sağlaması,
- Kolay erişilebilir ve uygun maliyetli fon kaynaklarıyla yatırımların artırılması,
- Ülke genelinde ve faaliyet gösterilen bölgede daha fazla istihdam ve iş imkânı yaratılması,
- Bu sayede ülkenin kalkınmasına katkı sağlaması,
- Geniş çerçevede mali sistemi ve para piyasasını geliştirerek fonksiyonellik kazandırması, yatırımcı sayısını ve yatırım araçlarının türünü çoğaltması, kurumsal riskleri en alt seviyeye indirmesi,

- Kurumsal sosyal sorumluluk çerçevesinde çevre ve toplum için faydalı projelerin geliştirilmesini teşvik etmesi,
- Kaynakların sürdürülebilirlik ilkesi doğrultusunda gelecek nesillere aktarılmasına katkı sağlaması.



Şekil 4. Kurumsal Yönetimin Makro- Ekonomik Etkileri (Aktan, 2013).

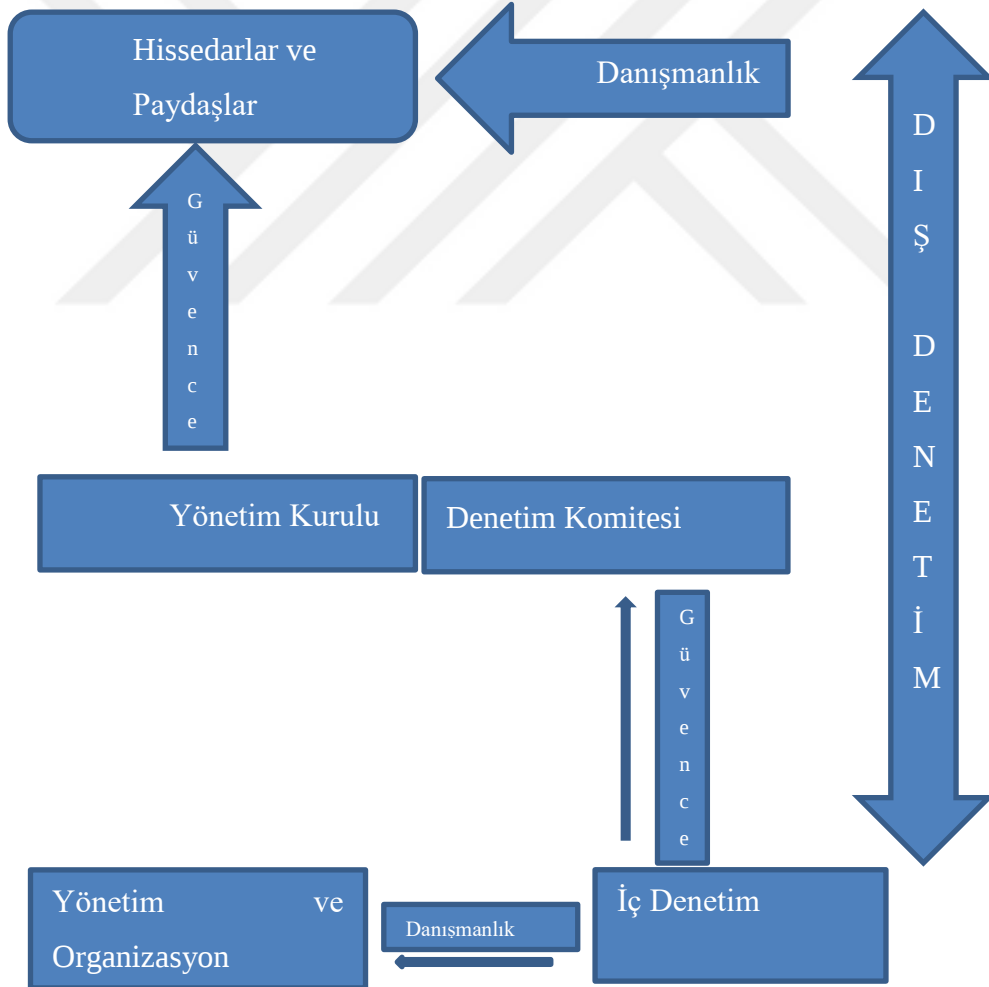
Şekil 4, kurumsal yönetimin ekonomik ve toplumsal etkilerini sistematik bir şekilde ortaya koymaktadır. Etkin ve şeffaf bir kurumsal yönetim anlayışı, işletmelerin finansal kaynaklara erişimini kolaylaştırmakta ve bu sayede yatırım fırsatlarını artırmaktadır. Yatırım olanaklarındaki artış, üretim kapasitesinin genişlemesine ve ekonomik büyümeye katkı sağlayarak istihdamı olumlu yönde etkilemektedir. Artan istihdam düzeyi, işsizlik oranlarının azalmasına neden olurken, aynı zamanda yeni iş ve istihdam fırsatlarının yaratılmasını teşvik etmektedir. Böylelikle, güçlü kurumsal yönetim uygulamaları hem ekonomik kalkınmayı hızlandırmakta hem de sürdürülebilir sosyal refaha katkıda bulunmaktadır.

2.5. Kurumsal Yönetimin Hata ve Hileleri Önlemedeki Etkililiği

Tüm dünyada yaşanan önemli boyutlardaki işletme skandalları ve finansal krizler, bunun yanında küreselleşmenin bir etkisi olarak uluslararası sermaye akışının çoğalması kurumsal yönetim uygulamalarının iyileştirilmesi ihtiyacını artırmaktadır.

İyi kurumsal yönetim uygulamaları, yabancı sermayeyi ülkesine çekmek isteyen Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için de en önemli konulardan bir tanesidir. Sermaye piyasalarının niteliği eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk gibi kurumsal yönetim ilkelerini büyük ölçüde etkilemesine rağmen genel olarak bu unsurlar temel alınarak düzenlemeler yapılmalıdır (Tuan, 2016). Kurumsal yönetime ait bu ilkeleri tam olarak yerleştirebilmek ve destekleyebilmek için denetim komitesi ve yönetim kurulu tarafından izlenen ve sürdürülen iç kontrol ve bağımsız denetim faaliyetleri büyük önem arz etmektedir (Toraman ve Abdioğlu, 2008).

Kurumsal yönetim anlayışının hata ve hileleri önlemedeki etkililiğini net bir biçimde ortaya koyabilmek için anlayışın bütün unsurları incelenmelidir. Kurumsal yönetim anlayışının unsurları Şekil 5’ teki gibidir.



Şekil 5. Kurumsal Yönetim Anlayışının Aktörleri (Tüm, 2013).

Şekil 5’ te görüldüğü gibi kurumsal yönetim anlayışı yönetim, yönetim kurulu, denetim komitesi, iç ve dış (bağımsız) denetçilerin rol ve sorumluluk aldıkları bir bütündür. Bu kapsamda yönetim, yönetim fonksiyonunu, yönetim kurulu ve denetim komitesi, gözetim fonksiyonunu, iç ve dış denetçiler denetim fonksiyonunu ve paydaşlar ise yararlanıcı fonksiyonunu yerine getirmektedir. Kurumsal yönetimin başlıca aktörleri; yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi aşağıda açıklanmıştır.

2.5.1. Yönetim

Kurumsal yönetimin en önemli unsurlarından bir tanesi yönetimdir. Kurumsal yönetim anlayışında yönetimin sorumlulukları arasında işletme faaliyetlerinin yönetilmesi ve planlanması, işletme politikalarının oluşturulması, kaynakların dinamik ve kârlı bir şekilde kullanılması ve işletme varlıklarının korunması yer alır. Yönetim bu sorumlulukları tam olarak yerine getirebilmek için kaliteli ve güvenli finansal raporlama yapan iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi kurmalı ve yürütmelidir. Yönetim, işletme çalışmalarının modernleştirilmesi, risk yönetimi ve bu çalışmaların verimliliğinin ölçülmesi için iç denetçilerden müşavirlik ve garanti hizmeti almayı arzulamalıdır (Tüm, 2013).

2.5.2. Yönetim Kurulu

Kurumsal yönetimde oldukça kritik bir öneme sahip olan yönetim kurulu, işletmelerde vekâlet sorunu ile ilgili maliyetleri azaltmakla sorumlu bir iç kontrol mekanizmasıdır. Bu sebeple, yönetim kurulu bir yandan hissedarların çıkarlarını korumakta öte yandan, yönetici olarak görev yapanların fırsatçı davranışlarını sınırlandıran faaliyetlerin gözetimini yapmaktadır (Tuan, 2016). Yönetim kurulu, şirketin ortakları ile yöneticileri arasında köprü olma özelliğinin yanında, tüm bu menfaat sahiplerinin haklarını koruyacak olan en temel şirket organıdır. Kurumsal yönetim anlayışına sahip işletmelerde yönetim kurulunun sorumlulukları kısaca şu şekilde belirtilebilir (Tüm, 2013):

- İşletmeyi gelecekte bekleyen riskleri gözetmek ve bunlara karşı işletmenin kontrol sistemlerinin oluşturulmasını sağlamak,
- İşletmede bulunan menfaat sahiplerinin ilişkilerinde eşitliğin sağlanması için faaliyetlerde bulunmak,

- İşletme faaliyetleri ile ilgili temel stratejileri irdelemek ve onaylamak,
- İşletme faaliyetlerini ve işletme CEO' sunu izlemektir.

2.5.3. Denetim Komitesi

Denetim komitesi, kurumsal yönetim anlayışı içerisinde çok önemli bir fonksiyona sahiptir. Denetim komitesi, yönetim kurulu adına muhasebe, finansal raporlama, iç ve dış denetim uygulamaları ile iç kontrol mekanizmalarının işleyişini ve performansını gözetmenin yanı sıra risklerin tespiti ve yönetimi konularında önemli bir misyon üstlenmektedir (Tüm, 2013). Denetim komitesi yüklenmiş olduğu bu sorumluluklar ile işletme varlıklarını ve müşteri potansiyelini koruyarak, muhasebe hata ve hilelerini önleyerek daha doğru ve güvenilir bilgiler üretilmesini sağlayacak, işletme faaliyetlerinin plan, politika ve yöntemler ile yasal düzenlemelere uygun olduğu konusunda belirli bir teminat verecektir (Yakar, 2014: 107).

Denetim komitelerinin faaliyetlerinin etkin bir şekilde devam etmesini sağlamak için görev ve sorumluluklarının yazılı olduğu bir yönetmeliğin düzenlenmesi, üyelerinin bağımsız yönetim kurulu üyelerinden seçilmesi ve faaliyetlerine yeteri kadar kaynak ayrılması gerekmektedir (Terzi, Gör ve Şen, 2012; Yakar, 2014: 108). Bu kapsamda denetim komitesinin kurumsal yönetim anlayışındaki görevleri; finansal raporlama sürecinin izlenmesi, risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri, iç ve dış denetim aşamalarının gözetimi olarak sıralanabilir.

2.5.3.1. Finansal Raporlama Sürecinin İzlenmesi

Denetim komitesinin en temel sorumluluğu işletmenin finansal raporlama sürecini adım adım denetleyerek güvenilir finansal raporlama hedefine ortam sağlamaktır. Finansal raporlama sürecini gözetirken denetim komitesinin dikkat etmesi gereken en önemli unsurları şu şekilde sıralayabiliriz (Yakar, 2014: 110-113):

- Muhasebe politikaları,
- Muhasebe tahminleri,
- İlişkili taraf işlemleri,
- Kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflıktır.

