

## TRAKYA BÖLGESİ'NDE AYÇİÇEK YAĞI SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL ORTAMININ VARLIĞININ ÖLÇÜLMESİ

**Emre AKBULUT**

Öğr. Gör., Kırklareli Üniversitesi, Vize MYO, emreakbulut@klu.edu.tr

**Cüneyt AGUN**

Öğr. Gör., Trakya Üniversitesi, Havsa MYO, cuneytagun@trakya.edu.tr

### Özet

Globalleşme ile gelişen ekonomik ilişkilerin ve bunun etkisiyle işletmeler fiziki olarak büyüdükçe, işletme faaliyetleriyle oluşan işlemlerin sayılarının çokluğu ve karmaşıklığı nedeniyle işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmıştır. Dolayısıyla ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, iç kontrolü vazgeçilmez hale getirmiştir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, işletme yönetimleri ve bağımsız denetim firmalarına olan güveni sarsmıştır. İşletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun temel nedenlerinden birisi de, iç kontrol ortamlarının zayıflığı ve etkin bir iç kontrol sisteminin mevcut olmamasıdır.

Ayçiçek yağı sektörü Türkiye açısından en önemli sektörlerden birisidir. Bunun nedeni ayçiçeği bitkisinden; yağ, yem, boya maddesi, yakıt ve çok az miktarda da olsa sabun yağı elde edilmesidir. Ayçiçek yağı sanayi sayesinde ambalaj, kimya ve yem sanayi de canlılık kazanmaktadır. Türkiye İstatistik Kurumu 2014 yılı verilerine göre 1 milyon 523 bin ton ayçiçeği üreten Türkiye, kendine yeterli olmadığı için bu üründe net ithalatçı konumundadır. Geri kalan ihtiyacını karşılamak için 2014 yılında yaklaşık 1 milyar 178 milyon dolarlık ayçiçek yağı ithalatı yapmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, Kontrol Ortamı, İç Kontrol Sistemi, Ayçiçek Yağı Sektörü, Trakya Bölgesi

## MEASUREMENT OF INTERNAL CONTROL ENVIRONMENT ACROSS THE SUNFLOWER OIL INDUSTRY IN THRACE

### **Abstract**

With the physical growth of businesses as a result of globalization-driven economic relations, the growing number and complexity of operations brought about displacement of direct and immediate control for business activities through business management. Therefore, the resulting requirement for correct and reliable information made internal control indispensable. Accounting scandals and irregularities experienced in recent years have shaken the confidence for business management and independent audit firms. One of the fundamental reasons for this is caused by poor conditions in internal control environments as well as unavailability of an effective internal control system, posing issues for both businesses and respective parties.

Sunflower oil industry is one of the most important sectors for Turkey. Since it is possible to extract oil, feed, coloring agents as well as fuel and, despite being quite low in volume, soap oil through sunflower. Sunflower oil industry also facilitates dynamism across such industries as packaging, chemistry and feed industry. According to the Turkish Statistical Institute data from year 2014, Turkey produces 1 million and 523 thousand tons of sunflower, which makes it a net importer for reasons of failing to be self-sufficient in the production thereof. In 2014, Turkey therefore imported sunflower oil amounting to around USD 1 billion to meet the rest of its need.

**Key Words:** Internal Control, Control Environment, Internal Control System, Sunflower Oil Industry, Thrace

## GİRİŞ

Günümüzde işletmelerinde yöneticinin etkin ve verimli kararlar alabilmesi için, değer hareketlerinin sürekli takip edilmesi, tespit edilmesi ve sonuçlarının alınmasıyla işletmenin sürekli olarak kontrol edilmesi beklenmektedir. Özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme bünyelerinde oluşan büyümeler, kompleks işlemler, işletme faaliyetlerinin yüksek seviyelere çıkması bir takım problemler ortaya çıkmasına neden olmuştur. Üst yönetimlerin merkezden bütün işletme düzenine direkt hakim olamamaları ilk problem olarak ortaya çıkmaktadır (Ataman vd., 2001: 60). İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurularak ve yürütülerek giderilebilir. Bu kurulan etkin sistemin temelini de sağlam bir kontrol ortamı oluşturmaktadır.

Bu çalışmamızda diğer bileşenlere temel teşkil eden kontrol ortamı ve bu ortamı oluşturabilmek için gerekli unsurlar üzerinde durulacak ve Trakya bölgesinde Ayçiçek yağı sektöründe kontrol ortamının varlığı tespit edilmeye çalışılacaktır. Bu amaç doğrultusunda kontrol ortamının unsurların varlığına yönelik anket soruları yöneltilen ve çıkan sonuçlar bu doğrultuda analiz edilmeye çalışılacaktır.

### 1. İç Kontrol

Kontrol ile ilgili yapılan tanımlamalara bakıldığında, değişik şekillerde ifade edilmekte olsa da kontrol kelimesinin; önlem, düzen, düzenleme ve düzenleyici gibi kelimelerle aynı doğrultuda kullanıldığı görülmektedir. Her yazarın birleştiği bir diğer husus ise kontrolün yönetimin önemli bir fonksiyonu olduğudur (Memiş, 2006: 61). Bilindiği üzere kontrol, yönetimin beş temel fonksiyonundan (Planlama, Örgütlenme, Yürütme, Koordinasyon ve Kontrol) biridir.

Yönetimin beş temel fonksiyonundan biri olan kontrol, işletme faaliyet sonuçlarının başarımlarını ortaya koyarak, işletmenin hedeflerine sıhhatli bir şekilde ulaşmasını sağlayacak önlemler almaktır (Elitaş, 2004: 34).

İç kontrole ilişkin ilk tanımların 1940'lı yıllarda yapıldığı bilinmektedir. Özellikle dış denetçilerin, yapmakta oldukları işin işletmenin kontrol sisteminin incelenmesi dayandığını fark etmelerinden sonra iç kontrole olan alakanın artış gösterdiği bilinmektedir (Yılcı, 2006: 24).

İç kontrole ilişkin derinlemesine yapılan ilk araştırma 1949 yılında gerçekleştirilmiştir. Denetim yordamları komitesinin (CAP-The Committee on Accounting Procedure)

duyurduğu özel raporda iç kontrol aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (Güredin, 2007: 315-316): “İç kontrol örgütün (organizasyonun) planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içermektedir. Bu tanımın bu sözcüğü (iç kontrol) verilen anlamdan daha geniş olduğu kabul edilebilir. (Bu tanım) bir iç kontrol sisteminin muhasebe ve finansal bölümlerin işlevleriyle doğrudan ilgili birçok konularını aşan bir anlam taşımaktadır.”

Son gelinen evrede COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission) tarafından yapılmış ve denetim işletmeleri tarafından olduğu kadar bütün dünyada düzenleyici kurumlarca benimsenen tanım şu şekildedir (www.coso.org).

“Bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer tüm personeli tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu;

- Faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği,
- Finansal raporların güvenilirliği,
- Yürürlükteki mevzuata ve diğer yasal düzenlemelere uyum,

hedeflerinin gerçekleştirilmesine makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreçtir.”

