

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ



KURUMSAL AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM

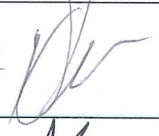
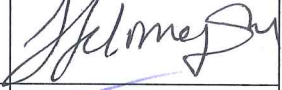

İLYAS TURĞAY

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. KIYMET TUNCA ÇALİYURT

EDİRNE 2013

T.C
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

İLYAS TURĞAY tarafından hazırlanan **KURUMSAL AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM** Konulu **YÜKSEK LİSANS** Tez Savunma Sınavı, Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 15./16. Maddeleri uyarınca **29.11.2013 Cuma** günü saat 16:00'da yapılmış olup projenin *...~~Kabul Edilmesine~~... Oybirliği/Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA
Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT (Danışman)	Kabul edilmesine	
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU	Kabul	
Doç. Dr. Süleyman Gökhan GÜNAY	Kabul	

* Jüri üyelerinin, proje ile ilgili kanaat açıklaması kısmında "Kabul Edilmesine/Reddine" seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekmektedir.

T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	10029618
Yazar Adı / Soyadı	İLYAS TURĞAY
Uyruğu / T.C.Kimlik No	TÜRKİYE / 21301639904
Telefon	5434782037
E-Posta	ilyas_turgay@hotmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	KURUMSAL AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM
Tezin Tercümesi	INTERNAL AUDIT IN INSTITUTIONAL FAMILY BUSINESS
Konu	İşletme = Business Administration
Üniversite	Trakya Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	
Anabilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı
Bilim Dalı	Muhasebe Ve Denetim Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2013
Sayfa	444
Tez Danışmanları	PROF. DR. KIYMET ÇALİYURT 36277667868
Dizin Terimleri	
Önerilen Dizin Terimleri	
Kısıtlama	36 ay süre ile kısıtlı

Tezimin, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi Veri Tabanında arşivlenmesine izin veriyorum. Ancak internet üzerinden tam metin açık erişime sunulmasının 05.03.2017 tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, bilimsel araştırma hizmetine sunulması amacı ile Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi tarafından internet üzerinden tam metin erişime açılmasına izin veriyorum.

NOT: Erteleme süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.

05.03.2014

İmza: 

Tezin Adı: Kurumsal Aile Şirketlerinde İç Denetim

Hazırlayan: İlyas TURĞAY

ÖZET

Aile şirketlerinin ekonomideki yeri, değeri, katkıları ve miktarı göz önünde bulundurulduğunda ülke ekonomisinde önemli bir yere sahiptir. Ülkemiz ve dünya işletmelerinin büyük çoğunluğunu bu şirketler oluşturmaktadır. Fakat bu şirketlerin yaşam eğrisi incelendiğinde ömürlerinin pek de uzun olmadığı görülmekte ve önemli bir bölümünün daha ilk kuşak ve ikinci kuşakların yönetimlerinde yok oldukları görülmektedir. Yapılan araştırmalarda bunun en önemli sebebinin kurumsallaşamama sorunu olduğu görülmüştür.

Araştırmanın teori kısmında; aile şirketleri, özellikleri, avantajları ve sorunları incelenmiş, kurumsallaşmanın nasıl yürütülmesi gerektiği ve takip edilmesi gereken adımlar incelenmiştir. Kurumsal aile şirketlerinde iç denetim faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği, uygunluğun nasıl sağlanacağı konusunda bilgilendirme yapılmıştır.

Tezin araştırma kısmında ise şirketlerdeki iç denetim faaliyetlerinin uygunluğunu değerlendirmek amacı ile hazırlanmış sorulardan oluşan bir anket çalışması yapılmıştır. Anketin halka açık ve aile bağı olan şirketler ile gerçekleştirilmesi uygun görülmüş ve 263 adet firmanın aile bağı olduğu tespit edilmiştir. Bu firmaların 250 adedine anketin yapılabileceği tespit edilmiş ve anket firmalar ile yüz yüze veya bir sistem aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Şirketlerin 67 adedi ankete geri bildirimde bulunmuştur.

Yapılan analizlerde şirketlerin, anket sorularının temelini oluşturan ve zorunlu ve tavsiye niteliğindeki uygunluk kriterlerine tam ve eksiksiz şekilde uyum sağlayamadıkları görülmektedir. Bu sebeple, “Halka açık kurumsal aile şirketlerinde iç denetim faaliyetleri uygun bir şekilde yürütülmektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Kurumsallaşma, Aile Şirketleri, İç Denetimin Uygunluğu.

Name of Thesis: Internal Audit in Institutional Family Business

Prepared by: İlyas TURĞAY

ABSTRACT

According to importance of family business in economics, it has important role in country's economy. These companies constitute the vast majority of enterprises in our country and the world. However, many of these companies' life cycle are not very long and significant part of these companies can last at least until the first or second generation. According to studies, the major problem is institutionalization.

The specifications and problems of family companies were examined, how to carry out and sustain the institutionalization were examined in the theory part of study. How to apply internal audit activities in corporate family business and how to achieve the effectiveness and compliance were mentioned.

The survey study is done in order to evaluate the compliance of internal audits in family companies in the research part of the study. The survey is applied to public limited family companies and it was detected 263 companies have family relations in their corporate bodies. 250 companies were found to be applicable to the survey and the survey is done by interviews or on online system. 67 of the companies got feedback to the survey.

In the analysis of the companies seen that, they failed to provide full and complete compliance to the eligibility criteria in the nature of mandatory and advisory which is forming the basis of the survey questionnaire. Therefore, "The internal audit activities are carried out in an appropriate manner in the public corporate family business," hypothesis is rejected.

Key Words: Internal audit, Institutionalization, Family companies, Efficiency and compliance of internal audit.

TEŞEKKÜR

“Kurumsal Aile Şirketlerinde İç Denetim” başlıklı yüksek lisans tezinin hazırlanma sürecinde rehberliğini, görüşlerini, yardımlarını ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen tez danışmanım sayın Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT’a teşekkürü borç bilirim ve saygılarımı sunarım. Bununla birlikte, tezin uygulama kısmında yardım ve desteklerini esirgemeyen, gönderdiğimiz anketleri değerli zamanlarını ayırarak şirketlerine uygun şekillerde değerlendiren ve yanıtlayan halka açık aile bağı olan şirketlerin üst yönetimine, iç denetim yöneticilerine, iç denetçilerine ve denetim komitesi üyelerine teşekkürlerimi ve saygılarımı sunuyorum. Ayrıca, yüksek lisans eğitimim süresince ve tüm eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteklerini esirgemeyerek her zaman yanımda olan aileme en içten sevgi, saygı ve şükranlarımı sunuyorum.

Tezimin değerlendirilmesinde, değerli görüşlerini sunan ve jürime katılarak beni onurlandıran sayın Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU ve sayın Doç. Dr. Süleyman Gökhan GÜNAY’a da değerli katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
TEŞEKKÜR	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLO LİSTESİ	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xvii
KISALTMALAR	xxii
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

AİLE ŞİRKETLERİNE GENEL BAKIŞ

1.1. AİLE ŞİRKETİ TANIMI VE AİLE ŞİRKETLERİNİN DİĞER GENEL ÖZELLİKLERİ	4
1.1.1. Aile Şirketlerinin Kuruluş Şekilleri	9
1.1.2. Patron Şirketi İle Aile Şirketi Arasındaki Farklar	11
1.1.3. Anonim Şirket Niteliğindeki Halka Açık Aile Şirketleri	14
1.1.4. Aile Şirketlerinin Özellikleri	16
1.1.5. Aile Şirketlerinde Başarı ve Başarısızlığı Etkileyen Faktörler.....	22
1.2. AİLE – İŞ ETKİLEŞİMİ.....	25
1.2.1. Aile Sistem Teorisi	26
1.2.2. Üç Daire Modeli	28
1.2.3. F – PEC Yaklaşımı	30
1.2.4. Aile Kültürü ve İş Etkileşimi.....	31
1.3. AİLE ŞİRKETLERİNİN YAPISI VE GELİŞİMİ	34
1.3.1. Mülkiyet Açısından Aile Şirketi Türleri.....	34
1.3.2. Yaşam Evrelerine Göre Aile Şirketlerinin Sınıflandırılması.....	37
1.3.2.1. Kurucuların İşletmenin Sahiplik ve Yönetimini Üstlendiği Girişimcilik Aşaması.....	38

1.3.2.2. Büyüyen ve Gelişen Aile İşletmeleri	40
1.3.2.3. Kompleks Aile Şirketleri.....	42
1.3.2.4. Sürekli Olmayı Başarabilen Aile Şirketleri.....	44
1.4. AİLE ŞİRKETLERİNİN TÜRKİYE EKONOMİSİNE VE DÜNYA EKONOMİLERİNE KATKILARI.....	45
1.4.1. Aile Şirketlerinin Dünya Ekonomisindeki Yeri ve Katkıları	45
1.4.2. Aile Şirketlerinin Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Katkıları	55

II. BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİME GENEL BAKIŞ

2.1. KURUMSAL YÖNETİM VE GENEL BİLGİLER	65
2.1.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı.....	65
2.1.2. Kurumsal Yönetim Faaliyetlerinin Gelişim Süreci	66
2.1.3. Kurumsal Yönetim Teoriler.....	67
2.1.4. Kurumsal Yönetimin Şirketler Açısından Faydaları	77
2.1.5. Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetim İlişkisi.....	78
2.1.6. Kurumsal Yönetim İlkelerini Oluşturan Temel Konular.....	80
2.2. KURUMSAL YÖNETİM İLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI YASAL DÜZENLEMELER	83
2.2.1. Cadbury Raporu ve Kurumsal Yönetim İle İlgili Düzenlemeleri.....	83
2.2.2. OECD Tarafından Oluşturulan Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	86
2.2.3. Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ve Kurumsal Yönetim Faaliyetlerine Etkileri	91
2.2.4. Basel II Standartları ve Kurumsal Yönetime Etkileri.....	95
2.2.5. Ülkemizde SPK Kapsamında Yürütülen Kurumsal Yönetim Faaliyetleri	97
2.2.6. KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS) KOBİ' ler İçin Getirdiği Kurumsal Yönetişim Uygulamaları	102
2.2.7. Yeni TTK'da Kurumsal Yönetim.....	104

III. BÖLÜM

KURUMSALLAŞMA VE AİLE ŞİRKETLERİ

3.1. KURUMSALLAŞMA KAVRAMI	109
3.1.1. Örgütsel Açıdan Kurumsallaşmanın Öğeleri.....	114
3.1.2. Örgütsel Kurumsallaşma Süreci	117
3.2. AİLE ŞİRKETLERİNDE KURUMSALLAŞMA.....	120
3.2.1. Aile İşletmesinin Kurumsallaşması	123
3.2.1.1. İş Analizleri Yardımı İle İş ve Görev Tanımlarının Yapılması .	125
3.2.1.2. Yetki ve Sorumluluk Devri	127
3.2.1.3. Şirket İçi İletişim Sisteminin Oluşturulması	129
3.2.1.4. İç Yönetmeliklerin Oluşturulması.....	130
3.2.1.5. Kurumsal Örgüt Yapısı ve Kültürünün Oluşturulması	130
3.2.1.6. Profesyonel Yönetime Geçilmesi.....	134
3.2.1.7. Yönetim Anlayışı, Yönetime Katılma ve Karar Alma Şekli.....	136
3.2.1.8. Eğitim ve Danışmanlık.....	138
3.2.1.9. Denetim ve Performans Değerlendirme Sistemleri.....	139
3.2.1.10. İşletme Anayasası.....	142
3.2.2. Aile İlişkilerinin Kurumsallaşması	143
3.2.2.1. Aile ve Yönetim İlişkisi	144
3.2.2.2. Aile Konseyi.....	148
3.2.2.3. Aile Anayasası.....	151
3.2.2.4. Çatışma Yönetimi Sistematiği.....	153
3.2.2.5. Devir Planlaması ve Halefin Yetiştirilmesi.....	160
3.2.2.6. Hissedar Sözleşmesi.....	166
3.2.3. Kurumsallaşmanın Önem ve Faydaları	167
3.2.4. Aile Şirketlerinde Yaşanan Kurumsallaşma Sorunları	170