Denetim komitesi, finansal raporlama sürecinde muhasebe politikaları ve tahminlerinin doğruluğunu değerlendirerek, finansal tabloların gerçeğe uygun bir

şekilde hazırlanmasını sağlamalıdır. Ayrıca, ilişkili taraf işlemlerinin şeffaf ve tarafsız bir şekilde raporlanmasını ve kamuoyunun aydınlatılmasını gözeterek, paydaşların güvenini korumak için gerekli tedbirleri almalıdır. Bu unsurlar, finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini ve hesap verebilirliğini artırmak açısından kritik öneme sahiptir. Denetim komitesinin bir diğer fonksiyonu olan risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

2.5.3.2. Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemleri

İşletmeler faaliyetlerine devam ederken çeşitli belirsizlikler ve risklerle karşı karşıya kalmaktadırlar. İşletmelerde bu belirsizliklerle ilgili olarak risk yönetimi uygulamalarını yönetmek yönetim kurulunun görevi olmasına rağmen risk yönetimi sürecinin düzenlenmesi denetim komitesinin sorumluluğundadır. Finansal raporlama, gizlilik, bilgi sistemi, suiistimal, mevzuata uyum ve bilgi sistemleri konularındaki risk değerlendirme süreçlerinin gözetimi denetim komitesinin görev tanımı içine girer. Denetim komitelerinin risklerin önem seviyelerini tanımlıyor ve riski belli kategorilere ayırıyor olması sorumluluğunun bilincinde olması anlamına gelir (Tuan, 2016).

Ayrıca denetim komitesi, işletmenin iç kontrol yapısının etkin ve yeterli olup olmadığını incelemek zorundadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, başarılı bir risk yönetim sürecinin ön koşullarından biridir çünkü iç kontroller maruz kalınan riskleri kabul edilebilir seviyelere indirecek şekilde oluşturulmuştur (Tüsiad, 2006). İç kontrol sistemi, şeffaflığın etkin bir şekilde sağlanmasında önemli bir unsurdur. Etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde işletmelerin verimliliği artar, finansal raporları yasalara uygun şekilde oluşturulur, hata ve hileler (suiistimaller) önlenir ve böylece işletme yönetimi hatalı karar almaktan kurtarılarak işletme kaynaklarının israf edilmesi önlenir (Yakar, 2014).

2.5.3.3. İç ve Dış Denetim Aşamalarının Gözetimi

Denetim komitesinin sorumlulukları arasında iç ve dış denetim süreçlerinin gözetimi konuları da bulunmaktadır. İç denetim uygulamalarının gözetlenmesi, bağımsız denetçiler ve onlar tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporlarının incelenmesi denetim komitesinin en önemli görevlerindendir (Tüm, 2013).

İşletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının daha etkin hale getirilmesinde iç denetim faaliyetleri son derece önemlidir. Etkin iç denetim hizmeti sağlanan işletmelerde, iç kontrol mekanizmalarının çok daha sağlıklı bir şekilde çalışmasının sağlanmasının yanı sıra işletmenin karşılaşabileceği belirsizlik ve risklerin, hilenin ve kazanç kayıplarının asgari düzeye düşürülmesine yardımcı olur. Kurumsal yönetim anlayışında iç denetim, işletmelerde kurulan iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği konusunda denetim komitesi ve yönetime güvence veren unsurdur (Tüm, 2013). Uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere işletme içerisinde iki şekilde gerçekleştirilen iç denetimin amacı, firma varlıklarının hile ve yolsuzluk gibi nedenlerle kaybolmasını önleyerek yöneticilerin görevlerini verimli bir şekilde gerçekleştirmelerini sağlamaktır (Yakar, 2014: 11). Bir işletmede hata, hile, her türlü suiistimaller, gelir ve varlık kayıplarının önlenebilmesi için iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri etkin ve başarılı bir şekilde yürütülmelidir. Ayrıca etkin iç denetim faaliyetleri işletmelerde hesap verebilirliğin yerleşmesinde önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (Cengiz, 2013).

Bağımsız denetçiler işletmeler tarafından hazırlanan faaliyet sonuçlarının ve finansal raporların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve güvenilir olup olmadığı konusunda görüş bildirirler ve böylece finansal raporlama üzerindeki iç kontrolleri de değerlendirirler. Bağımsız denetçiler, bir yandan işletmenin finansal raporlarına güvence vermek suretiyle kredibilite kazandırırken, diğer yandan işletme içerisindeki kurumsal yönetim uygulamalarını daha etkin hale getirmektedirler (Tüm, 2013).

Bağımsız denetim, sadece denetlenen işletmeye değil işletmenin dış çevresine de çeşitli yararlar sağlamaktadır. Bağımsız dış denetimden geçen işletmelerin güvenilirliği artar ve kredi bulma olanakları kolaylaşır. Bağımsız denetimden geçen işletmelere düzenlenerek verilen denetim raporları, yatırımcılara kreditoörlere ve ilgili diğer şahıslara, doğru kararlar vermelerinde yardımcı olur (Gürbüz, 1995). Bağımsız dış denetimden elde edilen söz konusu yararlar küreselleşme ve gelişen piyasalar sebebiyle hem ulusal hem de uluslararası düzeyde geçerli hale gelmiştir (Kutukız ve Öncü, 2009).

Bağımsız denetçiler hem finansal raporlama sürecinin denetlenmesinden hem de iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur. Öte yandan denetim

komitesi, dış denetçiye her türlü yardımı vermek ve bağımsız denetim sürecinin izlenmesinden sorumludur (Tüm, 2013). Denetim komitesi, yönetimin başarısız olmasına engel olmak amacıyla, finansal raporların doğru ve güvenilir bir şekilde düzenlenmesini amaçlamaktadır.

Denetim komitesinin bağımsız denetim sürecinin izlenmesi ile ilgili görev ve sorumlulukları şunlardır (Güredin, 2000: 12):

- Bağımsız denetçilerin kullanmakta olduğu muhasebe uygulamalarının etkisinin farkında olunması,
- Dış denetçilerin sonuçları zamanında denetim komitesine bildirip çıkar çatışmasının kontrol altına alınması,
- Bağımsız denetçilerin seçilmesi, performansı ve bağımsızlığının denetlenmesi,
- Bağımsız denetçiler ile yönetim kurulu arasında oluşabilecek anlaşmazlıkların çözülmesi,
- Bağımsız denetçilerle birlikte denetim plan ve sonuçlarının gözden geçirilmesi ve önemli risklerin değerlendirilmesi,
- Bağımsız denetçilerden şirketin vergi ödemeleri ile ilgili danışmanlık hizmeti talep edilmemesi,
- Bağımsız denetim çalışmaları ile alakalı daha yoğun çalışma yapılması gereken konuların fark edilmesi.

3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNİN ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

İşletmelerde kurumsal yönetimin başarılı olabilmesi için üst yöneticilere büyük görevler düşmektedir. Bu görevlerden bir tanesi ve belki de en önemlisi muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi, kaliteli ve güvenli raporlama yapan etkin bir muhasebe sisteminin kurulmasıdır. Bu bölümde muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kurumsal yönetim ilkelerinin etkisini ölçen bir araştırma yapılmış ve sırasıyla araştırmanın amacı ve önemi, kapsamı ve kısıtları, modeli ve hipotezleri, yöntemi, verilerin analizi, bulgular ve muhasebe hata ve hileleri ile kurumsal yönetim ilkeleri ölçeklerine yönelik bilgiler aşağıda detaylı olarak anlatılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

İşletmelerin finansal tablolarının tüm paydaşlara gerçek ve doğru bilgiler sunması, olası zararların önüne geçerek işletme kaynaklarının daha etkili ve verimli biçimde kullanılmasını sağlamaktadır. Kurumsal yönetim ilkeleri, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Şeffaflık, hesap verebilirlik, iç kontroller, etik kurallar, yönetim kurulu ve komitelerin aktif rolü, risk yönetimi ve paydaş ilişkileri gibi unsurlar, mali işlemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktadır. Bu sayede, hata ve hilelerin ortaya çıkma olasılığı büyük ölçüde azaltılmaktadır. Kurumsal yönetim, genel olarak şirketlerin daha sağlam ve güvenilir bir şekilde yönetilmesine katkıda bulunmaktadır.

Bu kapsamda araştırmanın ana amacı muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kurumsal yönetim ilkelerinin etkisini Rize ilinde kamu sektörüne ait çay fabrikalarında örnek bir uygulama ile ölçmektir. Bu durum çay işletmelerinde yönetsel açıdan büyük önem arz etmektedir.

3.2. Literatür Taraması

Kurumsal yönetim uygulamalarının muhasebe hata ve hilelerini önlemedeki etkisi kapsamında literatür gözden geçirildiğinde yurtdışında ve Türkiye’de çeşitli çalışmalara rastlanılmıştır. Bu çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Beasley (1994) tarafından yapılan çalışmada kurumsal yönetim ile yönetim hileleri oluşumu arasında bir ilişki olduğunu bulmuştur. Yönetim hilesi yapılmayan şirketlerin yönetim kurulunda bağımsız üye sayısının hile yapılan firmalardakine kıyasla daha yüksek oranlara sahip olduğu ve hile yapılmayan firmaların dış yöneticilerinin firmada önemli ölçüde daha yüksek sahiplik düzeyleri, yönetim kurulunda daha uzun süre görev süreleri olduğu sonucuna varılmıştır.

Park (1998) tarafından Amerika’da yapılan çalışmada, denetim komiteleri, kurumsal yönetim ve finansal raporlama kalitesi arasındaki ilişki ampirik bir çalışma ile incelenmiştir. Ve etkili bir denetim komitesine sahip olan firmaların yüksek kalitede finansal raporlama sistemine sahip olacağı sonucuna varılmıştır.

Archambeault (2000) tarafından hazırlanan çalışmada güçlü bir kurumsal yönetim yapısının, kurumsal finansal raporlama alanına olumlu katkı yaptığı tespit edilmiştir.

Şentürk (2004) tarafından hazırlanan çalışmada muhasebe hata ve hilelerini önlemede bilgi işlem teknolojilerinin kullanılması arasındaki ilişki incelenmiştir. Sonuç olarak, bilgi işlem teknolojilerinin muhasebe mesleğinin tüm fonksiyonlarını etkilediği, bir iç kontrol sistem aracı olarak hata ve hileleri önlemede işletmeye olumlu katkı yaptığı tespit edilmiştir.

Erol (2008) tarafından hazırlanan çalışmada yolsuzluklar (hata ve hileler) ile mücadele etmenin yolu olarak kurumsal yönetimin etkin uygulanması ve denetim şartlarının yerine getirilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Özçelik (2008) tarafından yapılan çalışmada kurumsal yönetim uygulamalarının muhasebe bilgi kalitesinin geliştirilmesine katkı sağlayacağı sonucuna varılmıştır.

Ertürk (2010) tarafından hazırlanan çalışmada işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkililiğini incelenmiştir. Nitel olarak yapılan araştırmada sonucunda iç kontrol sistemlerinin etkili olmasının, işletmelerde meydana gelebilecek hata ve hileyi önlemede önemli olduğu fakat tek başına yeterli olmadığı görüşü ortaya çıkmıştır.

Azgın (2011) tarafından yapılan çalışmada kurumsal yönetim uygulamalarında iç denetimin önemi incelenmiş ve kurumsal yönetim ilkelerinin işletmelerde denetim

etkinliğini artırdığı, denetim hizmetinin kalitesi üzerinde pozitif bir etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Kandemir (2012) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe hata ve hilelerinin tespiti ve önlenmesinde yararlanılan modern araç ve yöntemlerin yanında geleneksel araç ve yöntemlerin kullanılmasının kontrol ve denetim maliyetlerini artıracacağı; ancak muhasebe hilelerinin sayısı ve neden olduğu kayıpların azaltılması ile buna değeceği tespit edilmiştir.