## **2. Bir Sistem Olarak İç Kontrol**

İşletme yönetimleri kontrolünde içinde bulunduğu fonksiyonlarını yerine getirirken işletmeyi sağlıklı bir şekilde yönetebilmek için bir takım sistemlerden faydalanmaktadırlar. İşte yönetimlerin faaliyet sonuçlarını sağlıklı bir şekilde görebilmek ve gerekli önlemleri alabilmek için kullandıkları sistem iç kontrol sistemidir (Kaval, 2005: 121).

### **2.1. İç kontrol sisteminin tanımı ve yönetim açısından önemi**

Süreç içerisinde işletme yapılarında oluşan değişim neticesinde yönetimin kontrol fonksiyonunda da bir takım değişiklikler olmuştur. Bunun sonucu olarak kontrol bir iki kişiyi yerine getirdiği, sınırlı sayıda yapılan bir işlevden çıkmış ve bir ekip tarafından yapılan, defalarca tekrarlanan bir süreç haline gelmiştir. Bu süreç işletmede oluşturulan iç kontrol sistemleri tarafından yerine getirilmektedir (Tuan ve Memiş, 2007: 89).

İç kontrol sistemi; doğru ve güvenilir finansal verilerin istenildiği zaman ortaya konulması, yapılan yanlışlıkların ve usulsüzlüklerin saptanması ve engellenmesi, muhasebe kayıtlarını tam ve doğru bir biçimde yapılması, aktiflerin korunması, yönetim politikalarına sadakatin sağlanması da dahil olmak üzere uygulanmasına, işletme yönetiminin belirlenmiş hedeflere varılabilmesine yardımcı olmak amacıyla yönetim tarafından ortaya konan ve kabul edilen tüm politika ve prosedürler olarak tanımlanmaktadır (Kavut, 2000: 16).

İşletme içinde koordinasyonun sağlandığı, yetki ve sorumlulukların belli, her işin bir düzen içinde yapıldığı yani iç kontrol sisteminin var olduğu işletmelerde faaliyetlerde etkinliğin ve verimliliğin arttığı ve iç kontrolün işletmeyi hedeflerine ulaştırmada itici bir güç olduğu görülmektedir (Aksoy, 2005: 139-140). İç kontrol sisteminin olmaması; olası hatalı kararlar alınmasına, para, varlık ve gelir kaybına, hırsızlık ve usulsüzlüklerle karşı karşıya kalınmasına ve işletme hedeflerine ulaşamamasına sebep olmaktadır (www.denetimnet.net).

### **2.1.1. İç kontrol sisteminin bileşenleri**

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin yeter seviyede varlığının göstergeleri iç kontrol sisteminin bileşenleri olarak isimlendirilmektedir. Bileşenlerle ilgili Uluslararası Denetim Standartlarından “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol” standardı iç kontrol sistemi bileşenlerini “muhasebe sistemi”, “kontrol ortamı” ve “kontrol prosedürleri” olarak üç başlığa ayırmıştır (Lorton, 2005: 18; Kaval, 2007: 125). Uluslararası Denetim Standartlarından sonra iç kontroller için bir çatı oluşturan COSO konuyu daha derinlemesine incelenmiş ve şu beş bileşeni tespit etmiştir (Tarantino, 2005: 38-39; Kaval, 2007: 125):

- Kontrol Ortamı (Kontrol Çevresi)
- Risk Değerlendirmesi (Risk Belirlemesi)
- Bilgi ve İletişim
- Kontrol Prosedürleri (Kontrol Faaliyetleri)
- İzleme (Sistemin Gözetimi)

**Şekil 1.** COSO İç Kontrol Bileşenleri



**Kaynak:** Muthukrishnan, 2004: 2; Yılanıcı, 2006: 34; Pickett, 2005: 90

COSO, iç kontrol bileşenlerini Şekil 1’de görüldüğü gibi piramitle ifade etmeye çalışmıştır. Yukarıdaki piramitten de anlaşılacağı üzere, kontrol ortamı işletme personellerinin işlevlerini yerine getirmede ve kontrol mesuliyetlerini gerçekleştirmede bir atmosfer görevi sağlamaktadır. Kontrol ortamı, bununla beraber diğer bileşenler için bir temel oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle diğer bileşenleri çatısı altında bir araya getirmektedir (Erdoğan, 2006: 86).

Yönetim tarafından kontrol ortamı içerisinde işletme amaçlarına ulaşmada karşılaşılabilecek riskler belirlenmektedir. Kontrol faaliyetleri, bu riskleri ilgili yönetimin ortaya koyduğu zorunlu uygulamalardır. Kontrol faaliyetleri yapılırken gerekli bilgilerin toplanarak örgüt içerisinde iletişimin sağlanması gerekmektedir. En üstten tüm bu süreç takip edilmeli yani izlenmeli ve sistemde koşullara uygun gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (Yılanıcı, 2006: 34).

*Kontrol ortamı:* Kontrol ortamı bir prosedür öbeğine mahsus politika ve metotların etkinliğini tespit etmede, arttırılmasında veya azaltılmasında etkili olan çeşitli unsurların bütünüdür (Çatak, 2005: 2). IFAC (The International Federation of Accountants) içindeki Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)’nun UDS (Uluslararası Denetim Standardı)-400’ de bulunan tanımlamaya göre kontrol ortamı, iç kontrol sisteminden sorumlu tepe yönetimin ve diğer yöneticilerin bakış açıları, hassasiyetleri ve tavırları ile iç kontrol sisteminin işletme bünyesindeki önemlilik seviyesidir. Kontrol ortamı belli kontrol işlemlerinin etkinliği konusunda çok önemlidir. Sağlam bir kontrol ortamı, örneğin, etkili bir iç denetim işlevi ve yoğun bütçe kontrolleri, belirli kontrol prosedürlerini önemli bir düzeyde etkinliğini arttırabilmektedir (IFAC, 2004: 359; TÜDESK, 2004: 4-5).

Kontrol ortamı, işletme yönetiminin belirlediği davranış kalıplarına ve yöntemlere uygunluğu sağlamada kontrole verilen öneme duyarlılığın artırılması isteğini yansıtmaktadır (Çatak, 2005: 2; Azaltun, 1999: 21). Başka bir deyişle, yönetim tarafından kontrol bilincinin yerleştirilmesidir.

Başarılı ve güçlü bir organizasyona sahip işletmenin kontrol ortamı aşağıdaki bileşenleri yerine getirmektedir (Frazier ve Spradling, 1996: 39):

- Dürüstlük ve etik değerler,
- Yeterliliğe bağlılık,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi,
- Yönetim felsefesi ve faaliyetleri yürütüm şekli,
- Organizasyon yapısı,
- Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları.

Dürüstlük ve etik değerler, çalışanların yeterliliği, yönetimin felsefesi ve yönetim kurulunca faaliyetlerin yürütüm şekli gibi faktörler vasıtasıyla çalışanların kontrol bilincini yerleştirecek organizasyonun yapısını belirlemektedir (Lindow ve Race, 2002: 9). İşletmede çalışan personelin kontrol bilincinin etkilenmesi örgütün niteliğine yön verdiği için aynı zamanda iç kontrol sisteminin de temelini oluşturmaktadır.