IV. BÖLÜM

İÇ DENETİM VE KURUMSAL AİLE ŞİRKETLERİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN İÇ DENETİM FAALİYETLERİ

4.1. İÇ DENETİM KAVRAMI	174
4.1.1. İç Denetim Tanımı	174
4.1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	175
4.1.3. İç Denetimin Unsurları	179
4.1.4. İç Denetimin Amaç, Önem, Kapsamı ve Faydalar	181
4.1.5. İç Denetim Biriminin Örgüt İçerisindeki Yeri.....	184
4.1.6. İç Denetimin Yerine Getirmekle Yükümlü Olduğu Sorumlulukları	187
4.1.7. İç Denetim Süreci	192
4.1.8. İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Uygulanan Denetim Türleri.....	197
4.1.8.1. Uygunluk Denetimleri.....	198
4.1.8.2. Danışma Eylemleri.....	201
4.1.8.3. İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Gerçekleştirilen Hile Denetimleri.....	203
4.1.8.4. İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Gerçekleştirilen Bilgi Teknolojisi Denetimleri.....	206
4.1.8.5. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi	210
4.1.8.6. İç Denetimin Risk Yönetim Sistemi Değerlemeleri.....	213
4.1.8.7. Yönetişim Faaliyetlerinin Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetim Birimi Tarafından Değerlendirilmesi	215
4.1.8.8. Mali Tablo Denetimleri.....	218
4.1.8.9. Faaliyet Denetimi	218
4.1.9. Aile Şirketlerinde İç Denetim.....	220
4.2. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER.....	224
4.2.1. Ülkemizde Yasalar ve Mevzuatlar Çerçevesinde İç Denetim	224
4.2.1.1. Bankacılık Kanunu'nda ve BDDK' nın Yönetmeliklerinde İç Denetim İle İlgili Düzenlemeler.....	224

4.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim	227
4.2.1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İç Denetçilerin Çalışma Usül ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik	230
4.2.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu'nun İç Denetim İle İlgili Düzenlemeleri	234
4.2.1.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun (EPDK) İç Denetim İle İlgili Düzenlemeleri	237
4.2.2. İç Denetim Faaliyetleri İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler	239
4.2.2.1. Uluslararası İç Denetim Standartları	239
4.2.2.1.1. Meslek Etik İlkeleri	241
4.2.2.1.2. Nitelik Standartları	243
4.2.2.1.3. Performans Standartları	247
4.2.2.2. Turnbull Raporu	251
4.2.2.3. Treadway Komisyonu Çalışmaları ve COSO'nun Faaliyetleri ..	252
4.2.2.4. Basel II ve Basel II' nin İç Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler.....	256
4.2.2.5. Sarbanes Oxley Yasası'nın İç Kontrol ve İç Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler	257

V. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE HALKA AÇIK KURUMSAL AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN UYGULANMASINDA YAŞANAN SORUNLARIN ARAŞTIRILMASI

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	263
5.2. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZİ	263
5.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	264
5.4. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI.....	264
5.5. ARAŞTIRMAYA UYGUN TANIMLAMALAR	265
5.6. ÖRNEKLEMİN BELİRLENMESİ.....	268
5.7. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	268

5.8. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	269
5.8.1. Anket Katılan Şirketlerin Profili.....	272
5.8.2. Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin Profili	279
5.8.3. Ankete Katılan Şirketlerin İç Denetim Departmanlarına Yönelik Tanımlayıcı Bilgiler.....	281
5.8.3.1. İç Denetim Yöneticilerinin Niteliği.....	283
5.8.3.2. İç Denetim Personelinin Niteliği.....	288
5.8.3.3. İç Denetim Biriminin Bağımsızlığı ve Uygunluğu	295
5.8.4. İç Denetim Faaliyetlerini İlgilendiren Konularda Türk Ticaret Kanunu'na, SPK ve BDDK Mevzuatlarına Uyumun Değerlendirilmesi	303
5.8.5. Bağımsız Denetçi – İç Denetçi İlişkisi	323
5.8.6. İç Denetim Uygulamalarının Uygunluğu	325
5.8.7. İç Denetim Faaliyetlerinin Uygunluğunun Zorunlu ve Tavsiye Niteliğindeki Temel Kriterler Çerçevesinde Genel Değerlendirmesi	350
SONUÇ.....	355
KAYNAKÇA	366
EKLER.....	405

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Aile Şirketi Tanımları.....	8
Tablo 2: Aile ve İş Sistemlerinin Karşılaştırması.....	27
Tablo 3: Aile Şirketlerinin Yaşam Evreleri ve Bu Evrelerde Göstermiş Oldukları Temel Özellikleri.....	38
Tablo 4: Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Ülkelerdeki İşletmeler İçerisindeki Payı.....	47
Tablo 5: Gelişmiş Ülke Borsalarındaki Aile Şirketleri ve Yönetimdeki Aile Üyeleri.....	48
Tablo 6: Aile Şirketlerinin Ülke ve Bölge Ekonomilerindeki Oranı, GSHM ve İstihdama Etkileri.....	49-50
Tablo 7: ABD’ de Aile Şirketlerinin Ekonomideki Rolü.....	52
Tablo 8: Dünyanın En Eski Aile Şirketleri.....	55
Tablo 9: Ülkemizde Kurulan ve Günümüzde Faaliyetlerine Devam Eden En Eski Aile Şirketleri.....	57
Tablo 10: Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Kurulan En Eski Aile Şirketleri.....	59
Tablo 11: Türkiye’ de Aile Şirketlerinin Genel Yapısı.....	62
Tablo 12: İç Denetimin Zaman İçerisinde Değişen Yapısı.....	178
Tablo 13: Denetim ve Aile Şirketleri.....	221
Tablo 14: Ana Başlıklar Halinde Nitelik Standartları.....	244
Tablo 15: Ana Başlıklar Halinde Performans Standartları.....	247
Tablo 16: Şirketlerin Faaliyetlerini Sürdüğü Sürecin Değerlendirilmesi.....	272

Tablo 17: Şirketlerin İMKB’de (BIST) İşlem Görmeye Başladıkları Yıl ve Süresi.....	273
Tablo 18: Şirketlerin İşlem Gördüğü Piyasalar ve Analizi.....	274
Tablo 19: Araştırmaya Katılan Şirketlerin Faaliyet Gösterdiği Sektörler.....	276
Tablo 20: Şirketlerin Yabancı Ortaklık Durumları.....	276
Tablo 21: Yabancı Ortağı Bulunan Şirketlerin Ortaklıklarına Yaptıkları Raporlamalar.....	277
Tablo 22: Şirketlerin Bağlı Ortaklık veya İştiraklerinin Mevcudiyeti.....	277
Tablo 23: Bağlı Ortaklık ve İştiraklerde İç Denetim Departmanlarının Mevcudiyeti ve Birimin Oluşturduğu Raporların Strateji ve Karar Belirleme Safhalarına Etkisi.....	278
Tablo 24: İç Denetim Yöneticilerinin Cinsiyeti.....	280
Tablo 25: İç Denetim Yöneticilerinin Yaş Aralığı.....	280
Tablo 26: Şirket İç Denetim Departmanlarının Oluşturulma Tarihi.....	281
Tablo 27: İç Denetim Departmanlarında Çalışan İç Denetçi Sayısı.....	282
Tablo 28: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticisinin Eğitim Durumu.....	283
Tablo 29: Şirket İç Denetim Yöneticilerinin Mezun Oldukları Fakültelerin İncelenmesi.....	284
Tablo 30: Anket Yapılan İç Denetim Yöneticilerinden Yüksek Lisans Yapanların Bilim Dallarının İncelenmesi.....	284
Tablo 31: Anket Yapılan İç Denetim Yöneticilerinden Doktora Yapanların Anabilim Dallarının İncelenmesi.....	285

Tablo 32: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin Sektördeki Çalışma Süreleri.....	285
Tablo 33: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin İşletmedeki Çalışma Süreleri.....	286
Tablo 34: Şirkette İstihdam Edilen İç Denetçinin İşe Alımında Eğitim Düzeyi Açısından Belirlenen Alt Limit.....	288
Tablo 35: Şirket İç Denetim Departmanlarında Uluslararası İç Denetçi Sertifikasını (CIA) Almış Denetçi Mevcudiyeti.....	289
Tablo 36: CIA Unvanına Sahip İç Denetçilerin Şirketlerdeki Dağılımı.....	290
Tablo 37: Şirkette İç Denetçi İstihdam Edilirken CIA Belgesine Sahip Olma Zorunluluğunun Mevcudiyeti.....	291
Tablo 38: Şirket İç Denetçilerinin Türkiye İç Denetim Enstitüsü' ne Üyeliğinin Mevcudiyeti.....	291
Tablo 39: Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne Üye Olan Denetçilerin Sayısının Şirketlerdeki Dağılımı.....	292
Tablo 40: Şirket İç Denetçileri Düzenli Olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü' nün Eğitimlerine Katılıp Katılmadığının Belirlenmesi.....	292
Tablo 41: Şirket İç Denetçilerinin Mesleki Bilgilerini Arttırmak ve Mesleki Gelişimi Sağlamak İçin İç Denetim Faaliyetleri İle İlgili Konularda Düzenli Olarak Eğitim Katılıp Katılmama Durumunun Belirlenmesi.....	293
Tablo 42: Şirket İç Denetim Birimlerinin İşlevsel Yönden Bağlı Olduğu Üst Yönetim Kademesi.....	295
Tablo 43: Şirket İç Denetim Biriminin İdari Olarak Bağlı Olduğu Yönetim Kademesi.....	297

Tablo 44: İç Denetim Biriminin Yönetmelik ve Yetkilerini Belirleyen Yönetim Kademesi.....	298
Tablo 45: İç Denetim Biriminin Yönetmelik ve Yetkilerini Belirleyen Yönetim Kademesi.....	300
Tablo 46: İç Denetim Birimlerinin Denetim Raporlarını İlettikleri Yönetim Kademesi.....	301
Tablo 47: İç Denetim Faaliyetlerinin ve Verimliliğinin Geliştirilmesi Konusunda İç Denetçilerin Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Görüşleri.....	303
Tablo 48: İşletme İç Denetim Yöneticilerinin Yeni TTK' nın İç Denetim ile İlgili Kanunlar Aracılığı ile İşletme İçindeki Uygunluk ve Verimliliği Arttırmadaki Etkisi Hakkındaki Düşünceleri.....	304
Tablo 49: Şirket Yönetim Kurulu'nda Denetim Komitelerinin Durumu.....	306
Tablo 50: Denetim Komitelerinin Üye Sayısı.....	307
Tablo 51: Kanun, Esas Sözleşme, Yönetmelik ve Yönetim Kurulu Talimatlarına Uygun Olmayan Uygulama ve Kararlar İçin Oluşturulmuş Bir Ceza Sisteminin Mevcudiyeti.....	308
Tablo 52: Yönetim Kurulu Yapısı İçerisinde Riskin Erken Teşhisi ve Önlenmesine Yönelik Bir Komite Mevcudiyeti.....	309
Tablo 53: Riskin Erken Teşhisi Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığı.....	310
Tablo 54: Risk Yönetim Sistemi veya Riski Yönetebilmek Amacı İle Oluşturulmuş Politika, Prosedür ve Uygulamaların Mevcudiyeti.....	311
Tablo 55: Riskin Erken Teşhisi Komitesinin Risk Yönetim Sistemine ve Risk Yönetimi Faaliyetlerine Yönelik Kriterlerin Belirlenmesindeki Rolü.....	313
Tablo 56: Riskin erken teşhisi komitesi iç denetçinin önerisi üzerine mi kurulmuştur?.....	313

Tablo 57: Organizasyon Yapısı İçerisinde Bir İç Kontrol Sisteminin Varlığı.....	314
Tablo 58: Yazılı İç Kontrol Prosedürlerinin Varlığı.....	315
Tablo 59: İç Kontrol Prosedürlerinin Yenilenme Sıklığı.....	316
Tablo 60: İç Kontrol Prosedürlerini Revize Eden Kişi / Departmanlar.....	317
Tablo 61: İç kontrol prosedürleri yeni işe alınan personele okutulmuş, anladığına dair imza alınmakta mıdır?.....	318
Tablo 62: İç kontrol prosedürleri revize edildiğinde şirket içi bilgilendirme yapılmakta mıdır?.....	319
Tablo 63: İç Kontrol Prosedürleri Revize Edildiğinde Kullanılan Bilgilendirme Yöntemi.....	320
Tablo 64: İç Denetçi – Bağımsız Denetçi İlişkisi.....	323
Tablo 65: Bağımsız Denetçinin, İç Denetim Departmanı ve İç Denetçiler İle İlgili Tavsiyelerine Şirketin Uyum Durumu.....	324
Tablo 66: Yönetim Kurulu Yapısı İçerisinde veya Kurula Bağlı Olarak Çalışan Bir İç Denetim Komitesi veya Komisyonunun Varlığı.....	325
Tablo 67: İç Kontrol Sistemi, Risk Yönetim Sistemi ve Yönetişim Faaliyetlerinin Çıktılarının Düzenli Değerlendirilme Durumu.....	326
Tablo 68: Şirkette İç Denetçinin Yapacağı Denetimlerin Kapsamı.....	327
Tablo 69: Şirketinizin finansal performansı ve kaynaklarının denetimi bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da yapılmakta mıdır?.....	327
Tablo 70: Finansal Performans ve Kaynak Denetimlerinin Bir Faaliyet Dönemi İçerisindeki Sıklığı.....	328