Yalçiner (2012) yaptığı çalışmada, kurumsal yönetim ve firma değeri ilişkisi incelenmiştir. Çalışmanın sonunda firmaların değeri ile kurumsal yönetim uygulamaları arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Jordan (2013) tarafından Amerika’da yapılan çalışmada iyi kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliği ve verimliliği artırabileceği konusunda kamu sektörü paydaşlarının ikna edilmeleri gerektiği sonucuna varılmıştır.

Akintoye (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Nijerya bankalarında kurumsal yönetim düzenlemelerinin uygulanmasının hileli işlemleri ortadan kaldıracığı veya en azından azaltılmasına yol açacağı tespit edilmiştir.

Gör (2016) tarafından yapılan çalışmada kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisini araştırmak için KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu)’ ta kayıtlı bağımsız denetim şirketlerine ulaşarak anket soruları ile elde ettiği verileri önce geçerlilik analizi sonrasında ise güvenilirlik analizi ile test etmiştir. Çalışmanın sonucunda hem denetim şirketlerinin hem de müşteri şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarını gerçekleştirmelerinin denetim kalitesini olumlu etkilediği sonucuna varılmıştır.

Cengiz (2016) tarafından yapılan çalışmada ise muhasebe hata ve hilelerinde bağımsız denetimin sorumluluğu arasındaki ilişki nicel bir çalışma ile incelenmiştir. Ve muhasebe hata ve hilelerinin bulunması konusundaki sorumluluğun yöneticilerle paylaşılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Magnanelli, Pirolo ve Nasta (2017) tarafından yapılan çalışma, spesifik olarak bir hilenin tespit edildiği firmalarda, kurumsal yönetim kalitesinin hilenin ortaya çıkması ve büyüklüğü üzerindeki etkisini incelemiş ve sonucunda bir firmanın kurumsal yönetim sisteminin kalitesi ile hem finansal tablo hilesinin ortaya çıkması hem de büyüklüğü arasında negatif bir ilişki olduğu ampirik kanıtlarla desteklenmiştir.

Uzunay (2018) tarafından yapılan çalışmada kurumsal yönetim uygulamalarında iç denetimin önemi araştırılmıştır. İşletmelerde karşılaşılabilecek herhangi bir riski tespit etme ve önleme konusunda iç denetimin kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirmekte ve desteklemekte olduğu sonucuna varılmıştır.

Süglün (2020) tarafından yapılan çalışmada işletmelerde muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde iç kontrol sisteminin yeri nicel bir araştırma ile incelenmiştir. Etkin iç kontrol sistemine sahip işletmelerde muhasebe hata ve hile riskinin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Malezya ve Danimarka'daki şirketler üzerinde Alnajar (2020) tarafından yapılan çalışmada, iyi kurumsal yönetimin suiistimalleri azaltmada etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Mousavi, Zimon, Salehi ve Stepnicka (2022) tarafından İran'da yapılan çalışma, yönetim kurulu özelliklerinin (bağımsızlık, finansal uzmanlık, endüstri uzmanlığı ve yönetim kurulu çabası) yanı sıra denetim komitesi özelliklerinin de sahtekârlık raporlaması ve kara para aklama üzerinde önemli ve olumsuz bir etkisi olduğunu göstermektedir.

Kayacık (2023) tarafından yapılan çalışmada tarım kredi kooperatiflerinde iç kontrolün muhasebe hata ve hilelerini önlemedeki rolü ve sonuçta etkin iç kontrol sisteminin muhasebe hata ve hilelerini önemli ölçüde azalttığı tespit edilmiştir.

Mevcut çalışmalar genellikle kurumsal yönetim uygulamalarının genel bir değerlendirmesini yaparken veya çeşitli sektörlerde genel bir bakış sunarken, bu çalışma devlet sektörü ve spesifik olarak çay işletmeleri üzerinde odaklanmaktadır. Bu bağlamda, devlet işletmelerindeki kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliği ve muhasebe hata ve hilelerini önlemedeki rolü üzerine yapılan nicel bir analiz sunarak literatüre özgün bir katkı sağlamaktadır. Çalışmanın bulguları hem kamu hem de özel sektördeki benzer uygulamaların karşılaştırılması açısından da önemli veriler sunabilir ve Türkiye'de kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesine yönelik daha spesifik önerilere kapı aralayabilir.

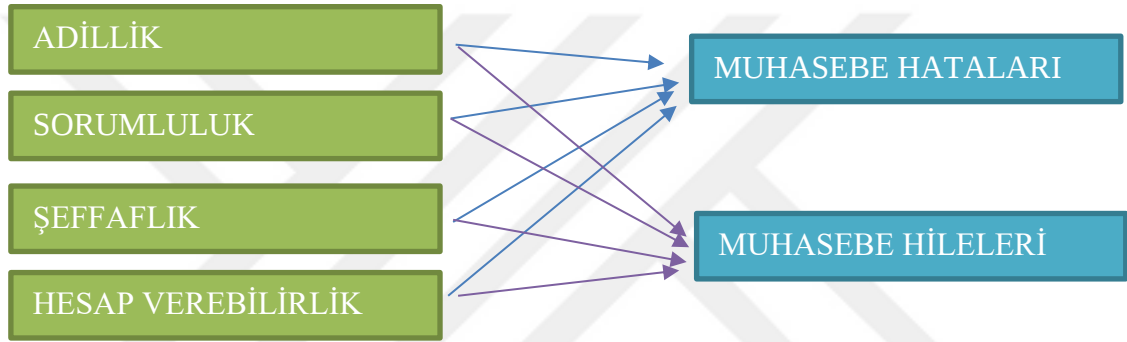
3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın ulaşılabilir evrenini Rize ilinde faaliyet gösteren kamu sektörüne ait çay işletmelerinde çalışanlar, örneklemini ise araştırmaya katılan 197 çalışan

oluşturmaktadır. Rize ilinde çok sayıda kamu ve özel sektöre ait çay fabrikası bulunmasına rağmen çalışmada kamu sektörüne ait 20 çay fabrikası dikkate alınmıştır. Araştırmanın kısıtı, Rize ilinde faaliyet gösteren kamu sektörüne ait çay fabrikalarında yapılmış olmasıdır. Ayrıca bu fabrikalarda çok sayıda çalışan olmasına rağmen her fabrikada yalnızca yönetim bölümünde çalışan 10 kişinin amaçlı örneklem yöntemiyle seçilmesidir.

3.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Araştırmanın hipotezlerine uygun olarak geliştirilen araştırma modeli aşağıda Şekil 6’da yer almaktadır.



Şekil 6. Araştırmanın Modeli

Araştırmada dört bağımsız, iki bağımlı değişken bulunmaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerini oluşturan boyutlardan, “Adillik”, “Sorumluluk”, “Şeffaflık”, “Hesap Verebilirlik” bağımsız değişken olarak kullanılırken “Muhasebe Hataları” ve “Muhasebe Hileleri” boyutları ise bağımlı değişken olarak modele dahil edilmiştir.

Çalışmalar doğrultusunda araştırmanın hipotezleri ise aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

- H1: Adillik ilkesi muhasebe hatalarının önlenmesinde etkilidir.
- H2: Şeffaflık ilkesi muhasebe hatalarının önlenmesinde etkilidir.
- H3: Hesap verebilirlik ilkesi muhasebe hatalarının önlenmesinde etkilidir.
- H4: Sorumluluk ilkesi muhasebe hatalarının önlenmesinde etkilidir.
- H5: Adillik ilkesi muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkilidir.
- H6: Şeffaflık ilkesi muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkilidir.
- H7: Hesap verebilirlik ilkesi muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkilidir.
- H8: Sorumluluk ilkesi muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkilidir.

3.5. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada Devlet Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nden izin alınmak suretiyle Rize ilinde faaliyet göstermekte olan çay fabrikalarında görev yapan çalışanlar ile gerçekleştirilen yüz yüze görüşmelerde kullanılan anketler ile konuya ilişkin veriler toplanmıştır. Söz konusu anketler, evreni iyi temsil edebilmesi açısından amaçlı örneklem yöntemiyle sadece üst düzey yetkililere uygulanmıştır. Bu kapsamda toplam 20 farklı kamu çay fabrikasında görev yapmakta olan 197 üst düzey yönetici ile çalışılmıştır.

Araştırmada verilerin toplanması amacıyla kullanılan anket formu “Demografik Bilgiler Formu”, “Muhasebe Hata ve Hileleri Ölçeği” (Çelik, 2010: 163-165) ve “Kurumsal Yönetim İlkeleri Ölçeği” (Saklı, 2010: 386-389) olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde yöneticilerin demografik özelliklerine ilişkin 7 soru; ikinci bölümünde muhasebe hata ve hilelerine yönelik 20 yargı cümlesi; üçüncü bölümünde kurumsal yönetim ilkelerinden adillik ilkesi için 6, sorumluluk ilkesi için 6, şeffaflık ilkesi için 6, hesap verebilirlik ilkesi için 6 olmak üzere toplam 24 yargı cümlesi yer almaktadır. Faydalanılan ölçeklerdeki soru sayısı fazla olduğu için, zamanın sınırlı olması, anket formunun tasarımı ve katılımcıların sıkılmadan sorulara cevap verebilmesi açısından soru sayısı 51’e düşürülmüştür.

Ek.1’de sunulan anket formunda sosyal bilimler sahasında geniş bir kullanım alanı olduğu bilinen beşli likert tipi ölçek kullanılmıştır. Bu sayede katılımcıların, anket formunda yer alan yargı cümlelerine ne derece eğilim gösterdiği araştırmacı tarafından ölçülebilmektedir. Anket formunda yer alan 44 adet yargı cümlesine verilen yanıtların katılım dereceleri; “1=Kesinlikle Katılmıyorum”, “2=Katılmıyorum”, “3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”, “4=Katılıyorum” ve “5=Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde değerlendirilmiştir.

Anket formunun en önemli özelliği, içindeki soruların güvenilir olmasıdır. Güvenilirlik, anketin içindeki yargıların birbiriyle tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ele alınan sorunu ne kadar doğru yansıttığını gösterir. Araştırmada kullanılan ölçekteki alt boyutların güvenilirliğini ölçmek için Cronbach’s Alpha katsayısı analizleri yapılmıştır. Cronbach’s Alpha katsayısı 0 ile 1 arasında bir değer alıp, kullanılan ölçeğin güvenilirliği; $0,00 \leq \alpha < 0,40$ aralığında ise ölçeğin güvenilir olmadığı, $0,40 \leq \alpha < 0,60$ aralığında ise ölçeğin güvenilirliğin düşük olduğu, $0,60 \leq \alpha < 0,80$ aralığında

ise ölçeğin oldukça güvenilir olduğu, $0,80 \leq \alpha < 1,00$ aralığında ise ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu yönünde yorumlanmaktadır (Kalaycı, 2006: 403- 405).

Tablo 4. Faktörleri Oluşturan Maddelerin Cronbach Alpha Katsayıları

Faktörler	Cronbach Alpha Katsayısı
Adillik	0,73
Şeffaflık	0,86
Hesap Verebilirlik	0,83
Sorumluluk	0,90
Muhasebe Hataları	0,83
Muhasebe Hileleri	0,91

Tablo 4 incelendiğinde, araştırmada Cronbach's Alpha katsayısının 0,70'in üzerinde olduğu belirlenmiştir, bu da araştırma bulgularının güvenilirliğinin yüksek olduğu sonucuna varmamıza olanak tanımaktadır.

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 27 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Çalışmada, ankette yer alan her bir soru için ayrı ayrı frekanslar hesaplanarak, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kurumsal yönetim ilkelerinin etkisini ölçmek için ise regresyon analizinden yararlanılmıştır. Regresyon analizi yapmadan önce elde edilen faktörlerin normal dağılıma sahip olup olmadığını tespit etmek için çarpıklık ve basıklık katsayılarına bakılması gerekmektedir. Değişkenlerin çarpıklık ve basıklık değerlerinin -3 ile +3 aralığında yer alması gerekmektedir (Kalaycı, 2006: 403- 405).