Denetçi, yukarıdaki kontrol ortamı unsurlarının zayıf ve güçlü yönleri ile bunları kontrol ortamı üzerindeki etkisini dikkate alarak kontrol ortamını tanımaya çalışmaktadır.

- *Dürüstlük ve etik değerler:* Kontrol ortamı varlığının en temel unsuru kontrolleri yerine getiren, geliştiren ve takip eden kişilerin dürüstlük ve etik değerlere bağlılığına bağlıdır. İşletmenin dürüstlük ve etik değerleri yönetim tarafından vurgulanan etkili davranış kalıpları sahip olması ve bütün çalışanların bu kalıplara uygun hareket etmesi durumunda işletmenin ahlaki değerler bütününe sahip olduğu söylenebilmektedir (Azaltun, 1999: 21; Cebeci, 2008: 3).

Dürüstlük ve etik değerlerin ortaya çıkardığı davranış kalıplarını temel hedefi, işletme faaliyetleri yerine getirilirken en üst seviyede mesleki standartlarda etkin bir performans ve genel kamu çıkarlarının gereksinimlerini sağlamaktadır (IFAC, 2005: 3; Aksoy, 2007: 402). Temel etik ilkeler ile davranış kurallarının bazıları şunlardır:

**Tablo 1.** Temel Etik İlkeler ile Davranış Kuralları

<b>Temel Etik İlkeler</b>
Güvenilirlik
Profesyonellik
Yüksek Hizmet Kalitesi
Doğruluk ve Dürüstlük
Tarafsızlık, Objektiflik, Önyargısızlık
Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Özen
Gizlilik ve Sır Saklama
Profesyonellik ve Sorumluluklarının Bilincinde Olma
Mesleki ve Teknik Standartlara Uyum

**Kaynak:** Aksoy, 2007: 403

- *Yeterliliğe bağlılık:* İşletme faaliyetleri yürütülürken yapılan işlerin gereklerini yerine getirmek için işi yapan personelin mesleki standartlara uygun bilgi ve yeteneğe sahip olması yeterliliği ifade etmektedir (Çatak, 2005: 4). Yeterliliğe bağlılık, işler için belirlenen yeterlilik düzeyi ve bu düzeyde minimum aranan bilgi ve yetenek kıstaslarının belirlenmesidir (Azaltun, 1999: 21-22). Yönetim bu yeterliliği pekiştirici iş tanımlamaları yapmalı ve bunları kararlılıkla uygulanmasını sağlamalıdır (Erdoğan, 2006: 88). Bu yaklaşım çalışanların işletme yönetimine ve uygulamalarına güven duymalarını sağlamaktadır. Yeterliliğe bağlılık işletmenin genel kontrol ortamının önemli unsurlarından biridir. Çeşitli işlevler için gerçekleştirilen iş tanımlarının istenilen düzeyde olup olmadığı, bu işlevleri yerine getiren çalışanların yerleştirilmesine yönelik yöntemlerin uygulanıp uygulanmadığı, eğitim ve denetimin istenilen düzeyde olup olmadığı kontrol ortamının bir unsuru olan yeterliliğe bağlılığın içerisinde (Cebeci, 2008: 4). Tanımlanan işlerin gereği olan gerekli mesleki yeterliliğe, eğitime ve tecrübeye sahip olunmaması, iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltan önemli faktörlerden biri olduğu düşünülmektedir. Bunun sonucu olarak işletme amaçları ve hedefleri bu durumdan olumsuz etkilenmekte ve hatta bu durum amaç ve hedefleri imkansız hale getirmektedir (Aksoy, 2007: 404). Bu yüzden işletme çalışanları verilen görevi istenildiği şekilde yapabilecek eğitim ve mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır. Bu amaçla insan kaynakları politikalarının gerçekleştirilmesi önem taşımaktadır.



- *Yönetim kurulu ve denetim komitesi:* Yönetim Kurulu, işletme sahipleri ve yönetim arasında fonksiyon gören ve çalışmalarında idare etme (yönetme), yol gösterme ve sorgulama mesuliyetleri olan bir komitedir. Bu mesuliyetler sebebiyle kurulun kimlerden meydana geldiği, üyelerinin eğitim seviyeleri ve iş tecrübeleri, yönetimden bağımsızlık seviyesi, faaliyetlerine olan sadakati ve uygun olup olmadığı gibi faktörler kontrol ortamına direkt etki etmektedir. Bunun yanında yönetim kurulu, yönetimden beklenen plan, proje ve başarımların beklentilerini oluşturmakta ve bu beklentileri izlemektedir. Bu husustaki etki ve etkinliği ve iç-dış denetçilerle oluşturulan etkin ilişkiler kontrol ortamını etkileyen diğer mühim hususlardır (Yılancı, 2006: 33).

İşletme sahiplerinin işletmede temsilcisi olarak seçilen yönetim kurulu işletme faaliyetlerini gerçekleştiren profesyonel yöneticilerin performansını gözetleyip denetlemektedir. Bu doğrultuda işletme hedeflerinin belirlenmesi, yasalara uygunluğun denetimi, etkin bir kontrol ortamının varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin izleyip denetlemektedir. Bu gözetim işini yönetim kurulu adına oluşturulan Denetim Komitesi yerine getirmektedir (Uyar, 2003: 51; Demirbaş ve Uyar, 2006: 130).

Denetim komitesi, işletmenin iç kontrol sistemini, finansal raporlama sürecini ve yasal düzenlemelere uygunluğunu izleyen bunun yanında dış denetim faaliyetlerine yardımcı olan dış denetçilerin bağımsızlığını denetleyen yönetim kurulu tarafından seçilmiş idari bir alt kuruldur (Uzay, 2003: 72).

Denetim komitesinin, iç kontrol ve uygunluğu ile ilgili önemli mesuliyetleri bulunmaktadır. Bunları şöyle özetleyebiliriz (Yılancı, 2003: 26):

- İşletmenin yıllık ve ara dönem finansal rapor ve analizlerle ilgili iç kontrol etkinliğini, bilgi teknolojilerindeki emniyet ve kontrolü de içine alacak şekilde değerlendirmek,
- İç ve dış denetçilerin finansal raporlar ev analiz ile ilgili iç kontrol değerlendirmelerinin boyutlarını öğrenmek ve önemli bilgi, belge, bulgu ve önerilerle ilgili raporları yönetim cevaplarıyla birlikte sağlamak ve değerlendirmek.
- Yasal düzenlemeler ve yönetmeliklere uygun olup olmadığını takip eden iç kontrol prosedürlerinin etkinliğini, yönetim araştırmalarının sonuçlarını ve her çeşit disiplin olayını yeniden bakmak,
- Yasal birimlerce yapılan tüm denetim bulgularını, görüşleri ve düşünceleri tekrardan incelemek,