Tablo 71: İç Denetim Biriminin Gerçekleştirdiği Uygunluk Denetimlerinin Sıklığı.....	329
Tablo 72: İç Denetim Departmanın Yönetim Kadrosuna Yönelik Uygunluk Denetimleri.....	331
Tablo 73: Uygunluk Denetimleri Esnasında Kanunlara, Esas Sözleşmeye, Yönetmelik ve Kurul Talimatlarına Karşı Gerçekleştirilen Önemli Aykırılıklar Tespit Edildiğinde Raporlama Yapılan Yönetim Kademesi.....	332
Tablo 74: Şirket Risklerinin Analizi.....	333
Tablo 75: Risklerin Analizi Sonucunda Çıkan Olumsuzluklara Yönelik Alınan Tedbirler.....	334
Tablo 76: İç denetim biriminin, risk yönetim sistemi ile ilgili denetim raporları ve değerlendirmeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna yapılmakta mıdır?.....	334
Tablo 77: Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu Dışında Risk Yönetim Sistemi İle İlgili Raporlamanın Yapıldığı Yönetim Kademesi.....	335
Tablo 78: İç Denetim Biriminin İç Kontrol Sistemini Denetleme ve Değerleme Sıklığı.....	336
Tablo 79: İç Denetim Biriminin, iç kontrol sistemi veya iç kontrol ortamı ile ilgili denetim raporları ve tavsiyeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletilmekte midir?.....	337
Tablo 80: İç Denetim Departmanın Yönetime Raporlama Yapma Sıklığı.....	338
Tablo 81: İç Denetim Birimine, Oluşturduğu Denetim Raporlarının Sonuçları Hakkında Geri Bildirim Yapılma Durumu.....	339
Tablo 82: Geri Bildirimde Kullanılan Yöntemler.....	340
Tablo 83: Bilgisayar Destekli İç Denetim Tekniği Kullanımı.....	340

Tablo 84: Bilgisayar Destekli İç Denetim Uygulamasını Gerçekleştiren Kişiler...	341
Tablo 85: Kullanılan Bilgisayar Destekli İç Denetim Programları.....	342
Tablo 86: Uygulamayı Gerçekleştiren Kişi/Kişilerin CISA (Certified Information System Auditor) Sertifikasının Mevcudiyeti.....	343
Tablo 87: Şirket İç Denetim Biriminin Bağımsız Bir Dış Gözlemci Tarafından Değerlendirilme Durumu.....	344
Tablo 88: Dış Gözlemci Belirleme Kriterleri.....	344
Tablo 89: Uluslararası İç Denetçiler Birliği' nin En Az 5 Yılda Bir Dış Değerlendirme Yapılması Yönündeki Standardına Uyum.....	345
Tablo 90: İç Denetim Raporlarında Denetim Faaliyetlerinin Standartlara ve Etik İlkelere Uygun Yapıldığı Açıkça Belirtilmesi.....	346
Tablo 91: İç Denetim Faaliyetlerinin Uygunluğunu Ölçmede Kullanılan Temel Kriterler.....	350
Tablo 92: Uyum Seviyesinin Düşük Olduğu Temel Kriterler.....	351
Tablo 93: Uygunluk Kriterlerine Uyum Seviyeleri.....	353

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Örnek Bir Grup Holding Yapılanması.....	13
Şekil 2: Aile Şirketlerinde Şirket ve Aile Arasındaki Sistem.....	26
Şekil 3: Aile – İş İlişkilerinde Üçgen Modeli.....	29
Şekil 4: Aile İşletmesinde Süreklilik.....	122
Şekil 5: Şirket İdari Yapılanması.....	132
Şekil 6: Kurumsallaşmış Bir Şirkette Bulunması Gereken Yönetim Kurulu Modeli.....	137
Şekil 7: Aile Şirketlerinde Yönetim Kurulu Yapısı.....	147
Şekil 8: Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi ve Denetim İlişkisi.....	186
Şekil 9: COSO Küpü.....	254
Şekil 10: Şirketlerin İşlem Gördüğü Piyasa.....	273
Şekil 11: Araştırmaya Katılan Şirketlerin Faaliyet Gösterdiği Sektörler.....	275
Şekil 12: Yabancı Ortaklık Durumu.....	276
Şekil 13: Şirketlerin Bağlı Ortaklık veya İştiraklerinin Olup Olmadığının Ölçülmesi.....	277
Şekil 14: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin Cinsiyeti.....	279
Şekil 15: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticisinin Yaş Aralığı.....	280
Şekil 16: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticisinin Eğitim Durumu.....	283
Şekil 17: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin Sektördeki Çalışma Süreleri.....	285

Şekil 18: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin İşletmedeki Çalışma Süreleri.....	286
Şekil 19: Şirkette İstihdam Edilen İç Denetçinin İşe Alımında Eğitim Düzeyi Açısından Belirlenen Alt Limit.....	288
Şekil 20: Şirket İç Denetim Departmanlarında Uluslararası İç Denetçi Sertifikasını (CIA) Almış Denetçi Mevcudiyeti.....	289
Şekil 21: Şirkette İç Denetçi İstihdam Edilirken CIA Belgesine Sahip Olma Zorunluluğunun Mevcudiyeti.....	290
Şekil 22: Şirket İç Denetçilerinin Türkiye İç Denetim Enstitüsü' ne Üyeliğinin Mevcudiyeti.....	291
Şekil 23: Şirket İç Denetçileri Düzenli Olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü' nün Eğitimlerine Katılıp Katılmadığının Belirlenmesi.....	292
Şekil 24: Şirket İç Denetçilerinin Mesleki Bilgilerini Arttırmak ve Mesleki Gelişimi Sağlamak İçin İç Denetim Faaliyetleri İle İlgili Konularda Düzenli Olarak Eğitime Katılıp Katılmama Durumunun Belirlenmesi.....	293
Şekil 25: Şirket İç Denetim Birimlerinin İşlevsel Yönden Bağlı Olduğu Üst Yönetim Kademesi.....	295
Şekil 26: Şirket İç Denetim Biriminin İdari Olarak Bağlı Olduğu Yönetim Kademesi.....	297
Şekil 27: İç Denetim Biriminin Yönetmelik ve Yetkilerini Belirleyen Yönetim Kademesi.....	298
Şekil 28: İç Denetim Biriminin Saha Faaliyetlerine Yönelik Çalışma Usül ve Esaslarını, Politikalarını ve Prosedürlerini Belirleyen Yönetim Kademeleri.....	299
Şekil 29: İç Denetim Birimlerinin Denetim Raporlarını İlettikleri Yönetim Kademesi.....	301

Şekil 30: İç Denetim Faaliyetlerinin ve Verimliliğinin Geliştirilmesi Konusunda İç Denetçilerin Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Görüşleri.....	303
Şekil 31: Şirket Yönetim Kurulu'nda Denetim Komitelerinin Durumu.....	305
Şekil 32: Denetim Komitelerinin Üye Sayısı.....	307
Şekil 33: Kanun, Esas Sözleşme, Yönetmelik ve Yönetim Kurulu Talimatlarına Uygun Olmayan Uygulama ve Kararlar İçin Oluşturulmuş Bir Ceza Sisteminin Mevcudiyeti.....	308
Şekil 34: Yönetim Kurulu Yapısı İçerisinde Riskin Erken Teşhisi ve Önlenmesine Yönelik Bir Komite Mevcudiyeti.....	309
Şekil 35: Riskin Erken Teşhisi Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığı.....	310
Şekil 36: Risk Yönetim Sistemi veya Riski Yönetebilmek Amacı İle Oluşturulmuş Politika, Prosedür ve Uygulamaların Mevcudiyeti.....	311
Şekil 37: Riskin Erken Teşhisi Komitesinin Risk Yönetim Sistemine ve Risk Yönetimi Faaliyetlerine Yönelik Kriterlerin Belirlenmesindeki Rolü.....	312
Şekil 38: Organizasyon Yapısı İçerisinde Bir İç Kontrol Sisteminin Varlığı.....	314
Şekil 39: Yazılı İç Kontrol Prosedürlerinin Varlığı.....	315
Şekil 40: İç kontrol prosedürleri yeni işe alınan personele okutularak, anladığına dair imza alınmakta mıdır?.....	318
Şekil 41: İç kontrol prosedürleri revize edildiğinde şirket içi bilgilendirme yapılmakta mıdır?.....	319
Şekil 42: İç Denetçi – Bağımsız Denetçi İlişkisi.....	323
Şekil 43: Bağımsız Denetçinin, İç Denetim Departmanı ve İç Denetçiler İle İlgili Tavsiyelerine Şirketin Uyum Durumu.....	324

Şekil 44: Yönetim Kurulu Yapısı İçerisinde veya Kurula Bağlı Olarak Çalışan Bir İç Denetim Komitesi veya Komisyonunun Varlığı.....	325
Şekil 45: Şirkette İç Denetçinin Yapacağı Denetimlerin Kapsamı.....	326
Şekil 46: Şirketinizin finansal performansı ve kaynaklarının denetimi bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da yapılmakta mıdır?.....	327
Şekil 47: Finansal Performans ve Kaynak Denetimlerinin Bir Faaliyet Dönemi İçerisindeki Sıklığı.....	328
Şekil 48: İç Denetim Biriminin Gerçekleştirdiği Uygunluk Denetimlerinin Sıklığı.....	329
Şekil 49: İç Denetim Departmanın Yönetim Kadrosuna Yönelik Uygunluk Denetimleri.....	331
Şekil 50: Şirket Risklerinin Analizi.....	333
Şekil 51: İç Denetim Biriminin İç Kontrol Sistemini Denetleme ve Değerleme Sıklığı.....	336
Şekil 52: İç Denetim Biriminin, iç kontrol sistemi veya iç kontrol ortamı ile ilgili denetim raporları ve tavsiyeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletilmekte midir?.....	337
Şekil 53: İç Denetim Departmanın Yönetime Raporlama Yapma Sıklığı.....	338
Şekil 54: İç Denetim Birimine, Oluşturduğu Denetim Raporlarının Sonuçları Hakkında Geri Bildirim Yapılma Durumu.....	339
Şekil 55: Bilgisayar Destekli İç Denetim Tekniği Kullanımı.....	340
Şekil 56: Uygulamayı Gerçekleştiren Kişi/Kişilerin CISA (Certified Information System Auditor) Sertifikasının Mevcudiyeti.....	342

Şekil 57: Şirket İç Denetim Biriminin Bağımsız Bir Dış Gözlemci Tarafından Değerlendirilme Durumu.....	344
Şekil 58: Uluslararası İç Denetçiler Birliği' nin En Az 5 Yılda Bir Dış Değerlendirme Yapılması Yönündeki Standardına Uyum.....	345
Şekil 59: İç Denetim Raporlarında Denetim Faaliyetlerinin Standartlara ve Etik İlkelerine Uygun Yapıldığı Açıkça Belirtilmesi.....	346

KISALTMALAR

AAA: The American Accounting Association – Amerikan Muhasebe Derneği

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: The American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

ASMMMO: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BDDT: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri

BS: Bilişim Sistemi

BT: Bilişim Teknolojileri

CEO: Chief Executive Officer – İcra Kurulu Başkanı

CFO: Chief Financial Officer – Finans Grubu Başkanı

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Treadway Komisyonuna Sponsor Kuruluşların Komitesi

ECIIA: European Confederation of Institutes of Internal Auditing – Avrupa İç Denetçiler Konfederasyonu

EPDK: T.C. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

ERM: Enterprise Risk Management – Kurumsal Risk Yönetimi

FEI: The Financial Executives Institute – Finansal Yöneticiler Enstitüsü

F-PEC: The Familiness - Power, Experience and Culture Scale – Ailevilik- Güç, Tecrübe ve Kültür Ölçeği

GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla

IFAC: International Federation of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IIA: The Institute of Internal Auditors – İç Denetim Enstitüsü

IMA: Institute of Management Accountants – Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

IMF: International Monetary Fund – Uluslararası Para Fonu

İDY: İç Denetim Yöneticisi

İMKB: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

İSMMM: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

İTO: İstanbul Ticaret Odası

KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

KOSGEB: T.C. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development – Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

SEC: U.S. Securities and Exchange Commission – Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler Komisyonu

SOX: Sarbanes Oxley Act – Sarbanes Oxley Yasası

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TDK: Türk Dil Kurumu

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TKYD: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırmalar Kurumu

TÜSİAD: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board – Halka Açık Şirketler
Muhasebe Gözetim Kurulu

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

GİRİŞ

Aile şirketlerinin ekonomideki yeri, değeri, katkıları ve miktarı göz önünde bulundurulduğunda ülke ekonomisinde önemli bir yere sahiptir. Ülkemiz ve dünya işletmelerinin büyük çoğunluğunu bu şirketler oluşturmaktadır. Fakat bu şirketlerin yaşam eğrisi incelendiğinde ömürlerinin pek de uzun olmadığı görülmekte ve önemli bir bölümünün daha ilk kuşak ve ikinci kuşakların yönetimlerinde yok oldukları görülmektedir. Yapılan araştırmalarda bunun en önemli sebebinin kurumsallaşamama sorunu olduğu görülmüştür.