Tablo 5. Değişkenlerin Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

Değişkenler	N	Çarpıklık	Basıklık
Muhasebe Hataları	197	-,366	-,004
Muhasebe Hileleri	197	,669	-,356
Adillik İlkesi	197	-,009	-,145
Sorumluluk İlkesi	197	-,262	-,027
Şeffaflık İlkesi	197	-,417	,154
Hesap Verebilirlik İlkesi	197	-,293	-,109

Tablo 5'te yapılan analizlerin sonucunda tüm değişkenlerin çarpıklık ve basıklık değerleri +3 ve -3 değerleri arasında olduğu, normal dağılım gösterdiği tespit edilmiş ve parametrik testlerin uygulanabilirliği sonucuna ulaşılmıştır.

Analizlerde kurumsal yönetim ilkelerini oluşturan boyutlar bağımsız değişken, muhasebe hataları ve muhasebe hileleri boyutları ise bağımlı değişken olarak modele dâhil edilmiştir. Regresyon analizlerinde bağımsız değişkenlerin tamamının aynı anda dâhil edildiği Enter metodu kullanılmış ve her bir boyut için hesaplanan katsayılar ve geçerlilik durumları değerlendirilmiştir.

Regresyon analizi, iki ya da daha çok nicel değişken arasındaki ilişkiyi ölçmek için kullanılan analiz metodudur. Eğer tek bir değişken kullanılarak analiz yapılıyorsa tek değişkenli regresyon, birden çok değişken kullanılıyorsa çok değişkenli regresyon analizi olarak isimlendirilir. Regresyon analizi ile değişkenler arasındaki ilişkinin varlığı, eğer ilişki var ise bunun gücü hakkında bilgi edinilebilir.

Regresyon denklem uyum iyiliği için F-testi için sıfır hipotez (H_0) ana kütle model katsayılarının hepsinin değerinin 0 (sıfır) a eşit olduğudur (Gujarati ve Damodar, 2008: 758). Yani sıfır hipotez gerçekse hesap ile elde edilen katsayı kestirimlerinin hepsi ana kütle için sıfırdır yani hiçbir etki ve bağlantı anlamı vermez. Bu basamağa kadar yapılmış olan analizin bir kenara bırakılması ve diğer bir modelin bulunup kullanılması gerekir. Eğer sıfır hipotez reddedilirse regresyon kestirimleri genellikle uygundur ve çıkarımsal kontrol analizine devam edilir.

Regresyon analizi ile her bir boyut için hesaplanan katsayıların sıfırdan farklı olup olmadığını araştırmak için kullanılan parametrik bir testtir.

Doğrusal regresyon analizinin varsayımı olarak bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı (collinarity, bağımsız değişkenler arası ilişki) olmaması gerekmektedir. Çoklu doğrusal bağlantının (collinarity) saptanmasında varyans artırıcı faktör ($VIF=Variance\ Inflation\ Factor$) kullanılmıştır (Webster, 1992: 683-684). VIF değerinin yorumu için şu genel kuralı önermektedir: VIF 10'a eşit veya daha büyük ($VIF \geq 10$) ise, anlamlı çoklu doğrusal bağlantı problemi söz konusudur. Bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasında ilişki olmaması beklendiğinden VIF 10 olması gerekmektedir. Çoklu doğrusal bağlantının olmadığını belirlemek için kullanılan bir diğer yöntem de hesaplanan tolerans istatistiklerinin 0,2'nin üstünde olması gerekmektedir.

3.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın örneklemini evren içerisinde amaçlı örnekleme yoluyla seçilen kamu çay fabrikalarında görev yapan yönetici düzeyindeki çalışanlar oluşturmaktadır. Veri analizlerinde kullanılan veriler kamu sektöründe çalışan toplam 197 kişinin katılımıyla elde edilmiştir. Veri toplama aracı olarak anket tekniği uygulanmıştır.

Bu bölümde yapılan analizler sonucunda, toplanan verilere ait bulgular yer almaktadır.

3.6.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine İlişkin

Bulgular

Katılımcıların cinsiyet, yaş aralıkları, eğitim durumları, görevleri ve iş deneyim sürelerini belirlemeye yönelik soruların cevapları aşağıdaki tablolarda verilmektedir.

Tablo 6. Ankete Katılanların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	98	49,7
Erkek	99	50,3
Toplam	197	100,0

Tablo 6’da gerçekleştirilen frekans analizine göre araştırmaya katılanların %50,3’ü erkek, %49,7’si kadınlardan oluşmaktadır.

Tablo 7. Ankete Katılanların Yaşlarına Göre Dağılımı

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde (%)
31'den küçük	10	5,1
31-38 arası	47	23,9
38-45 arası	34	17,3
45'ten büyük	106	53,8
Toplam	197	100,0

Tablo 7 incelendiğinde araştırmaya katılanların %53,8’i 45 yaşından büyük, %23,9’u 31-38 yaş, %17,3’ü 38-45 yaş aralığında iken %5,1’i 31 yaşından küçük olduğu görülmektedir.

Tablo 8. Ankete Katılanların Öğrenim Düzeylerine Göre Dağılımı

Öğrenim Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Lise	2	1,0
Önlisans	24	12,2
Lisans	150	76,1
Yüksek lisans	21	10,7
Toplam	197	100,0

Tablo 8 incelendiğinde araştırmaya katılanların %76,1'inin lisans mezunu, %12,2'sinin önlisans, %10,7'sinin yükse lisans, %1,0'inin lise mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 1. Ankete Katılanların Görevlerine Göre Dağılımı

Görev	Frekans	Yüzde (%)
İşletme Müdürü	19	9,1
İşletme Müdür Yardımcısı	19	9,1
Muhasebe Kısım Müdürü	52	25,0
Personel Kısım Müdürü	32	15,4
Tarım Kısım Müdürü	21	10,1
İşletme ve Üretim Kısım Müdürü	9	4,3
Bakım onarım kısım müdürü	6	2,9
Teknik şef	17	8,2
Mühendis	17	8,2
Diğer	16	7,7
Toplam	197	100,0

Tablo 9 incelendiğinde araştırmaya katılanların %25'i muhasebe kısım müdürü, %15,4'ü personel kısım müdürü, %10,1'i tarım kısım müdürü, %9,1'i işletme müdürü, %9,1'i işletme müdür yardımcısı, %8,2'si teknik şef, %8,2'si mühendis, %4,3'ü işletme ve üretim kısım müdürü ve %2,9'u bakım onarım kısım müdürü olduğu görülmektedir.

Tablo 10. Ankete Katılanların İşletmedeki Hizmet Sürelerine Göre Dağılımı

Hizmet Süresi	Frekans	Yüzde (%)
6 yıldan daha az	39	19,8
6-10 yıl	24	12,2
10-15 yıl	26	13,2
15-20 yıl	17	8,6
20 yıl ve üzeri	91	46,2
Toplam	197	100,0

Tablo 10 incelendiğinde araştırmaya katılanların %46,2'si 20 yıldan fazla, %19,8'i 6 yıldan az, %13,2'si 10-15 yıl arası, %12,2'si 6-10 yıl arası ve %8,6'sı 15-20 yıl arası çalıştıkları görülmektedir.

Tablo 11. Ankete Katılan İşletmelerin Çalışan Sayılarına Göre Dağılımı

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde (%)
0-50	21	10,7
51-100	3	1,5
101-150	16	8,1
151 ve üzeri	157	79,7
Toplam	197	100,0

Tablo 11 incelendiğinde araştırmaya katılan işletmelerde, %79,7 gibi yüksek bir oranda 151 ve üzerinde çalışan bulunmaktadır.

3.6.2. Muhasebe Hataları İfadelerinin Frekans Dağılımları

Muhasebe hataları ifadelerinin frekans/sıklık dağılımı, ortalama ve standart sapmaları aşağıda Tablo 12’de verilmektedir.

Tablo 12. Muhasebe Hataları İfadelerinin Frekans/Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları

		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum / ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam	Ortalama	SS
a1 Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır	Sayı	49	47	47	43	11	197	2,6	1,23
	%	24,9	23,9	23,9	21,8	5,6	100,0		
a2 Kayıt esnasında yapılan hatalardır	Sayı	30	35	60	56	16	197	3,0	1,18
	%	15,2	17,8	30,5	28,4	8,1	100,0		
a3 Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır	Sayı	32	35	71	53	6	197	2,8	1,09
	%	16,2	17,8	36,0	26,9	3,0	100,0		
a4 Finansal tablolar üzerinde yapılan hatalardır	Sayı	47	47	68	26	9	197	2,5	1,13
	%	23,9	23,9	34,5	13,2	4,6	100,0		

Tablo 12 (Devam). Muhasebe Hataları İfadelerinin Frekans/Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları

a5 Personel dikkatsizlikleri nedeni ile meydana gelen hatalardır	Sayı	32	39	65	52	9	197	2,8	1,13
	%	16,2	19,8	33,0	26,4	4,6	100,0		
a6 Kurum yöneticilerinin hatalarından dolayı meydana gelmektedir	Sayı	59	46	55	26	11	197	2,4	1,20
	%	29,9	23,4	27,9	13,2	5,6	100,0		
a7 Müstahsiller ile ilgili hatalı ve yanlış verilerden kaynaklanmaktadır	Sayı	47	43	65	33	9	197	2,6	1,16
	%	23,9	21,8	33,0	16,8	4,6	100,0		
a8 İşletmenin alacak ve borçlarının mahsup edilerek bilançoda gösterilmesinden dolayı meydana gelmektedir.	Sayı	66	50	62	14	5	197	2,2	1,06
	%	33,5	25,4	31,5	7,1	2,5	100,0		
a9 Kurum yöneticilerinin tam ve donanımlı olamamasından dolayı meydana gelmektedir	Sayı	54	51	59	19	14	197	2,4	1,19
	%	27,4	25,9	29,9	9,6	7,1	100,0		
a10 Kurum yöneticilerinin kullanmış olduğu teknolojinin yetersi olmasından dolayı meydana gelmektedir.	Sayı	47	58	57	25	10	197	2,5	1,14
	%	23,9	29,4	28,9	12,7	5,1	100,0		

Tablo 12’deki muhasebe hatalarını oluşturan ifadelere verilen cevapların ortalamaları incelendiğinde, en yüksek ortalama sahip ilk üç ifade “Kayıt esnasında yapılan hatalar”, “Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalar”, “Matematiksel olarak meydana gelen hatalar” olarak ön plana çıkmaktadır. En düşük ortalama sahip üç ifadenin ise, “İşletmenin alacak ve borçlarının mahsup edilerek bilançoda gösterilmesinden dolayı meydana gelmekte”, “Kurum yöneticilerinin tam ve donanımlı olamamasından dolayı meydana gelmekte”, “Kurum yöneticilerinin hatalarından dolayı meydana gelmekte” olduğu anlaşılmaktadır.

3.6.3. Muhasebe Hileleri İfadelerinin Frekans Dağılımları

Muhasebe hileleri ifadelerinin frekans/sıklık dağılımı, ortalama ve standart sapmaları aşağıda Tablo 13’te verilmektedir.