- İşletme çalışanlarına ahlak kurallarını iletilmesi ve buna uygunluğun takip edilmesi için kullanılan süreci tekrardan incelemek,
- Yönetim ve hukuk müşavirliğinde yasalara uyumla ilgili her türlü gelişmeleri düzenli olarak takip etmektedir.
- *Yönetim felsefesi ve faaliyetleri yürütüm şekli:* Etkin bir kontrol ortamı için yönetim felsefesi çok önemlidir. Etkin kontrol ortamı yönetimin bu konuya bakışı ve yaklaşımına göre şekillenir. Eğer işletme yönetimi kontrollerin önemine inanırsa oluşturulan sisteme etkin kontrol prosedürleri koymak durumundadır. Kontrollere ilişkin işletme yönetiminin oluşturduğu felsefe ve yaklaşım risklerin minimize edilmesi, sağlıklı finansal raporlama ve iç kontrolün amaçlarına ulaşmasını sağlamasına yardımcı olmaktadır. Tabi bu felsefe ve yaklaşımın işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için alt kademelere etkin bir şekilde aktarılması ve benimsetilmesi çok önemlidir (Gönen, 2007: 21; Erdoğan, 2006: 89).  
İşletme yönetiminin felsefesi ve konuya yaklaşımı işletmenin kontrol ortamının önemli bir parçasıdır. Yöneticiler ve denetçiler iç kontrolü değerlendirirken bu faktörleri iyi anlamalı ve göz önünde bulundurmalıdır (Cebeci, 2008: 5).
- *Organizasyon yapısı:* Organizasyon yapısı, işletme amaçları doğrultusunda ihtiyaç duyduğu faaliyetlerin gerekli çalışanlar bulunarak ve bu faaliyetleri yerine getirmek için gerekli fiziki şartları sağlayarak örgütsel düzenleme yapılmasıdır. Başka bir ifade ile işletme çalışanlarının işlevlerini işletme amaçları doğrultusunda planlayarak bir sistem içerisinde kontrollerle yürütülmesidir (Gönen, 2007: 21; Erdoğan, 2006: 89).  
İşletme amaçları doğrultusunda faaliyetlerin iyi planlanmış, düzgün bir şekilde yürütülen, yönlendirilen ve kontrol edilen bir sistemin etkin bir şekilde işleyen organizasyon yapısının olmazsa olmazlarıdır. Etkin bir organizasyon yapısının oluşturulması amacıyla şu hususlara dikkat edilmesi istenmektedir (Çatak, 2005: 6):
  - İstenen mesuliyetlerin yapılabilmesi için gerekli kaynakların ve çalışanların temin edilmesi,
  - İşletme amaçlarına, işlevlerine, örgüt şekline ve yasalarca belirlenmiş kurallara uygun olarak mesuliyetlerin verilmesi ve yetkilerin aktarılması,
  - İstenen mesuliyetlerin yapılmasını kolaylaştırmak için bütçelerin ve iç raporların oluşturulması,

- Bir çalışanın veya departmanın, bir iş sürecini en başından en sonuna deyin yürütmesini engelleyecek iş dağılımının yapılması ve bütün işletme faaliyetlerinin takibinin gerçekleştirilmesi.
- *Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri:* Yetkilendirme, işletme çalışanlarına organizasyon yapısı içinde yürütecekleri faaliyetleri yapabilme gücünü ve karar alma sorumluluğunun sağlanmasıdır. Çalışanlara verilen bu yetki ve sorumlulukların biçimsel yöntemlerle düzgün ve yazılı bir biçimde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunun gerçekleştirilmediği organizasyon yapılarında biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı ve etkin bir kontrol ortamının oluşma olanağı bulamadı görülmektedir (Çatak, 2005: 6; Bozkurt, 2006: 124). Yetki ve sorumluluklar ile kontrolle ilgili hususların biçimsel yöntemlerle yazılı olarak bildirilmesi önemli bir konudur. Yetki ve sorumluluk verme tekniklerini gerçekleştirirken şu unsurlara dikkat edilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir (Azaltun, 1999: 24):
  - Yeterli düzeyde iş uygulamaları, çıkar çatışmaları ve iş yapma kuralları ile ilgili iş yapma politikaları,
  - İşletme gaye ve amaçları, yönetim işlevleri ve yasal zorunluluklarla ilgili yetkilerin devredilmesi ve mesuliyetlerin aktarılması,
  - Özel görevler, yapılan işin hesabını verme mükellefiyeti ve sınırlamaları anlatan iş tanımlamaları,
  - Sistemde yapılan değişimlerin kabulünde ve yetki verme işlemlerinde kullanılacak teknikleri gösteren bilgisayar sistemi belgeleri.

Ayrıca yetkilendirme yapılırken bir işin tüm sürecinin tek bir çalışan tarafından yapılması engellenmelidir. İşi gerçekleştiren, kaydeden ve koruyan çalışanların farklı kişiler olması sağlanmalıdır (Bozkurt, 2006: 124). Bu uygulama kişilerin birbirini kontrol etmesini sağlayacak ve kontrol ortamının etkinliğini arttıracaktır.

- *İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları:* Etkin bir kontrol ortamının oluşmasında dürüst, eğitilmiş, düzgün yetişmiş ve kaliteli çalışanların varlığı çok önemli bir faktördür. İç kontrol sisteminin kontrol prosedürlerini belirleyen, uygulayıp yürütülmesi çalışanların kalitesine ve dürüstlüğüne bağlıdır. Çalışanların dürüstlüğü, iyi eğitilmiş olup olmadığı ve mesleki yeterliliği işe almaktan motivasyona, eğitime ve ücrete kadar işletmede uygulanan insan kaynakları politikalarına bağlıdır. Bu yüzden uygulanan insan kaynakları politikaları iç kontrol sisteminin önemli bir parçasıdır (Güredin, 2007: 327;

Güredin, 2001: 133). İşletmelerde kayıpların oluşmasına insanların yaptığı hatalar ve hileler sebep olduğunu düşünürsek dünyanın en iyi sistemi de kurulmuş olsa işletme çalışanları ve yöneticileri dürüst, mesleki yeterliliği sahip ve kaliteli değiller ise sistemin düzgün ve etkin çalışması mümkün olmayacaktır (Azaltun, 1999: 25).

### **3. Trakya Bölgesi'nde Ayçiçek Yağı Sektöründe Kontrol Ortamı**

#### **3.1. Türkiye'de ayçiçek üretimi**

Türkiye'de yağından faydalanılan 10 adetten fazla farklı bitkinin tarımı gerçekleştirilmektedir. Bunlar; ayçiçeği, çığıt, mısır, susam, soya fasulyesi, zeytin, kolza, yerfıstığı, fındık, haşhaş, keten, kenevir ve aspir bitkileridir (Onurbaş, 2007: 22). Türkiye'de tarımı yapılan yağlı tohum bitkiler içerisinde ekim alanı ve üretim miktarı bakımından birinci sırada ayçiçek bitkisi yer almaktadır. Türkiye'de üretilen bitkisel yağların yaklaşık %50'si de ayçiçek bitkisinde sağlanmaktadır (www.gtb.gov.tr).

Dünyada ve Türkiye'de en önemli bitkisel yağ kaynağı ayçiçeğidir. Nüfus artışına paralel olarak ülkemizdeki bitkisel yağ ihtiyacı giderek artmaktadır. Ülkemizde en çok tüketilen bitkisel yağın ayçiçeği olması ve üretimimizin bu talebi karşılayamaması ayçiçeğinin önemini ülkemizde giderek arttırmaktadır (Kaya, 2004: 141).