Çalışmanın teori kısmının ilk bölümünde; aile şirketleri, özellikleri avantajları ve sorunları incelenmiştir. İkinci bölümde, kurumsallaşmanın en temel ve başlangıç noktası olan kurumsal yönetim anlatılmıştır. Kurumsal yönetim ile ilgili ulusal ve uluslararası yasa, yönetmelik ve tebliğler incelenmiştir. Üçüncü bölümde, kurumsallaşmadan bahsedilmiş, aile şirketlerinin kurumsallaşmasının normal şirketlerden farkına değinilmiş ve nasıl yürütülmesi gerektiği ve takip edilmesi gereken adımlar incelenmiştir. Tezin dördüncü bölümü ise iç denetim faaliyetlerinden, bu faaliyetlerin nasıl yürütülmesi gerektiğinden, etkinlik ve uygunluğun sağlanması için neler yapılması gerektiğinden, yasal düzenlemelerden, mevzuat, tebliğ ve standartlardan bahsedilmiştir.

Tezin araştırma kısmında ise şirketlerdeki iç denetim faaliyetlerinin etkinlik ve uygunluğunu değerlendirmek amacı ile hazırlanmış sorulardan oluşan bir anket çalışmasının değerlendirilmesi yapılarak çalışmanın sonucu değerlendirilmiştir.

I. BÖLÜM

AİLE ŞİRKETLERİNE GENEL BAKIŞ

Aile şirketi kavramı, geçmişten günümüze sürekli tartışılan ve öneminin git gide daha belirgin hale geldiği bir konudur. Genelde şirketlerin varoluş kaynaklarına bakıldığında, önemli bir kısmının aile şirketi kökenli olduğu görülebilmektedir. Bilindiği gibi dünyada önemli bir ekonomik faktör olan bu şirketler; girişimciliğe verilen destekler, artan kredi olanakları, teşvikler ve piyasa koşullarının getirdiği fırsatlar ile birlikte daha da artış göstermiştir. Bu şirketlerin birçoğu ellerine geçen fırsatları iyi değerlendirerek uluslararası pazarlara açılmış ve faaliyetlerini daha geniş platformlara taşımıştır. Hızlı karar alabilen ve girdiği piyasaya kolay uyum sağlayabilen bu şirketler, bugün dünya genelinde ülkeler bazında ekonomilerin %65 - %90 arasında değişen bir oranını oluşturur hale gelmiştir. İşyeri sayısı, çalışan sayısı, verimlilik, yaratıcılık, girişimcilik kültürünü yayma ve katma değer göstergelerine bakıldığında aile şirketleri istihdamı, ekonomik büyümeyi, kalkınmayı ve Gayri Safi Milli Hasıla'yı (GSMH), arttırıcı önemli faktörlerden biri olarak karşımıza çıkarmaktadır (Ateş, 2005: 17; İlter, 2001: 5-6-7; Günver, 2006: 89; Çavuş, 2005: 154).

Ayrıca bu bahsedilenlerden de anlaşılacağı üzere son yıllarda iş hayatını değiştiren üç önemli faktör ortaya çıkmıştır. Bunlar; bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, durmadan artış gösteren rekabet ve küreselleşmedir (Baraz, 2008: 62).

İş yaşamındaki bu gelişmeler, pek çok işletmede olduğu gibi aile şirketlerinde de organizasyon yapısı, iş yapma usul ve esasları, amaç ve hedeflerde değişimlere sebep olmuştur. Rekabet ortamında uzun vadeli planlamalar, şirket yapılarında kurumsallaşmaya verilen önemin artması, sürekli yenilenme, yenilikleri destekleme ve uyum sağlama zorunlulukları aile şirketlerinin ömrünü arttırıcı etki gösterecektir. Başarılı olan şirketlerin kurumsal yapıya sahip ve kurumsal yönetim

anlayışının da dışına taşan çalışmalar gerçekleştiren şirketler olduğu gözlemlenebilmektedir.

Aile şirketleri pek çok sebep ile kurulabilmektedir ve bunları açıklamak biraz zordur. Bu şirketler girişimcilerinin hedef ve beklentileri doğrultusunda kurulduklarından ve bunlar da kişiden kişiye değişim gösterdiğinden tam bir netlik oluşturulamamaktadır. Bu sebepleri kısaca genel bir sınıflamaya koyacak olur isek; ekonomik, kültürel ve sosyal çevrenin etkisi, bağımsız hareket edebilme ve başkalarını sevk ve idare edebilme isteği, aile varlıklarını koruyarak geleceği garanti altına alma isteğidir (Ateş, 2005: 16-17-18).

Girişimci bir aileden gelen bir kişi, iş kültürü içinde yetişip büyüdüğünden, hatta yapılan işin tüm ayrıntılarını bildiğinden kendine güven konusunda sıkıntı yaşamamaktadır. Kişinin özgür olma ve bağımsız hareket etme ve kurduğu işi gelecek nesillere aktarma isteğinin altında da kültür ve sosyal çevrenin etkisi büyüktür. Bilindiği üzere aile şirketleri, gücünü, aileden alır ve aile içi fon oluşturma kolaylığından faydalanılır. Bu da ekonomik dalgalanma ve krizlerin etkisini azaltıcı etki yaparak bu krizleri fırsata çevirir. Kişilerin aileyi ve aile dışı çalışanları yönetme arzusu ve saygınlık elde etme güdüsü de kendi işini kurma arzusunu tetikleyen faktörler arasındadır. Ayrıca geleceğin belirsizliği ve bu belirsizliği yok etme, aile ve çocukların geleceğini ve geçimini garanti altına alma isteği şirket kurmadaki asıl sebeplerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle Türk toplumu ve aile yapısı çocuklarına verdiği önem dolayısıyla aile şirketi şeklindeki kuruluşları destekler bir yapıya sahiptir. Çocuklarına ve ailesine bağlı liderler geleceği garanti altına alma ve çocuklarına kurdukları şirketi devrederek onlara iş imkanı sağlama arzusu ile bu tarz küçük ekonomik birimleri oluşturmaya yönelmektedir. Bu birimler, nesiller arasında aktarılarak ve değişime ayak uydurarak büyümekte ve gelişim göstermektedir. Bugün üçüncü ve dördüncü kuşağa ulaşabilen birçok aile şirketi kuruluş tarihlerine ve o zamandaki cirolarına oran ile daha iyi yerlerde ve daha büyük yatırımlar yapabilecek pozisyonadadır.

Aile şirketleri ekonomiler için o kadar önemli olmasına rağmen çeşitli sebeplerle iflas ve tasfiye sürecine girerek yok olmaktadır. Bu sebeplerden en

önemlileri; mülkiyet ile yönetimin tam ayırt edilememesi, aile içi çatışmalar ve rol karmaşaları, gücün ve otoritenin devredilememesi, aile ile iş ilişkilerinin düzenli olduğu kurumsal bir yapının oluşturulamamasıdır.

Tüm bu bilgiler ışığında aşağıda aile şirketlerinin tanımı yapılacaktır.

1.1. AİLE ŞİRKETİ TANIMI VE AİLE ŞİRKETLERİNİN DİĞER GENEL ÖZELLİKLERİ

Aile şirketi çok geniş ve ayrıntılı bir kavram olmakla birlikte net bir şekilde tanımlanamamaktadır. Her aile şirketi farklı kurulmakta, amaç ve vizyonları, değer yargıları, kuralları ve sistemleri farklı olmaktadır. Bu şirketler daha çok kurucusunun değer yargılarından etkilenmekte ve şirket kuralları kurucunun ve ailenin karakteri, değerleri ve beklentileri çevresinde oluşmaktadır. Değerler, varlıklarını uzun dönemli olarak sürdürmekte, kurum kültürü ve iş yapma şeklinin temelini oluşturmakta, insanların güç işleri başarması, disiplin gerektiren işlerde sorumluluk alması ve uzun vadeli işlerde sebatla çalışmaya devam etmesi gibi konularda ilham vermektedir (Akdoğan ve Oflazer, 2012: 4).

Pek çok aile şirketi tanımı bulunmakla birlikte, bu tarz şirketler Longenecker ve diğerlerine göre işletme ve ailenin bir bütünü oluşturduğu sistemler olarak adlandırılabilir (Bektaş ve Köseoğlu, 2007: 298). Geçmişten günümüze sosyal, ekonomik, kültürel ve hukuksal alanlarda gerçekleşen yenilik ve değişim, aile şirketi tanımında da çeşitli düzenlemeleri ve farklılaşmaları gerekli kılmıştır. Bu yeniliklerden tanıma yansıyan kavramların kimisi mülkiyete, kimisi yönetime, kimisi aile üyeliğine, aile geçimini sağlamaya ve çalışanların aileden oluşmasına, kimisi ise pay oranı ve yatırıma katılıma dikkat çekmektedir. Genel ve net bir tanım olmaması sebebiyle aşağıda çeşitli yazarların yapmış olduğu farklı tanımlar ve benzeyen yönler geniş bir yelpazede aktarılacaktır.

Tanımlamalarda aile şirketlerinin yönetim yanının ağır basması sebebiyle ilk olarak yönetim fonksiyonunun ağır bastığı tanımlamaları aktarmak mantıklı

olacaktır. Beckhard ve Dyer, aile işletmesini; iş, aile, kurucu ve yönetim kurulu gibi yapıları içeren bir sistem olarak tanımlarken, Welsch temel işletme kararlarının alınmasında ve planlanmasında yönetim kurulu veya yönetimdeki aile üyelerinin etkili olduğu bir yapı olarak tanımlamaktadır (Ağca ve Kızıldağ, 2010: 300).

İşletme sahiplik, idare ve yönetiminin tek ailede toplandığı ve aile etkisinin yoğun olduğu işletmeler aile şirketleri olarak adlandırılır (Dawson, 2012: 9; Kalkan, 2006: 77).

İyişleroğlu'na göre aile şirketi, ailenin geçimini sağlamayı amaçlayan ve bu geçimi sağlayan kişi tarafından yönetilen, mirasın dağılmasını önlemek amacıyla güden yapılardır (Büte, 2011: 179). Kırım, bunlara ek olarak ailenin oy çoğunluğuna sahip olma ve genel müdür seçiminde etkin olma konusunu gündeme getirmiştir (Kırım, 2007: 3). Alacaklıoğlu (2009: 8) ise sahiplik ve yönetim konularının yanında işe olan aile etkisinin baskınlığına dikkat çekmektedir (Alacaklıoğlu, 2009: 8). Fındıkçı'ya göre ise bu şirketler için; aile, mülkiyet, yönetim, işletme ve kültür kavramları tanımlamada önem arz etmektedir. Bu kavramlara göre bir değerlendirme yapıldığında ailenin işin içinde yer aldığı, çoğunlukla yapılan girişimin sahibi olduğu, yönetimde etkili olduğu ve aile kültürünün işe yansıtıldığı bir şirket tipi olarak değerlendirmektedir (Fındıkçı, 2008: 16-20).