Tablo 13. Muhasebe Hileleri İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları

		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılmıyorum / ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam	Ortalama	SS
b1 Belli bir kasıt taşıyan hatalardır	Sayı	120	38	26	11	2	197	1,7	0,97
	%	60,9	19,3	13,2	5,6	1,0	100,0		
b2 Alım satım işlemleri gerçekleşmeden kayıt altına almalıdır.	Sayı	82	52	42	11	10	197	2,1	1,15
	%	41,6	26,4	21,3	5,6	5,1	100,0		
b3 Finansal tablolardaki önemli kalemler maskelenerek yapılan işlemlerdir.	Sayı	92	46	45	8	6	197	1,9	1,06
	%	46,7	23,4	22,8	4,1	3,0	100,0		
b4 Bilgisayar üzerinden yapılmaktadır.	Sayı	57	42	51	31	16	197	2,5	1,28
	%	28,9	21,3	25,9	15,7	8,1	100,0		
b5 İşletmenin gerçek durumunu göstermeyerek işletmeye menfaat sağlamak amacıyla yapılmaktadır.	Sayı	82	59	35	14	7	197	2	1,10
	%	41,6	29,9	17,8	7,1	3,6	100,0		
b6 Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	Sayı	135	34	22	4	2	197	1,5	0,85
	%	68,5	17,3	11,2	2,0	1,0	100,0		
b7 İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	Sayı	80	48	46	13	10	197	2,1	1,16
	%	40,6	24,4	23,4	6,6	5,1	100,0		
b8 Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.	Sayı	98	49	38	5	7	197	1,9	1,05
	%	49,7	24,9	19,3	2,5	3,6	100,0		
b9 Yöneticiler kanunlardaki boşluklardan yararlanmak için hileye başvurulur	Sayı	107	42	33	11	4	197	1,8	1,04
	%	54,3	21,3	16,8	5,6	2,0	100,0		
b10 Yöneticiler kurumu karlı göstermek için hileye başvurulur.	Sayı	99	41	34	13	10	197	2	1,18
	%	50,3	20,8	17,3	6,6	5,1	100,0		

Tablo 13'teki muhasebe hileleri ifadelerine verilen cevapların ortalamaları incelendiğinde en yüksek puana sahip ilk üç ifade “Bilgisayar üzerinden yapılmaktadır”, “Alım satım işlemleri gerçekleşmeden kayıt altına almalıdır.”, “İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.” olarak ön plana çıkmaktadır.

En düşük puana sahip üç ifadenin ise “Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.”, “Belli bir kasıt taşıyan hatalardır.”, “Yöneticiler kanunlardaki boşluklardan yararlanmak için hileye başvururlar.” olduğu anlaşılmaktadır.

3.6.4. Adillik İlkesi İfadelerinin Frekans Dağılımları

Adillik İlkesi ifadelerinin frekans/sıklık dağılımı, ortalama ve standart sapmaları aşağıda Tablo 14’te verilmektedir.

Tablo 14. Adillik İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları

		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılmıyorum / ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam	Ortalama	SS
c1 Kuruluşumuz çalışanları ve yöneticileri aynı yemekhanede birlikte yemek yerler.	Sayı	10	13	25	70	79	197	4	1,12
	%	5,1	6,6	12,7	35,5	40,1	100,0		
c2 Kuruluşumuz paydaşlarının bize karşı haksız olarak mahkemeye başvurusu, onlarla tekrar birlikte çalışmamızı engellemez.	Sayı	25	33	63	43	33	197	3,1	1,25
	%	12,7	16,8	32,0	21,8	16,8	100,0		
c3 Kuruluşumuzun bir lojman talimatı olmakla birlikte, yönetimce layık görülen bir personele lojman vermede öncelik sağlanmaktadır.	Sayı	45	20	63	42	27	197	2,9	1,33
	%	22,8	10,2	32,0	21,3	13,7	100,0		
c4 Kuruluşumuz tüm ortaklara karşı haklarının ihlal edilmesi halinde yeterli telafi ya da tazminat elde etme olanağı tanır.	Sayı	37	35	74	33	18	197	2,8	1,19
	%	18,8	17,8	37,6	16,8	9,1	100,0		
c5 Kuruluşumuz aldığı önemli kararlarında da paydaşların etkisi vardır.	Sayı	31	32	85	31	18	197	2,9	1,14
	%	15,7	16,2	43,1	15,7	9,1	100,0		
c6 Kuruluşumuzda tüm paydaşları etkileyebilecek zamanında ve düzenli olarak şirket hakkında açıklayıcı bilgi elde etme hakkına sahiptir.	Sayı	19	43	73	44	18	197	3	1,09
	%	9,6	21,8	37,1	22,3	9,1	100,0		

Tablo 14'teki adillik ilkesini oluşturan ifadelere verilen cevapların ortalamaları incelendiğinde, en yüksek puana sahip ilk üç ifade “Kuruluşumuz çalışanları ve yöneticileri aynı yemekhanede birlikte yemek yerler.”, “ Kuruluşumuz paydaşlarının bize karşı haksız olarak mahkemeye başvurusu, onlarla tekrar birlikte çalışmamızı engellemez.”, “ Kuruluşumuzda tüm paydaşları etkileyebilecek zamanında ve düzenli olarak şirket hakkında açıklayıcı bilgi elde etme hakkına sahiptir.” olarak ön plana çıkmaktadır. En düşük puana sahip üç ifadenin ise “Kuruluşumuz tüm ortaklara karşı haklarının ihlal edilmesi halinde yeterli telafi ya da tazminat elde etme olanağı tanır.”, “Kuruluşumuz aldığı önemli kararlarında paydaşların etkisi vardır”, “Kuruluşumuzun bir lojman talimatı olmakla birlikte, yönetimce layık görülen bir personele lojman vermede öncelik sağlanmaktadır.” olduğu anlaşılmaktadır.

3.6.5. Sorumluluk İlkesi İfadelerinin Frekans Dağılımları

Sorumluluk ilkesi ifadelerinin frekans/sıklık dağılımı, ortalama ve standart sapmaları aşağıda Tablo 15'te verilmektedir.

Tablo 15. Sorumluluk İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları

		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum / ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam	Ortalama	SS
d1 Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuzun stratejik rehberliğini etkili biçimde yürütmektedir.	Sayı	21	31	72	52	21	197	3,1	1,13
	%	10,7	15,7	36,5	26,4	10,7	100,0		
d2 Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuz yönetimini etkili biçimde denetlemektedir.	Sayı	19	32	57	70	19	197	3,2	1,12
	%	9,6	16,2	28,9	35,5	9,6	100,0		
d3 Kuruluşumuzun üst yönetimi, kendisine verilen bilgilerle yetinmemekte, ek bilgiler sağlayarak değerlendirmeler yapmakta ve bilgilerini sürekli yenilemektedir.	Sayı	20	37	67	53	20	197	3,1	1,13
	%	10,2	18,8	34,0	26,9	10,2	100,0		

Tablo 15 (Devam). Sorumluluk İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları

d4 Kuruluşumuz üst yönetimi, kuruluşumuzdaki bütün faaliyetlerin mevzuat ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini sağlar.	Sayı	20	25	65	65	22	197	3,2	1,13
	%	10,2	12,7	33,0	33,0	11,2	100,0		
d5 Kuruluşumuzun üst yönetimi, şirket ve çalışanlar için iş ahlakı kurallarını belirler ve uygulanmasını sağlar.	Sayı	18	26	66	62	25	197	3,3	1,12
	%	9,1	13,2	33,5	31,5	12,7	100,0		
d6 Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuzla doğrudan ve/veya dolaylı çıkar ilişkisi olmayan kimselerden oluşur.	Sayı	27	40	64	45	21	197	3	1,19
	%	13,7	20,3	32,5	22,8	10,7	100,0		

Tablo 15'teki sorumluluk ilkesini oluşturan ifadelere verilen cevapların ortalamaları incelendiğinde en yüksek puana sahip ilk üç ifade “Kuruluşumuzun üst yönetimi, şirket ve çalışanlar için iş ahlakı kurallarını belirler ve uygulanmasını sağlar.”, “Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuz yönetimini etkili biçimde denetlemektedir.”, “Kuruluşumuz üst yönetimi, kuruluşumuzdaki bütün faaliyetlerin mevzuat ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini sağlar.” olarak ön plana çıkmaktadır. En düşük puana sahip üç ifadenin ise “Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuzla doğrudan ve/veya dolaylı çıkar ilişkisi olmayan kimselerden oluşur.”, “Kuruluşumuzun üst yönetimi, kendisine verilen bilgilerle yetinmemekte, ek bilgiler sağlayarak değerlendirmeler yapmakta ve bilgilerini sürekli yenilemektedir.”, “Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuzun stratejik rehberliğini etkili biçimde yürütmekte” olduğu anlaşılmaktadır.

3.6.6. Şeffaflık İlkesi İfadelerinin Frekans Dağılımları

Şeffaflık ilkesi ifadelerinin frekans/sıklık dağılımı, ortalama ve standart sapmaları aşağıda Tablo 16’da verilmektedir.

Tablo 16. Şeffaflık İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları

		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılmıyorum / ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam	Ortalama	SS
e1 Kuruluşumuzla ilgili olumlu bilgilerin yanında, olumsuz bilgiler de kamuoyuna duyurulmaktadır.	Sayı	33	39	61	46	18	197	2,9	1,21
	%	16,8	19,8	31,0	23,4	9,1	100,0		
e2 Kuruluşumuzun resmi internet sitesinde; faaliyet raporları ve mali durum bilgileri düzenli olarak yayınlanmaktadır.	Sayı	13	20	42	71	51	197	3,6	1,16
	%	6,6	10,2	21,3	36,0	25,9	100,0		
e3 Kuruluşumuzun yönetiminde ve mal varlığında meydana gelen değişiklikler, zamanında kamuoyuna duyurulmaktadır.	Sayı	17	20	58	65	37	197	3,4	1,16
	%	8,6	10,2	29,4	33,0	18,8	100,0		
e4 Kuruluşumuzla ilgili kamuoyu ile paylaşılan bilgiler kullanıcılar tarafından analiz yapmaya imkan sağlamaktadır.	Sayı	16	25	71	53	32	197	3,3	1,13
	%	8,1	12,7	36,0	26,9	16,2	100,0		
e5 Kuruluşumuzda kamuoyu ile paylaşılan finansal durum ve faaliyetler sonuçlarına ilişkin bilgiler denetimden geçmiştir.	Sayı	14	14	47	76	46	197	3,6	1,13
	%	7,1	7,1	23,9	38,6	23,4	100,0		
e6 Kuruluşumuzun kurumsal sosyal sorumluluk ve hukuki sorumlulukları da kamuoyu ile paylaşılmaktadır.	Sayı	15	19	55	68	40	197	3,5	1,15
	%	7,6	9,6	27,9	34,5	20,3	100,0		

Tablo 16'daki şeffaflık ilkesini oluşturan ifadelere verilen cevapların ortalamaları incelendiğinde en yüksek puana sahip ilk üç ifade “Kuruluşumuzun resmi internet sitesinde faaliyet raporları ve mali durum bilgileri düzenli olarak

yayınlanmaktadır. ”, “Kuruluşumuzda kamuoyu ile paylaşılan finansal durum ve faaliyetler sonuçlarına ilişkin bilgiler denetimden geçmiştir. ”, “Kuruluşumuzun kurumsal sosyal sorumluluk ve hukuki sorumlulukları da kamuoyu ile paylaşılmaktadır. ” olarak ortaya çıkmaktadır. En düşük puana sahip üç ifadenin ise “Kuruluşumuzla ilgili olumlu bilgilerin yanında, olumsuz bilgiler de kamuoyuna duyurulmaktadır.”, “Kuruluşumuzla ilgili kamuoyu ile paylaşılan bilgiler kullanıcılar tarafından analiz yapmaya imkân sağlamaktadır.”, “Kuruluşumuzun yönetiminde ve mal varlığında meydana gelen değişiklikler, zamanında kamuoyuna duyurulmaktadır.” olduğu anlaşılmaktadır.