#### **3.2. Trakya bölgesinde ayçiçek yağı sanayi**

En önemli tarım sektörlerinden bir tanesi de bitkisel yağ sanayidir. Bitkisel yağ işleme sanayi, gıda sanayinin ana alt sektörlerinden birisidir. Bitkisel ham ve sıvı rafine yağlar yelpazesinde yer alan pek çok ürün mevcuttur. Ayrıca zeytinyağı ve margarinler de bu sektörün içinde değerlendirilmektedir (DPT, 2001: 5).

Trakya Bölgesi'nde işletmeler modern teknolojiye uygun yöntemlerle ham yağ üretimi yapmakta olup bir kısmı ham yağ yanında rafine yağ üretimi gerçekleştirmektedirler. Bir kısmı da ham yağ üreten işletmelerden aldığı yağı işleyerek sadece rafine yağ ve margarin üretmektedirler (Çalıyurt, 2001: 30).

Trakya Bölgesi'ndeki yağ sanayi işletmelerinin büyük çoğunluğu ayçiçeğini işleyerek yağa dönüştürmektedir. Üretilen ayçiçeğinin büyük bir bölümü Sanayi ve Ticaret Bakanlığına bağlı çalışan Trakya Yağlı Tohumlar Tarım Satış Kooperatifleri Birliği (Trakya Birlik) tarafından satın alınarak işlenmektedir. Trakya Birlik, ülkemizde üretilen ayçiçeğinin yılda ortalama %30-50'sini satın almaktadır. Trakya Birlik dışında diğer

ayçiçek üreticileri, Trakya bölgesinin birçok il ve ilçesine dağılmış yağ işleyen kuruluşlara ve toptancılara ürünlerini pazarlayıp satmaktadırlar (Kılıç, vd., 2007: 8).

Türkiye’de yağlık ayçiçek en fazla Trakya-Marmara Bölgesinde (%47,2); Tekirdağ (%17,8), Edirne (%14,9), Kırklareli (%11,4) illerinde üretilmekte olup, bu illeri sırasıyla Adana (%6,6), Çorum (%3,9), Tokat (%3,4), Aksaray (%2,9), Amasya (%2,3) ve Eskişehir (%2,1) illeri izlemektedir. Marmara-Trakya Bölgesini, %29,2 ile Orta Anadolu Bölgesi izlemektedir. Geriye kalan ülkemiz ayçiçek üretiminin %12’si Karadeniz, %8,7 si Akdeniz ve %2,8’i Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgelerinde yapılmaktadır (www.gtb.gov.tr).

Yağ sanayi bölgede yapılan hayvancılık açısından da çok önemlidir. Çünkü yağ eldesinden sonra kalan küspenin tamamı bölgede bulunan yem sanayinin hammadde ihtiyacını karşılamaktadır.

### **3.3. Ayçiçek yağı üreten işletmelerde iç kontrol yapısı**

İç kontrol, işletmelerde olası hata ve hileleri önlemeyi amaçlamaktadır. Bu amacı gerçekleştirmek için kurulan iç kontrol sistemleri ayçiçek yağı üreten işletmelerde diğer işletmelerde olduğu gibi yönetim tarafından kurulan, işletme varlıklarını koruyan, muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilirliğini sağlayan, işletme faaliyetlerini etkin ve etken hale getiren bir süreçtir.

Ayçiçek yağı işletmelerinde etkili bir iç kontrol sisteminden söz edebilmemiz için ön koşul uygun bir kontrol ortamının sağlanmasıdır.

#### **3.3.1. Ayçiçek yağı üreten işletmelerde kontrol ortamı**

Ayçiçek yağı işletmelerinde etkili bir iç kontrol sistemi için ilk olarak yapılması gereken uygun bir ortamın sağlanmasıdır. Bunun başarıyla sağlanmasında başlangıç noktası yönetimin bu olaya bakışı ve tutumudur. Yönetimin iç kontrolün gerekliliğine inanması ve bunu kararlılıkla devam ettirmesi gerekmektedir.

Etkin bir kontrol ortamının var olmasında dürüstlük ve etik kurallar çok büyük bir önem arz etmektedir. Yaşanılan toplumda olması gerektiği kadar ayçiçek yağı işletmelerinde de bir takım değer yargılarının oluşturulup yerleştirilmesi ve bunların zamanla geliştirilmesi gerekliliği vardır. Çalışanlar çalıştıkları, emek harcadıkları ve değer yarattıkları bir organizasyonun, toplumun ve kurumun kabul etmediği bir takım olaylarla zarar görmesine ve hatta yok olmasına müsaade etmemesi gerekmektedir.

Bunu sadece sorumluluklarını bilerek, dürüstlüğe ve etik kuralları ön plana çıkararak başarılabilir (Erdoğan, 2006: 88). Ayçiçek yağı işletmelerinde bu dürüstlük ve ahlak anlayışı işletme kararlarına, süreçlerine ve sistemlerine yansiyacak biçimde ilkelere, kurallara ve standartlara dayandırılması ve bunun işletmede giderek daha güçlü bir biçimde yerleştirilmesini sağlamak gerekmektedir.

Ayçiçek yağı işletmeleri, ortaya koydukları hedeflerini işletme faaliyetlerini yerine getiren çalışanlarıyla birlikte gerçekleştirebilmektedirler. Fakat çalışanların beklenen performansı ortaya koyabilmeleri, işletmedeki kurumsal düzenlemeyle mümkündür. Etkili bir kurumsal yapı konulan hedeflere yönlendirme, kontrol ve planlamaya verdiği önem nedeniyle iç kontrol ortamına yardım etmektedir. Ayçiçek yağı işletmelerinde çeşitli departmanlar arasında görev tanımları, mesuliyetler ve yetkilerin dağıtımı olması gerektiği gibi gerçekleştirilmelidir. Ayçiçek yağı işletmelerinde etkin bir iç kontrol ortamının var olabilmesi için, çalışanların yetki ve mesuliyetlerinin biçimsel yöntemlerle yani yazılı bir biçimde bildirilmesi gerekmektedir (Erdoğan, 2006: 89). Bunun yapılmadığı ve biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı bir işletmede, etkili kontrol yapabilmeyen olanağı bulunmamaktadır.

İletişim ve mesuliyetlerin net bir biçimde ortaya konulduğu bir kurumda kontrol şuurunu seviyeye ulaşmaktadır. Ayçiçek yağı işletmelerinde faaliyetlerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak yönetimin fikirleri, biçimsel örgüt ve faaliyete ilişkin planlar, çalışanların tutum ve davranışlarıyla ilgili politikaları tanımlayan yazılı dokümanlar yer almalıdır (Uzay, 1999: 26).