Yönetimin hakkaniyetliliği açısından Bozkurt'un oluşturduğu, Andiç ve İşler'in desteklediği tanıma göre aile şirketi yönetim kurulunda en az iki veya daha fazla aile üyesinin yer aldığı ve her kişinin en az %10 hisseye sahip olduğu şirket türüdür (Ateş, 2005: 3; Andiç ve İşler, 2008: 43).

Yönetim açısından bir diğer önemli tanım ise; aile reisi veya aile geçiminden sorumlu kişi ve kişilerin şirket yönetiminde bulunmasıdır (Özalp, 1971: 9; Andiç ve İşler, 2008: 43). Bir başka çalışmada ise aile şirketlerini tanımlamanın üç ölçütü olduğundan bahsedilmiştir. Bunlar; ailenin şirketin kontrolünde söz sahibi olabilecek kadar mülkiyet hakkının olması, yönetimde söz sahibi olunması, şirket sahipliğinin ve yönetiminin gelecek kuşakları devri için gerekli vizyona sahip olunmasıdır (Tetik ve Uluç, 2005: 2). Sevinç ise aile şirketlerini tanımlamada en önemli kavramın

yönetimsel faaliyetlerin yürütülme biçimi ve bu konudaki yetkilerin aile bireylerinde olması olarak belirtmiştir. Bir işletmenin aile işletmesi olduğunun göstergelerini; ailede en az iki kuşağın işletme yönetimiyle ilgilenmiş olması, mevcut ve daha önceki yöneticilerin çocuklarının yönetimde görev alması, aile bağlarının yönetimden kimin sorumlu olacağını belirlemesi ve aile üyesi bireyin işletmedeki konumunun bireyin aile içindeki durumunu etkilemesi biçiminde sıralamak olanaklıdır (Sevinç, 2005: 316). Bu tanıma ek olarak yapılan bir diğer tanım ise ortaklar arasında kan bağı olması gerektiğine vurgu yapmaktadır (Genç ve Karcıoğlu, 2004).

Aile şirketi, yönetim kademelerinin büyük bölümünün aile üyelerinden oluştuğu, alınan kararlarda ailenin etkili olduğu, en az iki neslin şirkette temsil edildiği şirket türüdür (Karpuzoğlu, 2012). Rosenblatt vd. ve Cox ise buna ek olarak yatırıma katılım, sahiplik ve kontrolün ailede olması gerektiğine dikkat çekmektedir (Ateş, 2005: 2). Ayrıca aktarılması gereken diğer önemli nokta ise işletme vizyonlarının aynı aile ve/veya akrabalar arasında geçişler ile sürdürülmesidir (Ada vd., 2004: 256). Morris'e göre ise aile şirketi, yönetim ve mülkiyetinin ailenin elinde olduğu işletmeler olarak görülmektedir (Arıcıoğlu vd., 2008: 278).

Yönetimin yanında; aile etkisi, karar alma, hisse sahipliği, oy hakkı, sermayeye katılım, kontrol, aile geçimi ve servetin dağılmasını önleme, aile üyelerinin işletme içerisinde faaliyet göstermesi aşağıda da ağırlıklı olarak bahsedileceği gibi tanımlara yansıyan önemli faktörlerdir.

Potziouris ve Wang'a göre, aile şirketi hisse çoğunluğu ve kontrolün bir ailede olduğu, şirkette iki veya daha fazla aile üyesinin çalıştığı ya da ailenin işletmede %25 oy hakkına sahip olduğu şirket yapılarıdır (Bektaş ve Köseoğlu, 2007: 299; Ağca ve Kandemir, 2008: 212; Çavuş, 2005: 154).

Bir diğer tanımda ise bu oranın %51 olması gerektiği düşünülmektedir (Nas, 2012). Aile şirketi, bir ailenin, işletme sermayesi ve verilen kararlarda çoğunluğa sahip olmasıdır (Semerciöz ve Ayrancı, 2008: 162). Bernard'a göre ise aile şirketi tek bir ailenin üyeleri tarafından kontrol edilen şirket olarak değerlendirilmiştir

(Çetin vd., 2008: 110). Bu tanıma ek olarak kar dağıtımının ailenin kontrolünde olduğu, aile servetini dağıtmamak için kurulmuş özel bir şirket biçimidir (Günver, 2002). Yine bir diğer tanım ise aile şirketlerinde çalışan aile üyeleri ile ilgilidir. Aile şirketleri; ailenin geçimini sağlamak, saygınlığını arttırmak gibi aile hedeflerini içeren sebeplerden dolayı da kurulabilmektedir. Bu nedenle genel olarak da işletme içerisinde aile bireylerinin çalışması tercih edilir. Aslında burada güven unsuru da ağır basan bir diğer konudur. Çetin vd. ve Taguri'ye göre aile şirketi, aile üyelerinin işletme faaliyetlerinde bir araya gelerek çalıştığı bir yapıdır (Andiç ve İşler, 2008: 43-44; Çetin vd., 2008: 110). En az iki kuşak boyunca aileye ait olan ve ailenin, işletme amaçları ve çıkarlarının bir olduğu ve bunun işletme politikalarına yansıdığı işletmelerdir (Günver, 2002).

Tablo 1: Aile Şirketi Tanımları

Yazarın Adı	Aile Şirketi Tanımları
İyişleröğlü, Büte	İşletmenin kurulma amacı aile geçimini sağlamaktır.
İyişleröğlü, Büte, Özalp, Andiç ve İşler	Aile reisi veya aile geçiminden sorumlu kişi ve kişilerin şirket yönetiminde olduğu yapılardır.
İyişleröğlü, Büte, Akıngüç	Aile mirasının dağılmasını önlemek amacıyla güden yapılardır.
Akıngüç	Kar dağıtımının ailenin kontrolünde olduğu işletmelerdir.
Çetin vd., Taguri, Andiç ve İşler, Potziouris ve Wang, Bektaş ve Köseoğlu, Ağca ve Kandemir, Çavuş	Aile üyelerinin (iki veya üzeri), işletme faaliyetlerinde bir araya gelerek çalıştığı bir yapıdır.
Aacaklıoğlu, Dawson, Kalkan	Aile etkisinin, iş üzerinde baskın hale geldiği yapılardır.
Welsch, Ağca ve Kızıldağ	Temel işletme kararlarının alınmasında ve planlanmasında yönetim kurulu veya yönetimdeki aile üyelerinin etkili olduğu bir yapıdır.
Potziouris ve Wang, Bektaş ve Köseoğlu, Ağca ve Kandemir, Çavuş, Tetik ve Uluyol, Morris, Arıcıoğlu vd., Semerciöz ve Ayrancı, Fındıkçı, Dawson, Kalkan	İşletme mülkiyetinin (sermayesinin), tamamının veya hisse çoğunluğunu sağlayacak kısmının ailede olduğu işletmelerdir.
Bernard, Çetin vd., Kırım, Tetik ve Uluyol, Rosenbladtt vd., Cox, Ateş	Hisse çoğunluğunun ailede olması sebebiyle; oy çoğunluğunun ailede olduğu, genel müdür seçimde aile etkisinin yoğun olduğu ve işletme kontrolünün ailede olduğu şirket yapılarıdır.
Nas, Bozkurt, Ateş, Andiç ve İşler, Potziouris ve Wang, Bektaş ve Köseoğlu, Ağca ve Kandemir, Çavuş	Hisse çoğunluğu veya oy hakkı çoğunluğunun sağlanması için farklı yazarlar farklı oranlar belirtmiştir. Yazarlardan bazıları bu oranı %51 olarak belirtirken, bir kısmı %25 olarak belirtmiş, bazıları ise yönetimde yer alan her aile üyesinin en az %10 hissesi olması gerektiğini vurgulamıştır.
Bektaş ve Köseoğlu, Longener, Beckhard ve Dyer, Ağca ve Kızıldağ	Aile ve işletmenin oluşturduğu; iş, aile, kurucu ve yönetim kurulu gibi yapıları içeren sistemler bütünüdür.
Fındıkçı, Bozkurt, Ateş, Andiç ve İşler, Dawson, Kalkan, Tetik ve Uluyol, Sevinç, Karpuzoğlu, Morris, Arıcıoğlu vd.	Şirket idaresinin ve yönetiminin ailenin elinde olduğu, yönetim kademelerinin büyük çoğunluğunu aile üyelerinin oluşturduğu, yönetim kurulunda en az iki aile üyesinin yer aldığı, en az iki kuşağın işletme yönetimi ile ilgilendiği işletmelerdir.
Ada vd., Tetik ve Uluyol	İşletmenin; sahiplik, yönetim ve iş ile ilgili vizyonları aynı aile ve/veya akrabalar arasında geçişler ile sürdürülür.
Sevinç	Mevcut ve daha önceki yöneticilerin çocukları yönetimde görev alır, aile bağları yönetimden kimin sorumlu olacağını belirler ve aile üyesi bireyin işletmedeki konumu, bireyin aile içindeki durumunu etkiler.
Fındıkçı	Aile kültürünün işe yansıtıldığı şirketlerdir.
Günver	En az iki kuşak boyunca aileye ait olan ve ailenin, işletme amaçlarının ve çıkarlarının bir olduğu ve bunun işletme politikalarına yansıdığı işletmelerdir.

Kaynak: Ada vd., 2004: 256; Ağca ve Kandemir, 2008: 212; Ağca ve Kızıldağ, 2010: 300; Günver, 2002; Alacaklıoğlu, 2009: 8; Andiç ve İşler, 2008: 43-44; Arıcıoğlu vd., 2008: 278; Ateş, 2005: 2-3; Bektaş ve Köseoğlu, 2007: 298-299; Büte, 2011: 179; Çavuş, 2005: 154; Çetin vd., 2008: 110; Dawson, 2012: 9; Fındıkçı, 2008: 16-20; Genç Karcıoğlu, 2004; Günver, 2002; Kalkan, 2006: 77; Karpuzoğlu, 2012; Kırım, 2007: 3; Nas, 2012; Özalp, 1971: 9; Semerciöz ve Ayrancı, 2008: 162; Sevinç, 2005: 316; Tetik ve Uluyol, 2005: 2

Yukarıda yapılan tanımlardan da görüldüğü üzere aile şirketlerini tanımlama konusunda tam bir ortak nokta bulunamamıştır. Aile şirketinin genel bir tanımı yapılacak olursa; ailede bir lider tarafından kurularak aile üyelerine istihdam sağlayan, yönetim ve mülkiyetinde aile bireylerinin yer aldığı, aile kültürünün işe yansıtılması sonucu iş ile aile etkileşiminin oluşturulduğu, mevcut mal varlığı ve insan kaynaklarının kaybedilmemesi amacıyla kurulan, karar verme mekanizmasının aile olduğu sosyal ve ekonomik bir yapıdır.

1.1.1. Aile Şirketinin Kuruluş Şekilleri

Aile şirketleri literatürde çokça geçmekle birlikte herhangi bir hukuki tanımlama yapılmamıştır. Bu şirketlerin hukuki bir tanımı olmasa bile genel hatları ile belirli aile şirketi tanımları oluşturulmuştur. Bu tanımlardan yola çıkarak aile şirketlerinin kurulma biçimleri tespit edilebilmektedir.

Kuruluş şekilleri açısından aile şirketleri dört kısımda incelenmektedir (Erdoğan, 2007: 4);

- Aile büyüğünün, çoğunluk hisseyi kendisinde tutarak, yasaların emrettiği sayıyı bulana kadar eş, çocuk ve kardeşlere hisse vermesi,
- İki kardeşin bir araya gelerek çoğunluk hisseleri paylaşmaları ve yasa gereği sayıyı tutturmak için eş ve çocuklarına hisse vermeleri,
- Aile bireylerinin çoğunluk hisselerini elinde tutarak, stratejik ortak almaları ve yine yasal ortak sayısını aile bireylerinden tamamlamaları,
- İki farklı tüzel kişinin bir araya gelmesi ile kurulan işletmelerdir.