3.6.7. Hesap Verebilirlik İlkesi İfadelerinin Frekans Dağılımları

Hesap verebilirlik ilkesi ifadelerinin frekans/sıklık dağılımı, ortalama ve standart sapmaları aşağıda Tablo 17’de verilmektedir.

Tablo 17. Hesap verebilirlik İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları

		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum / ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam	Ortalama	SS
f1 Yönetim kurulumuzda kararların alınmasında, Genel Müdür ve Yardımcılarının ağırlığı ve etkisi daha fazladır	Sayı	19	14	45	53	66	197	3,7	1,27
	%	9,6	7,1	22,8	26,9	33,5	100,0		
f2 Kuruluşumuz yöneticilerine, verdikleri hatalı emir ve talimatlardan dolayı, görevdeyken denetçiler tarafından hesap sorulabilmektedir.	Sayı	32	25	70	44	26	197	3	1,24
	%	16,2	12,7	35,5	22,3	13,2	100,0		
f3 Kuruluşumuza, kamu denetçilerinin dışında, özel bağımsız denetim birimleri tarafından etkili denetimler yapılmaktadır.	Sayı	26	27	51	49	44	197	3,3	1,31
	%	13,2	13,7	25,9	24,9	22,3	100,0		
f4 Yönetim Kurulumuz aldığı kararlarda ilgili paydaşlara bilgilendirme yapmaktadır.	Sayı	13	26	64	57	37	197	3,4	1,13

Tablo 17 (Devam). Hesap verebilirlik İlkesi İfadelerinin Frekans /Sıklık Dağılımı, Ortalama ve Standart Sapmaları

	%	6,6	13,2	32,5	28,9	18,8	100,0		
f5 Kuruluşumuzda yetki ve sorumluluklar açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmiştir.	Sayı	13	25	43	69	47	197	3,6	1,1 7
	%	6,6	12,7	21,8	35,0	23,9	100,0		
f6 Kuruluşumuz bünyesindeki tüm çalışanlarımızın kendilerine sağlanan imkân ve kaynakları nasıl kullandıkları takip edilmektedir.	Sayı	22	24	70	57	24	197	3,2	1,1 5
	%	11,2	12,2	35,5	28,9	12,2	100,0		

Tablo 17’deki hesap verebilirlik ilkesini oluşturan ifadelere verilen cevapların ortalamaları incelendiğinde en yüksek puana sahip ilk üç ifade “Yönetim kurulumuzda kararların alınmasında, Genel Müdür ve Yardımcılarının ağırlığı ve etkisi daha fazladır”, “Kuruluşumuzda yetki ve sorumluluklar açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmiştir.”, “Yönetim kurulumuz aldığı kararlarda ilgili paydaşlara bilgilendirme yapmaktadır.” olarak ön plana çıkmaktadır. En düşük puana sahip üç ifadenin ise “Kuruluşumuz yöneticilerine, verdikleri hatalı emir ve talimatlardan dolayı, görevdeyken denetçiler tarafından hesap sorulabilmektedir.”, “Kuruluşumuz bünyesindeki tüm çalışanlarımızın kendilerine sağlanan imkân ve kaynakları nasıl kullandıkları takip edilmektedir.”, “Kuruluşumuza, kamu denetçilerinin dışında, özel bağımsız denetim birimleri tarafından etkili denetimler yapılmaktadır.” olduğu anlaşılmaktadır.

3.6.8. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Hataları Üzerindeki Etkisi

Kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebe hatalarının önlenmesi üzerindeki etkisini analiz etmek için oluşturulan hipotezler ve uygulanan çoklu regresyon analizinin sonuçları Tablo 18’de gösterilmektedir.

H1: Adillik ilkesi muhasebe hatalarının önlenmesinde etkilidir. (H1 red)

H2: Şeffaflık ilkesi muhasebe hatalarının önlenmesinde etkilidir. (H2 kabul)

H3: Hesap verebilirlik ilkesi muhasebe hatalarının önlenmesinde etkilidir. (H3 red)

H4: Sorumluluk ilkesi muhasebe hatalarının önlenmesinde etkilidir. (H4 red)

Tablo 18. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Hataları Üzerindeki Etkisi

	R	Düzeltilmiş R ²	Katsayı	Standart Hata	F/t	p	Tolerans	VIF	Durum İndeksi
MODEL (Constant)	,25 ^a	,06	2,45	0,22	3,05 11,08	,02* ,0*			1,00
ADİLLİK			0,16	0,07	1,80	0,07	0,63	1,58	9,58
SORUMLULUK			-0,17	0,09	-1,53	0,13	0,37	2,69	10,51
ŞEFFAFLIK			0,25	0,08	2,44	0,02	0,45	2,20	13,94
HESAP VEREBİLİRLİK			-0,18	0,09	-1,56	0,12	0,37	2,71	17,31

a. Bağımlı: MUHASEBE HATALARI

b. Bağımsız: (Sabit), HESAP VEREBİLİRLİK, ADİLLİK, ŞEFFAFLIK, SORUMLULUK

*0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır

Modelin geçerliliğini belirlemek için hesaplanan $F=3,05$ değeri ve $p=0,02<0,05$ olduğundan modelimiz istatistiksel olarak anlamlıdır.

Regresyon analizlerinde bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon (collinarity) olmaması gerekmektedir. Bağımsız değişkenler arasında korelasyon olup olmadığını ölçmek için tolerans katsayısı, VIF ve durum indeksi hesaplanmış ve bağımsız değişkenler arası korelasyon olmadığı tespit edilmiştir ($VIF<10$).

Bağımsız değişkenlerin katsayılarının sıfırdan farklı olup olmadığını ölçmek için hesaplanan t-testlerinin anlamlılık değerleri incelendiğinde sadece şeffaflığın ($p=0,02<0,05$) katsayılarının sıfırdan farklı olduğu tespit edilmiştir.

Analiz sonucuna göre şeffaflık ilkesinin muhasebe hatalarının önlenmesinde etkisi olduğu tespit edilmiştir. Katsayıların işareti incelendiğinde şeffaflığın, muhasebe hatalarının önlenmesinde pozitif yönde etkisi olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Adillik ilkesi, Hesap verebilirlik ve Sorumluluk ilkelerinin muhasebe hatalarının önlenmesinde etkili olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

3.6.9. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi

Kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebe hilelerinin önlenmesi üzerindeki etkisini analiz etmek için oluşturulan hipotezler ve uygulanan çoklu regresyon analizinin sonuçları Tablo 19’da gösterilmektedir.

Kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebe hileleri üzerine etkisinin olup olmadığının araştırıldığı hipotezler:

H5: Adillik ilkesi muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkilidir. (H5 red)

H6: Şeffaflık ilkesi muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkilidir. (H6 kabul)

H7: Hesap verebilirlik ilkesi muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkilidir. (H7 red)

H8: Sorumluluk ilkesi muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkilidir. (H8 kabul)

Tablo 19. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi

	R	Düzeltilmiş R ²	Katsayı	Standart Hata	F/t	p	Tolerans	VIF	Durum İndeksi
MODEL	,30	,07			4,83	,00*			
(Constant)			2,32	0,24	9,61	0,00*			1,00
ADİLLİK			0,12	0,07	1,40	0,16	0,63	1,58	9,58
SORUMLULUK			-0,32	0,09	-2,85	0,01*	0,37	2,69	10,51
ŞEFFAFLIK			0,23	0,09	2,21	0,03*	0,45	2,20	13,94
HESAP VEREBİLİRLİK			-0,16	0,10	-1,42	0,16	0,37	2,71	17,32

a. Bağımlı: MUHASEBE HİLELERİ

b. Bağımsız: (sabit), HESAP VEREBİLİRLİK, ADİLLİK, ŞEFFAFLIK, SORUMLULUK

*0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır

Modelin geçerliliğini belirlemek için hesaplanan F=4,83 değeri ve p =0,00<0,05 olduğundan modelimiz istatistiksel olarak anlamlıdır.

Bağımsız değişkenlerin katsayılarının sıfırdan farklı olup olmadığını ölçmek için hesaplanan t-testlerinin anlamlılık değerleri incelendiğinde sorumluluk ve şeffaflık ilkelerinin katsayılarının sıfırdan farklı olduğu tespit edilmiştir (p<0,05).

Analiz sonucuna göre sorumluluk (p=0,01<0,05) ve şeffaflık (p=0,03<0,05) ilkelerinin muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Katsayıların işareti incelendiğinden sorumluluk ilkesinin negatif, şeffaflık ilkesinin ise pozitif yönde etkisi olduğu anlaşılmaktadır.



4. SONUÇ VE ÖNERİLER

20. yüzyılın sonlarına doğru büyük şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları ve finansal krizler, şirketlerin yönetim yapılarının ve uygulamalarının ciddi şekilde sorgulanmasına neden olmuştur. Bu olaylar, yatırımcıların ve genel kamuoyunun şirketlerin hesap verebilirliğine ve şeffaflığına duyduğu güveni sarsmıştır. Muhasebe skandallarının ardından birçok ülkede kurumsal yönetimi güçlendirmek amacıyla yasal düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca, uluslararası yatırımcılar, yatırımlarını yönlendirecekleri şirketlerde güçlü kurumsal yönetim uygulamalarını talep etmeye başlamışlardır.

Hissedarlar ve diğer paydaşlar, şirketlerin yalnızca finansal performanslarına değil, aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim konularındaki performanslarına da önem vermektedir. Bu da kurumsal yönetim ilkelerinin daha geniş bir perspektiften ele alınmasına sebep olmaktadır. Teknolojinin ilerlemesi ve bilgiye erişimin kolaylaşması, şirketlerin şeffaf ve hesap verebilir olma gerekliliğini artırmaktadır. İnternet ve sosyal medya gibi araçlar, şirketlerin faaliyetlerini daha yakından takip etmeyi ve değerlendirmeyi mümkün kılmaktadır. Bu durum başta hissedarlar ve diğer paydaşlar olmak üzere tüm bilgi kullanıcılarının haklarının korunmasına yönelik etkin kurumsal yönetim anlayışını ön plana çıkarmaktadır.

Etkin bir kurumsal yönetim anlayışı için şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adillik diye dört temel ilke benimsenmiştir. Bu ilkeler, şirketlerin finansal işlemlerini ve raporlamalarını daha güvenilir, şeffaf ve hesap verebilir hale getirerek, hata ve hile risklerinin minimize olmasına katkı sağlamıştır.

Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kurumsal yönetim ilkelerinin etkisini belirlemek amacıyla yapılan çalışma sonucunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Kurumsal yönetim ilkelerinden sadece şeffaflık ilkesinin muhasebe hatalarının önlenmesinde pozitif yönde etkisi olduğu saptanmıştır. Diğer ilkelerin (adillik, hesap verebilirlik, sorumluluk) muhasebe hataları üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı belirlenmiştir.

Kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ve şeffaflık ilkelerinin muhasebe hilelerinin önlenmesinde etkili olduğu saptanmıştır. Sorumluluk ilkesinin muhasebe

hilelerini önlemede negatif yönde etkisi olduğu anlaşılmıştır. Şeffaflık ilkesinin muhasebe hilelerinin önlenmesinde pozitif bir etkisi olduğu ortaya çıkmıştır.

Yapılan çalışma sonucunda işletmelere kurumsal yönetim ile ilgili aşağıdaki önerilerde bulunulabilir.

İşletmelerin muhasebe sistemlerinde şeffaflığı artırmak için gerekli adımları atmaları gerekmektedir. Bu finansal bilgilerin zamanında ve doğru bir şekilde paylaşılmasını, tüm işlemlerin kayıt altına alınmasını ve bu bilgilerin paydaşlarla açık bir şekilde paylaşılması gerektiği anlamına gelmektedir. Şeffaflık politikaları belirlenmeli ve tüm çalışanların bu politikalara uygun davranmaları sağlanmalıdır.