Ayçiçek yağı işletmelerinde iç kontrol sisteminde en önemli görev ve sorumluluk yönetim kurulunun üzerindedir. İç kontrol sisteminin oluşturulmasından ve izlenmesinden sorumlu olan yönetim kurulu, ayçiçek yağı işletmelerinin ticari amaçlarını gerçekleştirirken aldığı riskleri tespit etmeli ve yeteri kadar kontrol etmeli; finansal ve yönetsel verilerin doğruluk, güvenilirlik ve zamanlama bakımından kontrol etmeli; ayçiçek yağı işletmeleri faaliyetlerini kanunlar, düzenlemeler, işletme politikaları ve prosedürlerine uyumunu oluşturmalıdır. Bu çalışmaları gerçekleştiren yönetim kurulu en büyük yardımı kendine bağlı olan iç denetim departmanı sağlamaktadır. İç denetim departmanının gerçekleştirdiği bu devamlı incelemelerin sonuçlarını yönetim kuruluna sunmaktadır. Ayçiçek yağı işletmelerinde yönetim kurulu ile iyi bir iletişim halinde olan iç denetim departmanının sağlıklı ve düzgün bir biçimde faaliyetlerini gerçekleştirmesi ve yönetim kurulunun da iç kontrole beklenen değeri vermesi kontrol ortamının başarısını yüksek seviyelere çıkarmaktadır (Erdoğan, 2006: 90; Uzay, 1999: 24; Kepekçi, 1996: 66).

Ayçiçek yağı işletmelerinde oluşturulan kontrol ortamının bir diğer olmazsa olmazı ise işletme faaliyetlerini gerçekleştirilen çalışanların dürüst, gerekli mesleki yeterlilikte, kalitede ve sayıda olması gerekliliğidir. Ayçiçek yağı işletmelerinin politika ve yöntemlerini başarmak zorunda olan personelin dürüstlüğü, kabiliyeti ve yeterli sayıda olması uygun bir kontrol ortamının temelini oluşturmaktadır (Kepekçi, 1996: 68).

#### 4. Materyal ve Yöntem

Araştırmanın alanı Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren ayçiçek yağı üretimi yapan işletmelerle sınırlandırılmıştır.

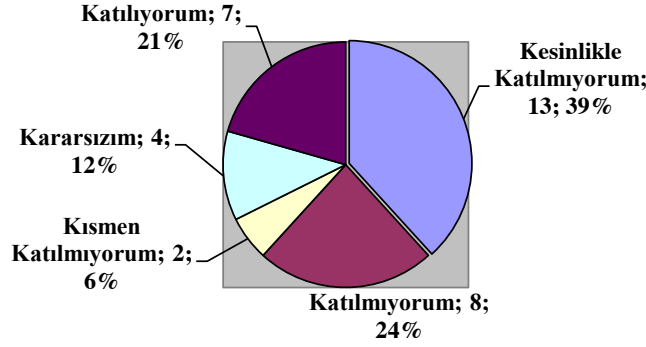
Araştırma alanı kapsamında Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren mevcut 52 ayçiçek yağı işletmelerinin iletişim bilgileri Trakya Bölgesindeki Ticaret ve Sanayi Odaları'ndan alınarak iç denetim ile ilgili yapılan bir araştırma sırasında ek olarak bu çalışmaya temel oluşturan kontrol ortamına ilişkin, karşılıklı görüşme ile anket uygulanmıştır. Bu anket çalışmasından elde edilen veriler ile araştırmanın birincil verileri elde edilmiştir.

Anket soruları daha önce yapılan çalışmalar incelenerek hazırlanmıştır. Trakya Bölgesinde ayçiçek yağı üreten işletmelerin iç kontrol ortamının oluşturabilmek için gerekli unsurların varlığının tespiti için uygulanacak anket çalışması için 6 soru 7'li likert ölçeğine uygun cevaplarla hazırlanmıştır. Anket geri dönüşüm oranı 34/52 (%65) şeklinde gerçekleşmiştir.

#### 5. Kontrol Ortamı ile İlgili Bulgular

Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımının işletme çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamakta olduğu görüşüne katılımcılar, **%39'u kesinlikle katılmamakta**, %24'ü katılmamakta, %6'sı kısmen katılmamakta, %12'si ise kararsızdır. Katılımcıların %21' i bu görüşe katılmaktadır.

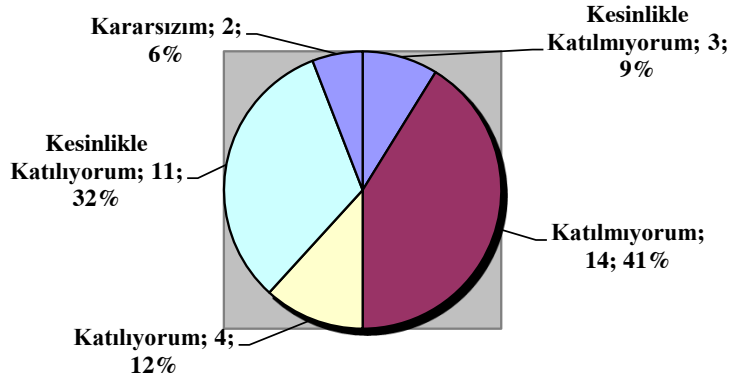
**Şekil 2.** Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımının işletme çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır.



■ Kesinlikle Katılmıyorum ■ Katılmıyorum □ Kısmen Katılmıyorum □ Kararsızım ■ Katılıyorum

İşletme dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir ve tüm paydaşların bu kurallara uygun hareket etmekte olduğu görüşüne katılımcılar, %9'u kesinlikle katılmamakta, %6'sı kararsız kalmakta, %12'si katılmakta, %32'si kesinlikle katılmakta, **%41' i ise katılmamakta.**

**Şekil 3.** İşletme dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir ve tüm paydaşlar bu kurallara uygun hareket etmektedir.

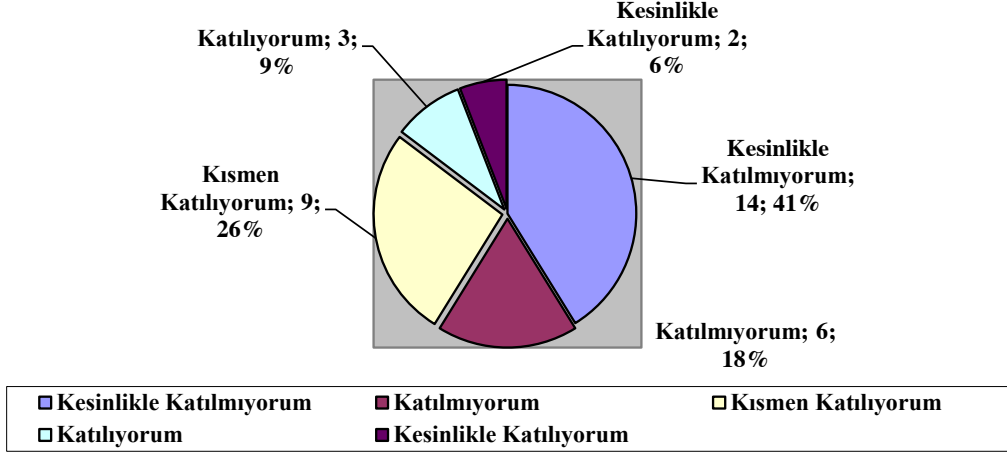


■ Kesinlikle Katılmıyorum ■ Katılmıyorum □ Katılıyorum □ Kesinlikle Katılıyorum ■ Kararsızım

İşletmenizin faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmış ve her faaliyet için farklı personele yetki ve sorumluluklar verilmiş ve personelin yetki ve sorumlulukları yazılı hale getirilmiş ve personele teslim edilmiş olduğu görüşüne katılımcıların **%41'i kesinlikle katılmamakta**, %18'i katılmamakta, %26'sı kısmen katılmakta, %9'u katılmakta, %6'sı ise kesinlikle katılmaktadır.