Aile şirketlerinin kurulmasındaki amaçlar; ekonomik, kültürel ve sosyal çevrenin etkisi, bağımsız hareket edebilme ve başkalarını sevk ve idare edebilme isteği, aile varlıklarını koruyarak geleceği garanti altına alma isteği, ailenin geçimini sağlamak, kendi iş yerinin patronu olma arzusu, ailenin geleceğini güvence altına alma isteği, miras bırakma ve aile isminin gelecekte de yaşamasını sağlama şeklinde sıralanabilmektedir (Ateş, 2005; Çamköy, 2007: 26). Türk toplumu ve aile yapısı çocuklarına verdiği önem dolayısıyla bu kuruluşları destekler bir yapıya sahiptir.

Çocuklarına ve ailesine bağlı liderler geleceği garanti altına alma ve çocuklarına kurdukları şirketi devrederek onlara iş imkanı sağlama arzusu ile bu tarz küçük ekonomik birimleri oluşturmaya yönelmektedir. Bu birimler nesiller arasında aktarılacak ve değişime ayak uydurarak büyümekte ve gelişim göstermektedir.

Aile şirketi oluşumları görüldüğü üzere genel olarak en az iki aile bireyinin bir araya gelmesi ile oluşmaktadır. Mülkiyetin ve yönetimin ailenin elinde olması özellikle önemsenmektedir. Bu nedenle şirketlerin hisse çoğunluğu ailenin elinde tutulmaktadır. Kuruluş şekillerinden bahsedilirken, kuruluş için yasal sayıyı tamamlamaktan bahsedilmiştir. Bu sayı ile anlatılmak istenen şirketlerin kuruluşu esnasında olması gereken sermayedar ve ortak sayısıdır. Türk Ticaret Kanunu (TTK) 13/01/2011 tarihinde 6102 sayılı kanunun çıkarılması ile yenilenmiştir.

Bu yenilikler ile eski uygulamalar arasında karşılaştırma yapmak konunun anlaşılması açısından faydalı olacaktır. 6762 sayılı TTK, anonim şirketlerin kurulma koşullarını belirlerken en 5 kişiden oluşması yönünde bir yasal zorunluluk getirmiştir (6762 No'lu TTK Mad. 277). Ortak sayısı 250' yi aştığında ise şirketlerin halka açılma zorunlulukları oluşmaktadır (SPK, Seri: X, No: 22, Mad. 11). Bu şirketlerin kuruluş aşamasında ortaya koyması gereken sermaye miktarı ise 50.000 TL olarak belirlenmiştir (6762 No'lu TTK Mad. 272). Yeni yasa bu koşullarda önemli değişikliklere sebep olmuştur. 6102 sayılı yeni yasaya göre anonim şirketler tek kişi ile kurulabilmekte bunun yanında ödenmesi zorunlu olan sermaye miktarları iki katına çıkarılmaktadır (6102 No'lu Türk Ticaret Kanunu Mad. 338 – Mad. 574).

Eski kanuna göre anonim şirket kuruluşlarında, ortak sayısı için belirli alt limitlerin olması aile şirketlerini kuruluş safhasında hisse çoğunluğu girişimci liderde olmak koşulu ile eş, çocuk, kardeş veya aile üyelerine hisse dağıtımını yaparak gerekli yasal sayıyı sağlamaya yönelik çeşitli uygulamalara yönlendirmekteydi. Tek kişilik anonim şirket kurulabilme imkanının şirketlere sağlanması, bu tarz yanılıcı uygulamalardan şirketlerin vazgeçmesine imkan sağlayacaktır. Fakat bu noktada aile şirketlerinin kuruluş amaçları unutulmamalıdır ve bu nedenle patron şirketi ile aile şirketi birbirine karıştırılmamalıdır.

Aile şirketlerinin iki tüzel kişiliğin bir araya gelmesi ile oluşturulabileceğinden bahsedilmiştir.

Yeni TTK' ya göre anonim şirketlerin tüzel kişilik kazanması 335. maddesinin *birinci fıkrasında* “*Şirket, kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşme de, anonim şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur.*” şeklinde açıklanmaktadır. Aynı maddenin *ikinci fıkrasında* da “*355. maddenin birinci fıkrasının saklı olduğu*” belirtilmektedir. Yeni TTK' nın 355. maddesinin *birinci fıkrasında* ise “*Şirket ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.*” hükmü yer almaktadır (6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Mad. 335 – Mad. 355).

Bu sebeple tüzel kişilik kazanmış iki aile şirketi de bir araya gelerek yeni bir aile şirketi kurabilmektedir. Bu oluşan yeni şirkette yine yönetim, hissedarlık ve mülkiyet ailelerde olmakta sadece şirket iki ailenin sahipliğinde bulunmaktadır.

1.1.2. Patron Şirketi İle Aile Şirketi Arasındaki Farklar

Aile şirketi kavramını tanımlarken pek çok farklı tanımdan bahsedilmiştir. Bu tanımların ortak yönü incelendiğinde ve aile şirketlerinin kuruluş amaçları dikkate alındığında, bir şirketin aile şirketi olabilmesi için, öncelikle şirket mülkiyeti, hisse sahipliği ve yönetiminde en az aileden iki kişinin bulunması gerekmektedir (Ateş, 2005; Andiç ve İşler, 2008). Bunun yanında söylenmesi gereken önemli bir detay ise stratejik ortaklık kurmak şirketin aile şirketi olmasına engel değildir. Hisse çoğunluğunun ailede ya da aile üyelerinde olması ve alınan kararlarda aile etkisinin fazla olması şirketin aile şirketi olması için yeterlidir. Konuyu örnek ile açıklamak gerekirse bir aile şirketi olan A anonim şirketi, büyüme ve farklı alanlarda yatırım yapma amacı ile şirket hisselerinin %49'unu B anonim şirketine satmıştır. Kalan %51'lik hissenin 2/3'ü aile büyüğünün kontrolünde olmakla birlikte 1/3'lük hisse kurucu büyüğün kardeşleri arasında pay edilmiştir. Görüldüğü üzere hisse çoğunluğu

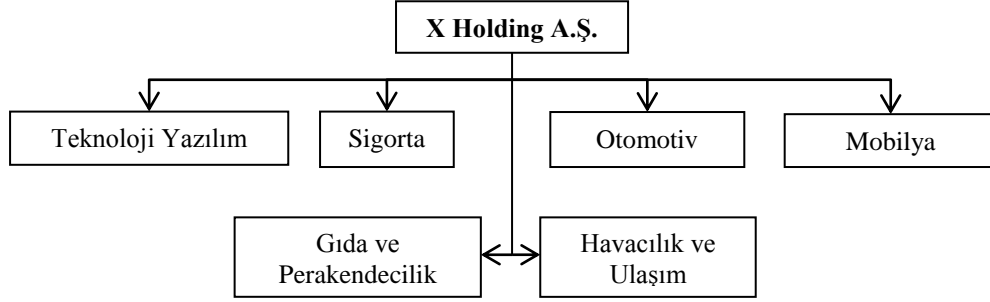
aile mensuplarında kalmıştır. Bu çoğunluk alınacak kararlarda ailenin etkisini arttırmaktadır.

Bir şirketin aile şirketi olarak nitelenebilmesi için gerekli bir diğer koşul ise şirketin aile geçimini ve geleceğini etkilemesidir. Aile şirketlerinin kuruluş amacı aile geçimini sağlayacak iş imkanları yaratmak ve bunu nesiller boyu sürdürmektir. Bu şirketlerde ilk etapta kurucunun kardeş, çocuk ve eşlerinin çalışması dikkat çeken unsurdur. Şirket gelecekte kurucunun çocuklarına veya kardeşine ve kardeşlerin çocuklarına geçecektir. Amaç yönetimin gelecekte yine aile üyelerinin kontrolünde olmasıdır. Aile şirketlerinde ailenin iş üzerindeki etkisi sadece yönetim ve mülkiyet ile kalmamaktadır. Bunların yanında aile kültürünün şirket kültürünü önemli ölçüde etkilediği görülmektedir.

Aile şirketlerinin kendine has dinamiklere sahip olması, bu şirket türünü diğerlerinden ayırmakta ve farklı bir şekilde incelenmesini gerektirmektedir. Bu şirketlerde geleceğin planlanması, aile anayasası hazırlanması, çocukların istihdamı vb. birçok konu işletme literatüründe aile şirketleri yönetimi olarak farklı bir başlık altında incelenmeye başlamıştır (Özler ve Şahin, 2010: 42).

Patron işletmesi ile aile işletmesi arasındaki farkı net bir şekilde ortaya koymak gerekmektedir. Eğer bir şirket içerisinde aynı aileden iki veya daha fazla kişi çalışıyor ise ve bunlardan biri veya birkaçı şirket hisse çoğunluğuna sahip ise bu şirket “**Aile Şirketi**” olarak adlandırılır. Eğer şirket sahipliği tek kişide ve şirket çalışanları aile dışı kişilerden oluşuyorsa, bu işletme “**Patron İşletmesi**” olarak adlandırılır. Eğer, patron işletmesi olarak nitelendirilen bu işletmeler ikinci nesle aktarılır ise aile işletmesi kapsamında değerlendirilmektedir (Alayoğlu, 2003: 14). Bu konuyu bir örnek ile incelemek daha kalıcı bilgiler edinilmesine yardımcı olacaktır.

Şekil 1: Örnek Bir Grup Holding Yapılanması



Şekildeki şirket görüldüğü üzere 7 adet firmanın birleşimi sonucu oluşan bir holdingdir. Patron işletmesi ve Aile işletmesi arasındaki farkı bu şekilden hareket ile anlatmak uygun olacaktır. Bu şirketler grubunu bir patron işletmesi olarak kabul edersek şirketin tüm mülkiyeti ve yönetimi tek kişinin elindedir. Şirket içerisinde yöneticiden başka herhangi bir aile üyesi mevcut değildir. Yönetim kurulunda ve şirket müdürlüklerinde profesyonel ve alanında uzman kişiler çalışmaktadır. Aslında bu yapılanma şirketin kişilere bağımlılığını azaltarak kendilerine özgü bir karakter oluşturmasına yardımcı olacaktır. Peki, şirketin başındaki sahip yönetici öldüğünde durum nasıl bir şekil alacaktır? Böyle bir ölüm söz konusu olduğunda şirketin başına herhangi bir aile üyesi geçerse şirket otomatik olarak aile şirketi kapsamında incelenecektir. Fakat sahip/yöneticinin yerine geçebilecek herhangi bir akrabası yok ise şirket otomatikman yönetim kurulu tarafından yönetilecektir.

Şekildeki şirket aile şirketi olarak düşünüldüğünde ise yönetim kurulu ve icra fonksiyonunu yerine getiren müdürlüklerde aile üyeleri yer alacaktır. Son zamanlarda kurumsallaşma çalışmaları kapsamında, bu konular incelenmekte ve şirketlere öneriler yapılmaktadır. Konu kapsamında kurumsal yönetim ilkelerinden paydaş haklarının ve azınlık haklarının korunması ilkesi gereği olarak yönetim kurulu üyeleri seçilirken bağımsız üyelerin kurulda ağırlıklı olması tavsiye edilmektedir. İdeal bir yönetim kurulu yapısında sekiz üyenin olması ve bunlardan en fazla üçünün aile mensuplarından seçilmesi öngörülmektedir. Ayrıca ailenin şirket içerisinde, icradan çok yönlendirici ve denetleyici bir pozisyonda konumlandırılması tavsiye edilmektedir. Bu tarz bir yapıda yönetimde en az iki aile üyesi yer almaktadır. Bunun yanında gelecekte yönetim kurulunda yer alacak üyelere ise işe

yönelik alıştırma ve deneme süreçleri kapsamında müdürlük veya müdür yardımcılığı gibi pozisyonlarda görev verilmekte ve tecrübe kazanmaları sağlanmaktadır.

1.1.3. Anonim Şirket Niteliğindeki Halka Açık Aile Şirketleri

Aile şirketi, hukuki tanımı olmayan ama aynı zamanda da ekonominin temeli olan işletmelerin hemen her çeşidi içerisinde yer alan (Kamu İktisadi İşletmeleri, vakıflar, kooperatifler vb. hariçtir.) ekonominin önemli kavramlarından biridir. Hemen her şirket tipi içerisinde aile şirketi özelliği taşıyan şirketler görülebilmektedir. Buradan hareketle halka açık şirketler içerisinde de aile bağı, mülkiyeti ve yönetimde etkinliğinin olduğu şirketler gözlemlenebilmektedir. Halka açık şirketlerin içerisinde aile şirketi olanların tespit edilebilmesi için öncelikle ortak ve temel özelliklerinin tanımlanması gerekmektedir. Bu tespitler genel bir tanım oluşturulmasına yardımcı olmaktadır.