Sorumluluk ilkesinin muhasebe hatalarını önlemede negatif yönde etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle işletmelerin sorumluluk ilkesini yeniden gözden geçirmeleri bunun yanında ilkenin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak için gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Yönetim kurulu ve üst yönetim sorumluluklarının bilincinde olmalı ve mali raporlamaların doğruluğundan emin olmalıdır. Bunu yapabilmek için de bağımsız denetim şirketleri ile işbirliği yapılarak düzenli denetimler yapılmalı ve denetim sonuçları paydaşlarla paylaşılmalıdır. Çalışanların kurumsal yönetim ilkeleri hakkında eğitilmesi ve bu ilkelerin önemi hakkında farkındalıklarının artırılması gerekmektedir. Özellikle şeffaflık ve sorumluluk ilkelerinin önemine vurgu yapılmalıdır. Kurumsal yönetim ilkelerinin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı düzenli olarak izlenmeli ve değerlendirilmelidir. İzleme ve değerlendirme sürecinde yönetim kurulu ve denetim komiteleri bu sürecin başında yer almalı ve gerekli adımları atmalıdır.

İşletmelerde muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi için düzenli eğitim programları ile çalışanların etik davranış ve kurumsal yönetim ilkelerine uygun hareket etmeleri teşvik edilmelidir. Kurumsal yönetim anlayışı tüm işletmede hâkim kılınmalı, etik kültürü oluşturulmalı ve etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması sürdürülmesi sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(22), 120-135.
- Abdioğlu, H., & Dinç, E. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, XII(21), 157-184.
- Acar, A., & Coşkun, A. (2012). Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(34).
- ACFE. (2018). *2018 Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse*. Austin: The Association Of Fraud Examiners. Mart 26, 2020 tarihinde <http://www.acfe.com/rtn2018/docs/2018-report-to-the-nations.pdf> adresinden alındı
- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366. Şubat 20, 2019 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/32358> adresinden alındı
- Africa, I. o. (2016). *King IV Report on Corporate Governance for South Africa*.
- Aktan, C. (2006). *Kurumsal Şirket Yönetimi*. Ankara: SPK Yayınları.
- Aktan, C. (2013). Kurumsal Şirket Yönetimi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 161-162.
- Aktan, C., & Börü, D. (2007). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk*. İstanbul: İGİAD Yayınları.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C., & Albrecht, C. C. (2008). Current Trends in Fraud and its Detection. *Information Security Journal: A Global Perspective*, s. 3.
- Alp, A., & Kılıç, S. (2014). *Kurumsal Yönetim: Nasıl Yönetilmeli?* (1. b.). İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık ve Yapımcılık A.Ş.
- Arkun, O. (1975). *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*. İstanbul: İİTİA Yayınları.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 191-205. Nisan 29, 2019 tarihinde <https://dergipark.org.tr/download/article-file/18906> adresinden alındı
- Attila, İ. (2016). *Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları* (1. b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Aytekin, S., & Hasan Sezgin, M. Y. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 69-89. <https://dSPACE.balikesir.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12462/4033/sinan-aytekin.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden alındı
- Başak, A., Gürbüz, G., Hakan, C., & Cebeci, Y. (2017). Kurumsal Yönetim Algısı ile Kurumsal Yönetim Notu Arasındaki İlişkinin Analizi. *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*(107), 161-186.
- Batı, M. (2017). *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma: ve Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı* (1. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M., & Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*. (Yüksek Lisans Tezi), Edirne. <http://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden alındı
- Bircan, G. (2015). Kâr Amaçsız İşletmelerde Hile Denetimin Önemi. *Mali Çözüm*, XII(12), 93-115. Nisan 27, 2019 tarihinde <http://openaccess.iku.edu.tr/handle/11413/3413> adresinden alındı
- Bozkurt, N. (2000, Nisan). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 15-22.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri* (2. b.). İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Candemir, A. (2009). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Etkileyen Faktörler. *Ege Akademik Bakış*, 9(2), 659-675.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, XV(2), 403-448.
- Claessens, S., & Yurtoğlu, B. (2013). Corporate governance in emerging markets: A survey. *Emerging Markets Review*(15), 1-33. doi:<https://doi.org/10.1016/j.ememar.2012.03.002>
- Çelik, T. (2010). Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma.
- Çömlekçi, F., Yılandı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Kardeş Selimoğlu, S., & Kaya, E. (2007). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. F. Çömlekçi (Dü.). içinde Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 839.
- DELOITTE ve TKYD . (2006). *Nedir Bu Kurumsal Yönetim?* Kasım 27, 2018 tarihinde

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Nedir%20bu%20kurumsal%20yonetim.pdf> adresinden alındı

- Demir, H. (2013). *Sermaye Piyasası Kurulu'nun Anonim Şirketlerdeki Yönetim Kuruluna İlişkin Kurumsal Yönetim İlkeleri* (1 b.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık .
- Doğan, M. (2007, Eylül). Şirketlerin Yönetiminde Temsil Sorunu ve Kurumsal Yönetim. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1(8), 130-145.
- Doğanay, A., Ataizi, M., Şimşek, A., Balaban Salı, J., & Akbulut, Y. (2012). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. (A. Şimşek, Dü.) Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1619.
- Dölen, T. (2012). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Kurumsal Yönetim Konusundaki Sorumlulukları*. Doktora Tezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> adresinden alındı
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama* (2. Baskı b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Erkan, M., & Arıcı, N. D. (2011). Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kurulu'na Kayıtlı Halka Açık Şirketlere İlişkin Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 29-45.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. *Suleyman Demirel University Journal Of Faculty Of Economics & Administrative Sciences*, 13(1), s. 229-237.
- Ertürk, A. (2010). İşletmelerde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Örnek Bir Uygulama.
- Gökgöz, A. (2012). Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(3-4), 313-331.
- Gujarati, D., & Porter, D. (2008). *Temel Ekonometri* (4.Baskı b.). Literatür Yayınları.
- Gündüz, Ç. (2018). İşletmelerde Finansal Tablo Hileleri ve Hile Denetimi. *Anka e-Dergi*, 3(2), 12-24.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi* (3. b.). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (1994). *Denetim* (6. b.). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (13. Baskı b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gürer, H. (2019). *Kurumsal Yönetim*. Şubat 28, 2019 tarihinde Deloitte Türkiye: <https://www2.deloitte.com/tr/tr.html> adresinden alındı

- Haftacı, V. (2010). *Yönetim Muhasebesi* (4. b.). İzmit: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi* (2. b.). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hitt, M., Ireland, R., & Hoskisson, R. (2016). *Strategic management: Competitiveness and globalization* (12. b.). Cengage Learning.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2012, Ocak 1). Ocak 15, 2019 tarihinde www.vergi.mevzuati.org: <http://www.vergimevzuati.org/yenittk.pdf> adresinden alındı
- Kadıoğlu, E. (2021). *Kurumsal Yönetim: Gelişimi, Teorileri ve Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kalaycı, Ş. (2006). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Karpuzoğlu, E. (2010). *Kurumsal Yönetişimde Yönetim Kurulu* (1. b.). İstanbul: Hayat Yayın Grubu.
- Kılıç, S. (2008). Halka Açık Şirketlerin Kamuyu Aydınlatma, Şeffaflık ve Kurumsal Yönetim İlkeleri Açısından Mevzuata Uyum Kapasitelerinin Geliştirilmesi. *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 10(56).
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Eskişehir.
- Kula, V. (2006). *Kurumsal Yönetim: Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği* (1. b.). İstanbul: Papatya Yayıncılık.
- Kumkale, İ. (2011). *Genel İşletme* (7. Baskı b.). Trabzon: MuratHan Yayınevi.
- Kutukız, D., & Öncü, M. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, XII(41), 131-139. Mayıs 15, 2019 tarihinde <https://dergipark.org.tr/download/article-file/426592> adresinden alındı
- Küçük, E., & Uzay, Ş. (2009, Ocak-Haziran). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(32), 239-258.
- Küçük, O. (2015). *Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi* (8. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Küçüksözen, C., & Küçükkocaoğlu, G. (2005). Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilginin Rolü. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*(16).
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Acar Matbaası.

- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8)*. (2007, 07 15). <http://www.resmigazete.gov.tr>. adresinden alındı
- Nergiz, H. (2014). Otel İşletmelerinde Hata Yönetiminin Psikolojik Güvenlik, Örgütsel Performans ve Örgütsel Öğrenme Üzerindeki Etkisi. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 26(2), 221-237. Şubat 23, 2019 tarihinde http://anatoliajournal.com/atad/depo/dergiler/Cilt26_Sayi2_Yil2015_1465332017.pdf adresinden alındı
- OECD. (2004). *Principles of Corporate Governance*. Ekim 30, 2018 tarihinde www.oecd.org adresinden alındı
- OECD. (2015). *G20/OECD Principles of Corporate Governance*. OECD Publishing.
- Okay, S. (2011). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*. Yüksek Lisans tezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden alındı
- Özçift, A. (2014). *Otomotiv Endüstrisinde Simülasyon Çalışması*. Yüksek Lisans Tezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden alındı
- Özeroğlu, A. İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, II(2), 180-196. Nisan 27, 2019 tarihinde <http://www.asosjournal.com/Makaleler/834654103> adresinden alındı
- Öztan, M. (2013). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Kurumsal Yönetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> adresinden alındı
- Özyörük, B., & Özcan , E. (2008). Analitik Hiyerarşi Sürecinin Tedarikçi Seçiminde Uygulanması: Otomotiv Sektöründen Bir Örnek. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 133-144. <http://dergipark.gov.tr/sduibfd/issue/20834/223215> adresinden alındı
- Paslı, A. (2004). *Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetim*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Pehlivanoğlu, Ş. (2006). *Toplam Kalite Yönetimi Sürecinde Kurum İçi İletişim Etkiliğinin Sağlanmasında Poka-Yoke Tekniği*. Yüksek Lisans Tezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden alındı
- Reisoğlu, S. (1995). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (10. b.). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Savcı, M. (2013). *Şirketler Muhasebesi* (6. b.). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Sermaye Piyasası Kurumu. (2004, KAsım). *Sermaye Piyasası Kurulu*. Ocak 8, 2019 tarihinde www.spk.gov.tr: <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/68> adresinden alındı

- Söyler, H. (2017). İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Hileler. Aralık 22, 2017 tarihinde <http://www.alomaliye.com/2003/08/30/isletme-yonetimleri-tarafından-yapılan-hileler/> adresinden alındı
- Şahinoğlu, Ö., & Arslan, A. (2024). Kurumsal Yönetimden Kaçınma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 23(71), 217-232. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1335514> adresinden alındı
- Tarhan Mengi , B., & Yılmaz Türkmen, S. (2013). Yatırım Hileleri. *Öneri Dergisi*, 10(39).
- Terzi, S. (2012). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliği Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(54), 51-64. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/426975> adresinden alındı
- Terzi, S., Gör, Y., & Kıymetli Şen, İ. (2016). Şeffaflık Açısından Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Finansal Raporlamanın Süresi Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 673-705. Nisan 28, 2019 tarihinde <https://www.academia.edu> adresinden alındı
- Tetik, N. (2013). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemelerinin İşletmelerin Finansal Yönetimi Üzerinde Etkileri. Malatya: İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi.
- Toraman, C., & Abdioğlu, H. (2008). İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 96-109.
- Trevino, L., & Webster, J. (1992). *Bilgisayar aracılı iletişimde akış: Elektronik posta ve sesli mesaj değerlendirmesi ve etkileri. İletişim Araştırması*.
- Tricker, B. (2015). *Corporate Governance: Principles, Policies and Practices* (3. b.). Oxford: Oxford University Press.
- Tuan, K. (2016). Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan İşletmelerde Etkin İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Göstergeleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 159-183. <http://content.ebscohost.com/ContentServer.asp> adresinden alındı
- Tüm, K. (2013). Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(2), 93-112.
- TÜSİAD. (2002). *Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi*. Ekim 30, 2018 tarihinde <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/1877-kurumsal-yonetim-en-iyi-uygulama-kodu--yonetim-kurulunun-yapisi-ve-isleyisi> adresinden alındı