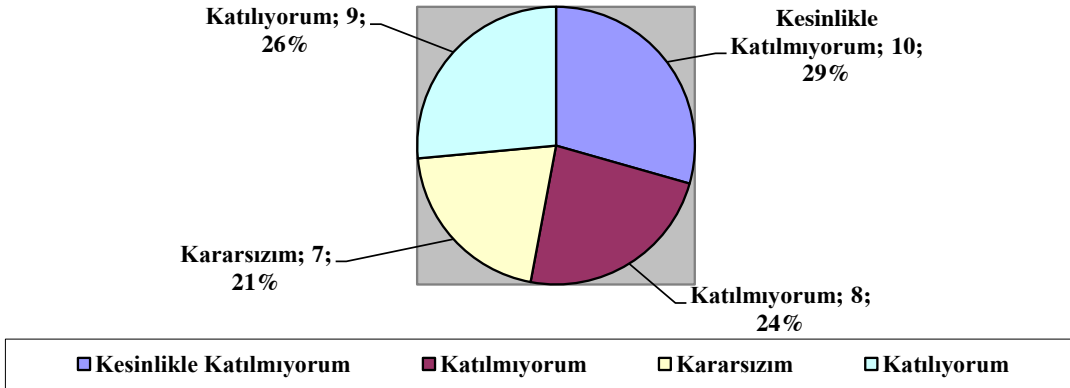


**Şekil 4.** İşletmenizin faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmış ve yazılı hale getirilmiş ve personele teslim edilmiştir.



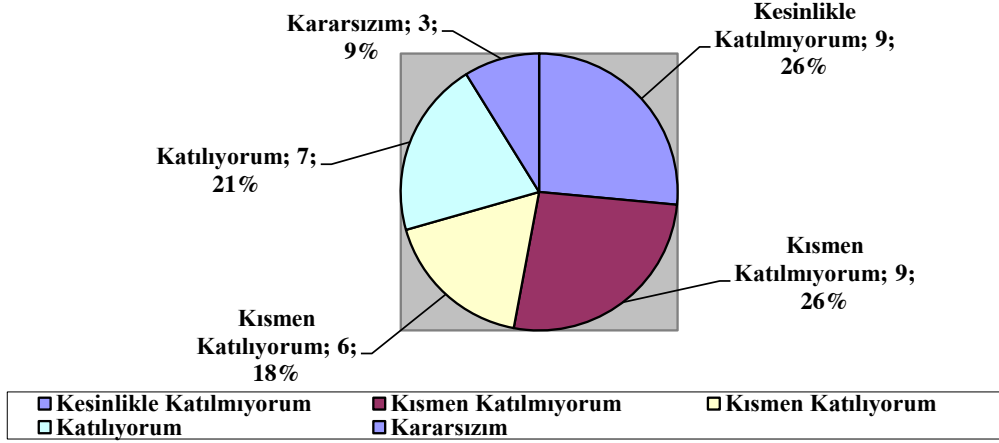
İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile işletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edildiği yorumuna katılımcıların **%29'u kesinlikle katılmamakta, %24'ü katılmamakta,** %21'i kararsız kalmaktadır. Katılımcıların %26'sı bu görüşe katılmaktadır.

**Şekil 5.** İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile işletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edilmiştir.



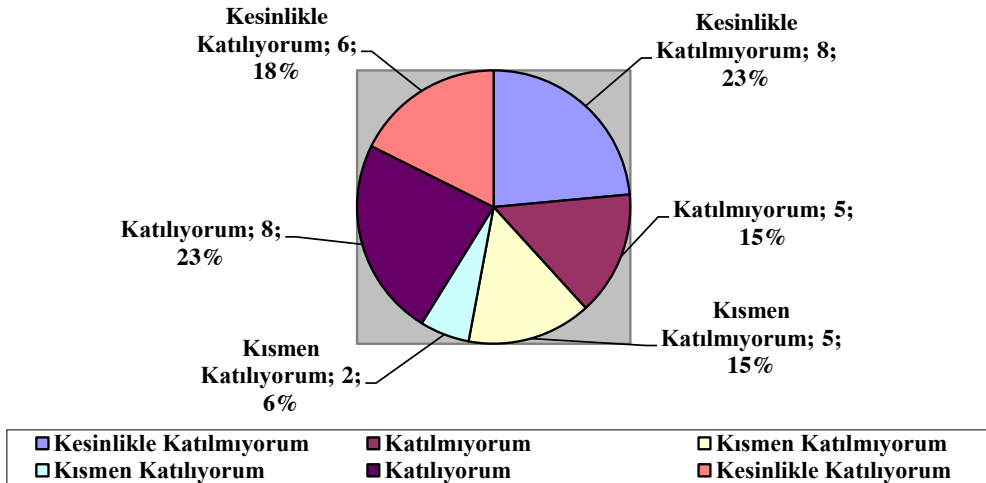
İşletme yönetimi, kurumun amaçlarına ulaşması için gerekli politika ve prosedürleri tanımlamakta olduğu ve İKS ile yürütülmesine olanak tanıdığı görüşüne **katılımcıların %26'sı kesinlikle katılmamakta, %26'sı kısmen katılmamakta,** %18'i ise kısmen katılmaktadır. Katılımcıların %21'i bu görüşe katılmakta, %9'u ise kararsız kalmaktadır.

**Şekil 6.** İşletme yönetimi, işletmenin amaçlarına ulaşması için gerekli politika ve prosedürleri tanımlar ve İKS (İç Kontrol Sistemi) ile yürütülmesine olanak tanımaktadır.



İşletme yönetimi, İKS için personel, iç ve dış denetçiler tarafından getirilen önerileri dikkate almaktadır. Bu yoruma **katılımcıların %23'ü kesinlikle katılmamakta, %23'ü katılmamakta,** %15'i kısmen katılmamaktadır. Katılımcıların %6'sı bu görüşe kısmen katılmakta, %23'ü katılmakta, %18'i ise kesinlikle katılmaktadır.

**Şekil 7.** İşletme yönetimi, İKS için personel, iç ve dış denetçiler tarafından getirilen önerileri dikkate almaktadır.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Globalleşmenin etkisiyle işletmeler fiziki olarak büyüdükçe, işletme faaliyetleriyle oluşan işlemlerin, sayılarının çokluğu ve karmaşıklığı işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini direkt olarak kontrol etme olanağı ortadan kalkmıştır. Bu sebepten dolayı ortaya çıkan doğru, sağlıklı ve güvenilir bilgi ihtiyacı, iç kontrol ve iç denetimi vazgeçilmez hale getirmiştir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve yolsuzluklar, işletme yönetimleri ve dış denetim firmalarına olan güveni derinden etkilemiştir. İşletme ve işletme ile ilgili diğer taraflar bakımından negatif bir durum yaratan bu durumun esas sebeplerinden biri de, iç kontrol ortamlarının eksikliği ve etkin bir iç kontrol sisteminin var olmamasıdır. Yolsuzluk İnceleme Uzmanları Birliği'nin yayınlamış olduğu Ulusal Raporu göre iç denetçilerin dış denetçilere göre usulsüzlüklere bulaşma oranı daha azdır. Bundan dolayı ayçiçek yağı üreten işletmelerin daha etkin ve verimli geri dönüşlerin alınması için iç denetim birimlerinin açılması ve iç kontrol prosedürlerinin biçimsel olması yani düzgün ve yazılı hale getirilmesi önem arz etmektedir.