Aile şirketleri (Deloitte ve TKYD, 2012; PWC, 2012b: 4; Uras, 2013):

- Hisselerin ya da oy haklarının çoğunluğunun şirketi kuran ya da satın alan kişi ya da bir aile veya akrabalara ait olduğu,
- Yönetim kurulu seçimi ve genel kurullarda oy hakimiyetinin bulunduğu,
- Ailenin en az bir üyesi ya da temsilcisinin üst düzey yönetim kadrosunda ya da şirket yönetiminde günlük sorumluluklara sahip olduğu şirketlerdir.

Bir şirketin kurumsallaşması şirketin kişilerden bağımsız hale gelerek uzmanlar tarafından yönetilmesi anlamına gelmektedir. Bu sebeple son maddede yer alan “*aileden en az bir kişinin yönetim kurulu yapısında yer alması*” gerekliliği kurumsal şirket yapıları oluşturulmasına ters bir durumdur. Bu, şirketler açısından bir zorunluluk teşkil etmemelidir. Yönetim kurulu yapıları içerisinde aile üyeleri de yer alabilir. Fakat aile üyeleri, kurulun görevlerini ve sorumlulukları üstlenebilecek bilgi,

yetenek ve tecrübeye sahip olmalıdır. Bunun karşılanamadığı durumlarda ise yalnızca profesyonellerin yer aldığı yönetim kurulu yapıları oluşturulmalıdır. Bu, şirketin, aile yönetiminden çıktığı anlamına gelmemektedir. Sonuçta yönetim kurulu üyelerinin seçimi hissedarların oyları ile gerçekleşmektedir.

Bir halka açık şirketin aile şirketi olup olmadığını tespit etmek için yukarıdaki bilgiler ışığında ilişkili taraf açıklamaları, şirket esas sözleşmeleri, ortaklık yapısı, yönetim kurulu yapısı ve ticaret sicil gazetesine kayıtlarına bakılması yeterli olabilmektedir. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) hisse senetleri işlem gören şirketlerin PWC 2012 Küresel Aile Şirketleri Araştırmasına göre yaklaşık olarak %70'i "aile şirketi" özelliğini korumaktadır. Fakat halka açık şirketlerin hissedar yapıları halka açılan kısım oranında günden güne değişim gösterebilmektedir. Aile şirketi özelliğini korumak sözü ile anlatılmak istenen ailelerin şirket yönetimine hakim olmalarıdır. Yönetim hakimiyeti demek, anonim şirketlerin yıllık genel kurullarında ailelerin oy hakimiyetine sahip olması olarak algılanmalıdır. Şirket genel kurullarda oy hakimiyeti kimde ise alınan kararlar üzerindeki etki de otomatik olarak oy çoğunluğuna sahip kişilerde olmaktadır. Bu da azınlık gruplarının, küçük miktarda hisse senedine sahip olanların hiçbir şey yapamamaları anlamına gelmektedir. Ailelerin şirket içerisindeki oy hakimiyeti önce yönetim kurullarını, sonra denetim kurullarını kendi istedikleri şekilde oluşturmalarını sağlamaktadır. Bunu takiben aileler, şirketin insan kaynakları politikasını kendi tercihlerine uygun hale getirebilir, tepe yöneticilerini belirleyebilir ve aile üyelerinden şirketlerde çalışmaya istekli olanlar var ise onları eğitimlerine, deneyimlerine ve becerilerine bakmaksızın tepe yönetiminde görevlendirilebilirler (Uras, 2013).

Halka açık şirketlerde tüm oy hakları elde bulunduran hisse senetlerine göre belirlenmektedir. Halka açık şirketlerin bazılarında hisse senetlerinin tümü elde bulunduranlara eşit haklar sağlamakta iken bazı şirketlerin imtiyazlı hisse senetleri bulunmaktadır. Bu imtiyazlı senetler sahiplerine oy hakkı imtiyazı, kar payı imtiyazı, denetim kurulunu veya teftiş kurulu üyelerini belirleme imtiyazı ve yönetim kurulu üyelerinin büyük bir kısmını belirleme imtiyazı sağlamaktadır (KAP, 2013). Birçok

çalışmada “şirket hisse senetlerinin en az %25 aile üyelerine veya aileden birkaç kişiye ait olmalıdır” ibaresi bulunmaktadır (Deloitte ve TKYD, 2012; PWC, 2012b: 4; Uras, 2013). Fakat kimi şirketlerde imtiyazlı hisse oranı %1’den az bile olsa sağladığı oy hakkı imtiyazı kalan %99’luk hissenin oy toplamına eşit olmakta hatta geçmektedir. Bu nedenle yapılan inceleme ve ayrımlarda dikkatli davranılmalıdır.

1.1.4. Aile Şirketlerinin Özellikleri

Aile şirketleri yapıları, işleyişleri ve iş yapma usulleri ile pek çok şirketten farklı özelliklere sahip şirket yapılarıdır. Bu şirketlerin ekonomideki önemli yerine rağmen son dönemlere kadar çok üzerinde durulmamış ve fazla çalışma gerçekleştirilmemiştir. Özellikle uluslararasılaşma ve küreselleşmenin etkisi ile meydana gelen gelişmeler aile şirketlerinin önemini arttırmış ve yapılan çalışmalarını hızlandırmıştır. Son dönemlerde meydana gelen uluslararası ekonomik krizler bölgesel ekonomiye can veren bu işletmeleri ön plana çıkarmıştır. Aile şirketleri, yapı olarak merkezîyetçi bir sisteme sahiptir. Faaliyetlerdeki değişimlere kolay uyum sağlayarak hızlı karar alabilirler. Bu sebeple, oluşan fırsatları daha kolay değerlendirerek, krizlerden diğer işletmelere göre daha az etkilenmektedirler. Ülkeler genelinde 2008 krizi sonrası yerel ekonomilere can vermek amacıyla pek çok çalışma yapıldığı, özellikle Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ) niteliğinde olan veya limited şirket şeklinde kurulan bu şirket türlerinin canlandırılmaya çalışıldığı göze çarpmaktadır. Ülkeler bazında bu şirketlerin ekonomide %65-90 arasında oranlara sahip olması da bunun nedenini bize açıklayabilmektedir. Ancak üzerinde durulması gereken önemli nokta bu şirketlerin farklı farklı özelliklere sahip olmasıdır. Kets De Vries’ye göre aile işletmelerini bu kadar farklı kılan unsurlar, bireylerin kendilerini işletmeyle bütünleştirmeleri, farklı aile dinamikleri, üyeler arasındaki duygusal yoğunluk ve aile ve işletme arasında denge kurma çabaları etrafında dönen çatışmaların varlığıdır (Arıca, 2007: 9). Yapılan bu açıklama aslında bu farklılaşmanın en önemli nedeninin, aile ve ailenin işe olan etkisi olduğunu göstermektedir.

Aile işletmelerinin diğerlerinden ayrılmasını sağlayan bu farklılıklar aşağıda çeşitli yazarların farklı tespitleri ile aktarılmaya çalışılacaktır:

- Bir girişimcilik atılımı ile başlar ve aile odaklılık genel kanaattir (Arslan, 2006: 11-13). Aile varlığı ve bütünlüğünü koruma amacı güder (Gürkan, 2007: 5). Ayrıca aile varlıklarının korunması amacıyla kurulabilir (Demir, 2007: 9).

- Şirket aile üyelerinin geçim kaynağıdır. Bu sebeple girişimci kendisinin ve ailesinin geleceğinin garanti altına almak ister. Çocukların şirkete ısındırılması şirket geleceği açısından önemli görülür. Yönetimin kuşaklar arasında devri esastır (Arslan, 2006: 12 – 13; Gürkan, 2007: 5; İyışşeroğlu, 2006: 7).

- İçerisinde aile unsuru bulunduğundan duygusal boyut önemlidir (Yazgan, 2010: 50). Aileden kaynaklanan duygusallık ile işten kaynaklanan mantıklı davranma şirket içerisinde farklı bir sinerji unsuru oluşturur ve şirket yapısını şekillendirir (Demir, 2007: 10).

- Merkeziyetçi bir yapı vardır ve bu merkezde şirket sahibi bulunur (Köse, 2010: 7). Şirket kurucusu hem girişimci, hem yönetici, hem de patronur (Yazgan, 2010: 48). Genelde şirket hisse çoğunluğu tek ortaktadır. Yani tek patronlu olma eğilimi vardır (Arslan, 2006: 13). En büyük pay sahibi yönetim kurulu başkanı ve icra kurulu başkanı (CEO) olmaktadır (İyışşeroğlu, 2006: 8).

- Aile şirketlerinde aile ile, iş iç içe geçmiş bir yapıdadır ve birbirini etkiler. Yönetim biçimi ve örgüt kültürü ailenin sosyo-kültürel yapısından, değer ve yargılarından etkilenir (Arslan, 2006: 11-12).

- Aile şirketleri aile üyelerinin bir arada çalıştığı ve en az iki jenerasyonun yönetim ile ilgilendiği şirket yapılarıdır. Aile şirketleri mülkiyet baz olarak alındığında üçe ayrılmaktadır. Bunlar; 'Tek Patron', 'Kardeş Ortaklığı' ve 'Kuzenler Konsorsiyumu' olarak sıralanabilir (Gürkan, 2007: 4 – 5). Fakat burada dikkat edilmesi gereken nokta kan bağı olan aile üyelerinden oluşabileceği gibi karı-koca ortaklıkları şeklinde de oluşabilmesidir (Arslan, 2006: 12).

- Şimdiki veya daha önceki yöneticinin çocukları işletmenin yönetiminde görev alırlar (Çavuş, 2005: 154).

- İşletme kararlarında ailenin etkin olduğu yapılardır (Köse, 2010: 7). Stratejik kararlar gayri resmi ortamlarda hızlı alındığından ekonomideki dalgalanmalardan daha az etkilenmektedirler (Yazgan, 2010: 48).

- İdari personel genelde aileden olan kişilerden seçilir (Arslan, 2006: 12). Yönetim kuruluna aileden sevilen ve güven duyulan kişiler atanır. Bu kişiler şirket sahibine yakındır (İyiişleroğlu, 2006: 7). Bu yakınlık ise yönetim kurulunun alacağı kararlarda bağımsızlığı etkilemektedir. Aile, yönetimdeki temsil sayısından çok denetim gücüne sahiptir (Çavuş, 2005: 154).

- Aile bağları çalışan tercihinde etkili olmakta ve personel alımında aile üyelerine öncelik tanınmaktadır (Demir, 2007: 9; İyiişleroğlu, 2006: 7). Bu sebeple aile şirketlerinde nepotizmin daha fazla görüldüğü söylenebilir. Aile üyeleri genelde performans, ücret, çalışma saatleri, izin kullanımı vb. yönlerden kayırlır (İyiişleroğlu, 2006: 8). Nepotizmin etkisinden dolayı aile üyelerinin çalıştığı ortamda ödül – ceza sistemi pek etkili olamaz (Demir, 2007: 10).

- Aile üyelerinin şirket içindeki konumları ailedeki konumlarını etkilemektedir (İyiişleroğlu, 2006: 8). Genel bir bakış ile şirket yöneticisi veya kurucusu aile lideri olmakta, şirkette önemli pozisyonu olan aile üyeleri ailede saygı görmektedir.

- Yönetimin aile elinde olması nedeniyle şirket dışı kapanıktır (Arslan, 2006: 12-13). Bu kapalı yapı ise genellikle finansman kaynaklarını etkilemektedir. Genel olarak aile içi finansman tercih edilir ve halka açılarak bilgileri dışarıya açmak istenilmez. Şirket bilgileri aile sırrı olarak görülür (İyiişleroğlu, 2006: 7-8).