- TÜSİAD. (2006). Kurumsal Risk Yönetimi. *Denetim*(4), 17-30. Şubat 2019, 28 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208927> adresinden alındı
- Uşul, H., Titiz, İ., & Ateş, B. (2011). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumunda Etkinliğı: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48-54.
- Uyar, M. (2018). Muhasebede Hata Yönetimi ve İş Performansı Arasındaki İlişkinin Görev Karmaşıklığı Bağlamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(55), 141-160.
- Uyar, S. (2017, 12 26). *İşletme yönetimi tarafından yapılabilecek hileler ve korunma yöntemleri*. [www.muhasebetr.com: http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/009/](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/009/) adresinden alındı
- Ülgen, H., & Mirze, K. (2013). *İşletmelerde Stratejik Yönetim* (7. b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Wolfe, D., & Hermanson, D. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *CPA Journal*, 74(12), 38-42.
- www.spk.gov.tr. (2017, 07 12). www.spk.gov.tr.
- www.tdk.gov.tr. (2017, 04 13). www.tdk.gov.tr.
- Yahya, Ş. (2011). *Sıfır Hatalı Sistem Tasarımı ve Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden alındı
- Yazıcı, K. (2007). *İşletme Bilimine Giriş* (4. Baskı b.). Trabzon: Derya Kitabevi.

EKLER

Ek-1. Anket Formu

Değerli Katılımcı,

Bu anket, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Neval DEMİRCİ tarafından Doç. Dr. Mustafa SAVCI danışmanlığında yürütülen yüksek lisans tezi için Rize ili bölgesindeki özel ve kamu sektöründe faaliyet gösteren çay işletmeleri yöneticileri üzerine yapılmak üzere tasarlanmıştır.

Bu anketten elde edilen veriler sadece bilimsel araştırma amaçlı kullanılacaktır. Araştırma sonuçlarında araştırmanın yapıldığı işletmelerin adları ile anketi dolduran çalışanların isimleri kesinlikle kullanılmayacaktır. Bu nedenle isminizi ve işletmenizin adını belirtmenize gerek yoktur. Vereceğiniz cevaplar kapalı zarf içinde alınarak gizli tutulacak, hiçbir şahıs ve/veya kurumla paylaşılmayacaktır.

Soruları cevaplarken göstereceğiniz dikkat ve içten cevaplar vermeniz araştırmanın sağlıklı ve güvenilir olabilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Anketin içeriği, anlaşılabilirliği ve uygulanması ile ilgili yorum ve önerileriniz için iletişime geçebilirsiniz. **Zaman ayırdığınız için ve araştırmaya katkılarınızdan dolayı çok teşekkür ederiz.**

Neval DEMİRCİ
Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi

Danışman: Doç.Dr. Mustafa Savcı
Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi

Çalıştığınız çay işletmesi ile ilgili olarak lütfen aşağıdaki ifadelere katılma derecenizi (1 ile 5 arasında) belirtiniz. 1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum <i>Size uygun seçeneği "X" ile belirtmeniz yeterli olacaktır.</i>			
I-Demografik İfadeler: (Size uygun seçeneği "X" ile belirtmeniz yeterli olacaktır.)			
1	İşletmeniz hangi sektörde faaliyet göstermektedir?	☐ Kamu	☐ Özel
2	Cinsiyetiniz?	☐ Kadın	☐ Erkek
3	Yaş sınıfınız?	☐ 31'den küçük 45 ☐ 45 ve üzeri	☐ 31-38 ☐ 38-45
4	Eğitim düzeyiniz?	☐ İlkokul ☐ Ortaokul ☐ Lise ☐ Önlisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora ☐ Lisans	
5	Çay işletmesindeki pozisyonunuz?	☐ İşletme Müdürü ☐ Tarım Kısım Müdürü ☐ İşletme Müdür Yardımcısı ☐ İşletme ve Üretim Kısım Md. ☐ Muhasebe Kısım Müdürü ☐ Bakım Onarım Kısım Müdürü ☐ Personel Kısım Müdürü ☐ Diğer Cevabınız " Diğer " olursa, Lütfen belirtiniz:	
6	Bu işletmedeki hizmet süreniz?	☐ 6 yıldan daha az ☐ 6-10 yıl ☐ 10-15 yıl ☐ 15-20 yıl ☐ 20 yıl ve üzeri	

Ek-1 (Devam). Anket Formu

7	İşletmenizdeki çalışan sayısı?	[] 0-50 151 ve üzeri	[] 51-100	[] 101-150	[]	
•	A-Kurumunuzdaki Olası Muhasebe Hataları ile İlgili Yargılar	1	2	3	4	5
1	Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	1	2	3	4	5
2	Kayıt esnasında yapılan hatalardır.	1	2	3	4	5
3	Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	1	2	3	4	5
4	Finansal tablolar üzerinde yapılan hatalardır.	1	2	3	4	5
5	Personel dikkatsizlikleri nedeni ile meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5
6	Kurum yöneticilerinin hatalarından dolayı meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5
7	Müstahsiller ile ilgili hatalı ve yanlış verilerden kaynaklanmaktadır.	1	2	3	4	5
8	İşletmenin alacak ve borçlarının mahsup edilerek bilançoda gösterilmesinden dolayı meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5
9	Kurum yöneticilerinin tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5
10	Kurum yöneticilerinin kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5
•	B-Kurumunuzdaki Olası Muhasebe Hileleri ile İlgili Yargılar	1	2	3	4	5
1	Belli bir kasıt taşıyan hatalardır.	1	2	3	4	5
2	Alım satım işlemleri gerçekleşmeden kayıt altına almadır.	1	2	3	4	5
3	Finansal tablolardaki önemli kalemler maskelenerek yapılan işlemlerdir.	1	2	3	4	5
4	Bilgisayar üzerinden yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
5	İşletmenin gerçek durumunu göstermeyerek işletmeye menfaat sağlamak amacıyla yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
6	Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
7	İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
8	Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
9	Yöneticiler kanunlardaki boşluklardan yararlanmak için hileye başvururlar.	1	2	3	4	5
10	Yöneticiler kurumu kârlı göstermek için hileye başvururlar.					
•	C-Kurumsal Yönetim Adillik İlkesi ile İlgili Yargılar	1	2	3	4	5
1	Kuruluşumuz çalışanları ve yöneticileri aynı yemekhanede birlikte yemek yerler.	1	2	3	4	5
2	Kuruluşumuz paydaşlarının bize karşı haksız olarak mahkemeye başvurusu, onlarla tekrar birlikte çalışmamızı engellemez.	1	2	3	4	5
3	Kuruluşumuzun bir lojman talimatı olmakla birlikte, yönetimce layık görülen bir personele lojman vermede öncelik sağlanmaktadır.	1	2	3	4	5
4	Kuruluşumuz tüm ortaklara karşı haklarının ihlal edilmesi halinde yeterli telafi ya da tazminat elde etme olanağı tanır.	1	2	3	4	5
5	Kuruluşumuzun aldığı önemli kararlarında da paydaşların etkisi vardır.	1	2	3	4	5
6	Kuruluşumuzda tüm paydaşları etkileyebilecek zamanında ve düzenli olarak şirket hakkında açıklayıcı bilgi elde etme hakkına sahiptir.	1	2	3	4	5
	D- Kurumsal Yönetim Sorumluluk İlkesi ile İlgili Yargılar					

Ek-1 (Devam). Anket Formu

1	Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuzun stratejik rehberliğini etkili biçimde yürütmektedir.	1	2	3	4	5
2	Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuz yönetimini etkili biçimde denetlemektedir.	1	2	3	4	5
3	Kuruluşumuzun üst yönetimi, kendisine verilen bilgilerle yetinmemekte, ek bilgiler sağlayarak değerlendirmeler yapmakta ve bilgilerini sürekli yenilemektedir.	1	2	3	4	5
4	Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuzdaki bütün faaliyetlerin mevzuat ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini sağlar.	1	2	3	4	5
5	Kuruluşumuzun üst yönetimi, şirket ve çalışanlar için iş ahlakı kurallarını belirler ve uygulanmasını sağlar.	1	2	3	4	5
6	Kuruluşumuzun üst yönetimi, kuruluşumuzla doğrudan ve/veya dolaylı çıkar ilişkisi olmayan kimselerden oluşur.	1	2	3	4	5
E-Kurumsal Yönetim Şeffaflık İlkesi ile İlgili Yargılar						
1	Kuruluşumuzla ilgili olumlu bilgilerin yanında, olumsuz bilgiler de kamuoyuna duyurulmaktadır.	1	2	3	4	5
2	Kuruluşumuzun resmi internet sitesinde; faaliyet raporları ve mali durum bilgileri düzenli olarak yayınlanmaktadır.	1	2	3	4	5
3	Kuruluşumuzun yönetiminde ve mal varlığında meydana gelen değişiklikler, zamanında kamuoyuna duyurulmaktadır.	1	2	3	4	5
4	Kuruluşumuzla ilgili kamuoyu ile paylaşılan bilgiler kullanıcılar tarafından analiz yapmaya imkân sağlamaktadır.	1	2	3	4	5
5	Kuruluşumuzda kamuoyu ile paylaşılan finansal durum ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler denetimden geçmiştir.	1	2	3	4	5
6	Kuruluşumuzun kurumsal sosyal sorumluluk ve hukuki sorumlulukları da kamuoyu ile paylaşılmaktadır.	1	2	3	4	5
F- Kurumsal Yönetim Hesap Verebilirlik İlkesi ile İlgili Yargılar						
1	Yönetim Kurulumuzda kararların alınmasında, Genel Müdür ve Yardımcılarının ağırlığı ve etkisi daha fazladır.	1	2	3	4	5
2	Kuruluşumuz yöneticilerine, verdikleri hatalı emir ve talimatlardan dolayı, görevdeyken denetçiler tarafından hesap sorulabilmektedir.	1	2	3	4	5
3	Kuruluşumuza, kamu denetimlerinin dışında, özel bağımsız denetim birimleri tarafından etkili denetimler yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
4	Yönetim Kurulumuz aldığı kararlarda ilgili paydaşlara bilgilendirme yapmaktadır.	1	2	3	4	5
5	Kuruluşumuzda yetki ve sorumluluklar açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmiştir.	1	2	3	4	5
6	Kuruluşumuz bünyesindeki tüm çalışanlarımızın kendilerine sağlanan imkân ve kaynakları nasıl kullandıkları takip edilmektedir.	1	2	3	4	5

ETİK KURUL KARARI



T.C.

RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER ETİK KURULU

DEĞERLENDİRME RAPORU

Toplantı Tarihi : 30/03/2023

Toplantı K. Sayısı : 2023/136

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Öğr. Gör. Neval DEMİRCİ'nin "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Yönetim İlkelerinin Etkisi ve Örnek Bir Uygulama" isimli projesi kapsamında yürütülecek çalışmalar için izin talebi kurulumuzca değerlendirilmiş olup;

- ☒ Etik açıdan uygun bulunmuştur.
- ☐ Etik açıdan uygun bulunmamıştır.
- ☐ Etik açıdan önerilen değişikliklerin yapılmasıyla uygun bulunmuştur.



Prof. Dr. Nebi GÜMÜŞ

Başkan