Kontrol ortamı ile ilgili anket verileri incelendiğinde ayçiçek yağı işletmelerinde temelde etkin ve sağlıklı bir iç kontrol ortamının varlığından bahsedemeyiz. Yapılan ankette yönetimler ayçiçek yağı işletmelerinin politika ve ilkelerini, çalışanlarına ilişkin yetki ve sorumluluklarını genel olarak tespit etmemişler ve bunları yazılı hale dönüştürmemişlerdir. Yönetim iç kontrol sisteminin oluşturulmasını ve çalışanların iç kontrol çalışmalarına aynı şekilde uyumunu gerçekleştirememektedir. İşletmenin belirlediği hedeflere ulaşmasını sağlamak için gerekli politika ve prosedürleri tanımlanmadığı ve iç kontrolün etkinliğini arttıramadığı tespit edilmiştir.

Bu negatif tespit sonucunda bu durumu ortadan kaldırmak ve Trakya Bölgesindeki ayçiçek yağı işletmelerinde etkili bir iç kontrol sistemi kurulabilmesi için öncelikli olarak yapılması gereken etkin, sağlıklı ve uygun bir kontrol ortamının oluşturulmasıdır. Bunun başarılabilmesi için ön koşul yönetimin bu olaya bakış ve tutumunu değiştirmesidir. Yönetimin iç kontrolün gerekli olduğuna inanmalı ve bunu kararlılıkla devam ettirmelidir.

Bunun yanında ayçiçek yağı işletmelerinde kontrol ortamının oluşturulması dürüstlük ve etik ilkeler işletme kararlarına, işleyişine ve organizasyonlarına yansiyacak şekilde prensiplere, kural ve standartlara dayandırılması, iletişimin etkin olduğu bir kurumsal yapı içinde çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde oluşturulması, yeterli sayı ve kalitede çalışan işe alınması, iç denetim departmanının

oluşturulması ve sağlıklı olarak faaliyette bulunması, yönetim kurulunun da iç kontrole hakkettiği önemi vermesi ile gerçekleştirilebilir.

### **Bilgilendirme**

“Trakya Bölgesinde Ayçiçek Yağı Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi” başlıklı 2010 yılında tamamlanmış tez çalışmamdan ilham alınıp, kontrol ortamına ilişkin veriler güncellenerek oluşturulmuştur.

### **KAYNAKÇA**

Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, 15 (72), 138-164.

Aksoy, T. (2007). *Basel II ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayınları, Ankara.

Ataman, Ü. - Hacırustemoğlu, R. - Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Basım, İstanbul.

Azaltun, M. (1999). *Otel İşletmelerinde İç Kontrol*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayınları, İstanbul.

Cebeci, A.U. (2008). İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi-II, *Güncel Mevzuat Dergisi*, Ekim, 34, 1-18.

Çalıyurt, K. (2001). *Ayçiçek Yağı Sanayi İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Düzeni*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Çatak, S. (2005). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi, *Mevzuat Dergisi*, Temmuz, 8 (91), 1-9.

Demirbaş, M. - Uyar, S. (2006). *Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi*, Güncel Yayıncılık, İstanbul.

Demirel, A. (2007). *Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (2001). *8. Beş Yıllık Kalkınma Planı*, Ankara: Bitkisel Üretim Özel İhtisas Komisyonu Raporu Sanayi Bitkileri Alt Komisyon Raporu.

- Elitaş, C. (2004). Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi, *İç Denetim Dergisi*, Yaz, 8, 34-42.
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eskişehir.
- Frazier, D.R. - Spradling, S. (1996). The New SAS No: 78, Another New Definition of Internal Control for Auditors: Structure is Replaced with Process. Can Auditors Handle This New Idea?, *The CPA Journal*, May 1, 66 (5), 38-47.
- Gönen, S. (2007). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Güredin, E. (2001). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Basım Yayınları, İstanbul.
- IFAC (The International Federation of Accountants) (2004). *ISA-400 Risk Assessments and Internal Control*, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics, January 1st, 357-371.
- IFAC (The International Federation of Accountants) (2005). *Code of Ethics For Professional Accountants*, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics, June, 1-102.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Kaval, H. (2007). *Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye' deki Durumu, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Aralık, 2 (4), 9-28.
- Kaya, Y. (2004). Ayçiçeği Biyoteknolojisinde Son Gelişmeler ve Islahında Kullanım Olanakları, *Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Dergisi*, 5 (2), 141-147.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*, Cem Web Ofset, Ankara.
- Kılıç, K. - Serin, N. – Köksal, S. (2007). *Ayçiçek Yağı Üretimi*, Yıldız Teknik Üniversitesi Kimya-Metalurji Fakültesi, Kimya Mühendisliği Bölümü Proje.

- Lindow, P.E. - Race, J.D. (2002). Beyond Traditional Audit Techniques, *Journal of Accountancy*, July, 1-9.
- Lorton, R.L. (2005). Internal Controls: Best Practice Blueprints, *The Corporate Board*, March/April, 18-23.
- Memiş, M.Ü. (2006). *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Muthukrishnan, R. (2004). The Auditor's Prerogative to Review Internal Controls, *Information Systems Control Journal*, 2, 1-3.
- Onurbaşı, H.E. (2007). *Türkiye'de Bitkisel Yağ Sanayinde Yapısal Değişmeler ve İzlenen Politikalar*, Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Fen Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Pickett, S.K.H. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Ltd., England.
- Tarantino, A. (2005). Globalization Efforts to Improve Internal Controls, *Accounting Today*, June 20-July 10, 36-42.
- Tuan, K.A. - Memiş, M.Ü. (2007). İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Temmuz, 35, 87-99.
- TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) (2004). *UDS-400 Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol*, Türmob Yayınları, Ankara.
- Uyar, S. (2003). Denetim Komitesi'nin Karşılaştırmalı Hukuk Sistemi İçindeki Yeri, *MÖDAV Muhasebe Dünyası Dergisi*, 5 (4), Aralık, 49-66.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, SPK Yayınları, Ankara.
- Uzay, Ş. (2003). İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 3 (8), Ocak, 71-82.
- Yılcı, M. (2003). Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliği Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, 3 (8), 23-34.
- Yılcı, M. (2006). *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Nobel Yayınları, Ankara.

Integrated Framework Summary (2007). <http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>, Erişim Tarihi: 10.08.2014.

Uzun, A.K. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C5%9ELETMELERDE%20%C4%B0%C3%87%20KONTROL%20S%C4%B0STEM%20AKU.pdf>, Erişim Tarihi: 20.06.2014.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2015). *2014 Yılı Ayçiçek Raporu*, <http://koop.gtb.gov.tr/data/53319ccf487c8eb1e43d7298/2014%20Ay%C3%A7i%C3%A7e%C4%9Fi%20Raporu.pdf>, Erişim Tarihi: 06.12.2014.