- Şirket ismi ve prestiji, aile isim ve prestiji ile özdeşleşmiştir (İyiişleroğlu, 2006: 7). Buna Evliyazade şirketinin yaşadığı konu ile ilgili sorun örnek olarak gösterilebilir. Evliyazade şirketi 1910 yılında faaliyete başlamış ve hızlı bir şekilde büyüyerek uluslararası platformda başarılar elde etmiş bir şirkettir. Ecza ve kimyevi madde üretimi ile başlayarak iş alanını genişletmiştir. Uluslararası yarışmalarda pek çok kez ödül alarak ismini ve saygınlığını arttırmıştır. Fakat 1934'te Soyadı Kanunu'nun çıkması ile ailenin soyadı Eren olarak değiştirilmiştir. Bir süre şirket ismi Eren olarak değiştirilmiş ve etiketlere Evliyazade Nurettin Eren konulmuşsa da başarılı olunamamıştır. Bu sebeple Nurettin Bey eski soyadının bir

marka olduğunu ve yurt dışında tanınmasını sağladığını, soyadı değişikliği ile yapılan marka ismindeki değişimin yapılan ticareti olumsuz etkilediğini belirten bir dilekçeyi Ankara'ya göndermiş ve Atatürk'ün özel izniyle marka sahibi olarak kendisinin soyadının Evliyazade olarak kalmasına izin verilmiştir (Kaptan ve Kaptan, 2012: 109-110-111). Görüldüğü gibi şirketler genellikle aile adı ile anılır ve şirket prestiji aile prestijine yansıtılır.

- Gelenek ve göreneklerin ağır bastığı, gelişim ve büyüme isteği olan, üyeler arasında sevgi ve saygı bağlarının kuvvetli olması sebebiyle yardımlaşma ve birbirini destekleme anlayışının olduğu ve ortak değerlerin bir olduğu bir yapıdır (Arslan, 2006: 12; Köse, 2010: 7-8).

- Aile üyeleri arasında yoğun etkileşim, iletişim ve iş birliği vardır (Köse, 2010: 7). Aile ilişkileri kişinin şirket içindeki pozisyonunu belirlemede yetenek ve eğitimden daha fazla önemsendir (Arslan, 2006: 13). Ailenin mevcut normları şirket yapısını etkiler (Karpuzoğlu, 2012).

- Aile şirketleri değişime direnç gösteren bir yapıya sahiptir. Bu nedenle yeniden yapılanma ve kurumsallaşma ihtiyaçları yüksektir (Arslan, 2006: 13). Kurumsal yapıyı oluşturmak oldukça güçtür, kendiliğinden gelişen ve yerleşen bir şirket içi davranış ve çalışma sistemi vardır. Informal ilişkiler sonucu oluşması nedeniyle çalışma sistemini standardize etmek güçtür (Demir, 2007: 10).

- İşletmede çalışan nesillerin sayısı arttıkça doğru orantılı olarak çatışmalarda artış gösterir (İyişleroğlu, 2006: 8). Ağabey – kardeş, kuzen çatışmaları vb.

- İşletme sermayesinin çoğunluğu aile tarafından karşılanmakta ve doğal olarak yönetim ve kontrol tek ailenin elinde olmaktadır (Demir, 2007: 10; Gürkan, 2007: 3). Patronun sürekli kontrolü ve kendini çalışanlarından üstün görmesi çalışanlarda ters tepkiye sebep olabilmekte ve takım çalışmasını önlemektedir (Köse, 2010: 7).

- Girişimci aile üyeleri işin içinden, pratiğinden gelerek işi çok iyi bilir. Fakat eğitimlerinin yeterli olmaması modern yaklaşımlara bakış açılarını daraltır (Köse, 2010: 7). Bu nedenle bu şirketlerde kurumsallaşma olması şarttır. Özellikle

etkili bir halef planlaması seçilebilecek kişilere verilecek eğitim ve kazandırılacak tecrübeye etkilidir. İş için hazırlanacak çocuk ileride iyi bir lider olabilecektir.

- Kurucu nesil şirket kontrolünü bırakarak emekli olma konusunda isteksiz olmaktadır. Bu da çatışmalara sebep olarak çocuklara sorumluluk devrinde sıkıntılara sebep olur (Arslan, 2006: 13). Ayrıca çocukların sorumluluk üstlenme konusunda kendine güvensizlik ve tecrübesizliği şirket açısından kurucudan sonra problemler oluşmasına neden olur. Bu şirketlerde yönetici veya şirket sahibinin merkeziyetçi davranması aile üyeleri ve çalışanlara yetki devrinde karmaşa oluşturmaktadır (Arıca, 2007: 10).

- Kurumsal yapı eksikliği sebebiyle genel olarak planlı bir yönetim yoktur. Bu nedenle amaçların belirlenmesi, planlama, koordinasyon, yürütme ve denetleme fonksiyonları arzu edilen şekilde çalışmaz (Köse, 2010: 7; Yazgan, 2010: 48).

- İş gücü devir oranı yüksektir (Demir, 2007: 10). Aile üyelerine verilen ayrıcalıklar profesyonelleri ve çalışanları şirketteki gelecekleri açısından kaygıya düşürebilir. Bu da işten ayrılmayı tetiklemektedir.

- Kurucu ve devralacak kuşaklarda aile ve topluma karşı hesap verme ve sorumluluk duygusu vardır (Arıca, 2007: 10).

- Aile çıkarları ile işletme çıkarları uyumludur ve bu uyum işletme politikalarına yansıtılır (Gürkan, 2007: 5; Yazgan, 2010: 48).

- Çalışanların özerklik ve kişisel güvenlik bakımından güvenebilecekleri ve bağlanabilecekleri bir misyon taşır (Arıca, 2007: 10).

- Diğer işletmelere oranla risk alma düzeyleri yüksek, yeniliklere açık, üretken ve bağımsızlık unsurunun kuvvetli olduğu şirketlerdir (Arıca, 2007: 10).

- Aile üyelerinin şirket içerisinde, ailede ve iş dünyasında üstlendikleri çapraz roller vardır (Özhan, 2006: 15). Aile şirketlerinde aile üyeliği, mülkiyet sahipliği, işletmede çalışma ve yönetsel kararlarda yer alma gibi farklı rollerin bulunduğu, bazen aile üyelerinin bu rollerden birini, ikisini, üçünü veya dördünü aynı anda üstlendiği görülür (Köse, 2010: 8).

- Uzun döneme, kaliteye ve müşteriye odaklılık ön plandadır (Arıca, 2007: 10).

- Değişen işletmecilik anlayışına uyum gücünü yaşar (Arıca, 2007: 10).
- Genellikle dördüncü kuşak şirket sahipleri iş ve işin geleceğinden çok kendilerini düşünmeye veya kendilerini yatırımcı olarak görmeye başlarlar. Bu da bazen diğer seçenekleri değerlendirme görüşüne yönelmeye sebep olabilir. Bu sebeple şirket satışı yolu ile ailenin şirketi kaybetmesine sebep olunabilir (İyişeroğlu, 2006: 8).
- Aile işletmelerinin ayırt edici özelliklerinden bir diğeri ise yönetim ve stratejiler üzerinde aile kültürünün etkili olması ve aile ilişkilerinin iş ilişkilerinin önüne geçebilmesidir (Sevinç, 2005: 317).
- Aile işletmesinin sahip olduğu özellikler işletme ve topluma yansiyarak toplumun değer ve inançlarını yeniden şekillendirmektedir (Bektaş ve Köseoğlu, 2007: 298).

Türkiye'deki aile şirketlerinin özelliklerine ışık tutması açısından Özler ve Şahin' in Kütahya yöresindeki 1896 – 1972 yılları arasında kurulan aile şirketlerinde yapmış oldukları çalışmada bu kıdemli işletmelerin genel karakteristikleri şöyle tespit edilmiştir (Özler ve Şahin, 2010: 50):

- Ortak iş yapma anlayışının geliştirilmesi,
- Aynı işin yıllarca sürdürülerek işte uzmanlaşmanın sağlanması,
- Aile ile iş ayrı tutularak ortaklar arasında sevgi, saygı, anlayış ve güvene dayalı ilişkilerin kurulması,
- Kadınların iş yaşamı ve aile içerisinde ön plana çıkarılması işin sağlıklı işlemesine yardımcı olmak,
- Fedakarlık göstererek özverili çalışmak,
- Diğer çalışanlar gibi iş yerinde maaşlı çalışmak,
- İyi bir aile düzeni ve sağlıklı yaşama özen göstermek,
- İyi niyetli, fedakar ve sabırlı olma,
- İtibar.

Genel bir değerlendirme yapıldığında yukarıdan da anlaşılacağı üzere bu şirketler, aile – iş etkileşiminin yoğun olduğu şirketlerdir. Aile, hemen hemen işletmenin her faaliyetinde yer alan bir merkezdir. Bu sebeple; iş kültürü, ahlakı ve usulü aileden etkilenir. Bununla birlikte, aile de iş ve iş çevresinden etkilenir. Aile üyeleri potansiyel çalışan konumunda olduğundan iş gücü sıkıntı çekilmez. Güven unsuru önemsenir. Ancak bu unsurun fazla önemsenmesi, profesyonelleşmenin ve dolayısı ile kurumsallaşmanın önüne geçebilir. Ayrıca yetenek ve eğitimin ikinci plana düşmesi işletmeyi artan bu rekabet ortamında sıkıntıya sokabilecek bir olumsuzluk oluşturabilir. Yeteneksiz ve tecrübesiz aile fertleri işletmeyi planlanan geleceğe ulaştırmada yetersiz kalabilir. Halbuki bu şirketlerde sürdürülebilir olmak ve şirketin gelecek kuşaklara aktarımı en önemli amaçtır.

1.1.5. Aile Şirketlerinde Başarı ve Başarısızlığı Etkileyen Faktörler

Aile şirketleri, birçok ülke ve ekonomide olduğu gibi ülkemizde de işletmeler içerisinde sayısal çoğunluğu oluşturduğundan önemli bir yere sahiptir. Fakat bu işletmelerden bazıları yaptıkları işi başarılı bir şekilde sürdürülebilir hale getirebilirken, bazıları da yok olup gitmektedir. Bu sebeple bu başlık altında başarılı ve sürekli hale gelmiş aile şirketlerinin özellikleri ile başarısızlığa sebep olan faktörler anlatılacaktır. Bir işletmenin sürekli hale gelebilmesi ve kuşaklar arasında aktarılabilmesi dört boyutu olan bir süreci içerir. Bunlar (Şensoy, 2010: 326);

➤ Aile Uyumu: Aile içerisinde güven ortamının artırılması, aile üyeleri arasında karşılıklı anlayış geliştirme ve bilginin paylaşımı vb. faktörlerdir.

➤ Halefin İşi Devralma İsteği: İşletmenin devamlılığı ve başarısının elde edilmesi için sürecin önemsenen kısmıdır. Bu sadece süreklilik planının başarısını değil aynı zamanda başarılı bir devir sürecini ve devamında işletmenin sonraki aşamalardaki başarısını etkilemektedir.

➤ Yönetim Kurulunun Varlığı: İşletme sürekliliğinin ve devamlılığının sağlanması sürecinde kontrol mekanizması oluşturacak bir yönetim kurulu olmalıdır.

➤ Halefin Hazırlanma Süreci: Halef için örgün ve mesleki eğitim, iş deneyi, meslekte bulunduğu pozisyonlar, hazırlanma sürecine kişisel bakışı ve motivasyonu içerir.

Devir sürecinde başarısız olunmasının sebepleri ise;

- ✓ İşletmenin yaşama kabiliyetinin olmaması / eksikliği,
- ✓ Planlama eksikliği,
- ✓ İşletme sahibinin işletmeyi devretmedeki isteksizliği,
- ✓ Sonraki kuşağın işletmeye katılım konusundaki gönülsüzlüğü (Özdil ve Kara, 2010: 5).

Tüm bunlardan bahsedildikten sonra başarılı olan aile şirketlerinin özellikleri anlatılabilir. Bu özellikler aşağıda sıralanmaktadır (Çavuş, 2005: 163);

- ❖ Aile bireyleri, şirket ile ailenin birbirinden farklı kavramlar olduğunun ayırımına vararak, aradaki dengeyi oluşturur.
- ❖ Servet yönetimi ile şirket yönetiminin birbirinden ayrı kavramlar olduğunun farkına varılır.
- ❖ Şirkete, disiplin ve organizasyonun var olduğu bir kimlik kazandırılır.
- ❖ Kurumsallaşma gerekleri yerine getirilir. Yönetim, işinin uzmanı profesyonel kadroyu işe alır, motive eder ve gerekli özgürlük alanını sağlar. Bu kısımda aile bireylerinin rolü ise profesyonelleri yabancı olarak görmek yerine takımlara alarak iki tarafın sinerji oluşturmasını sağlamaktır.
- ❖ Aile ile şirket arasındaki iletişim; açık, iki taraflı ve yoğun olarak gerçekleştirilir. Ailenin şirket içerisindeki rolü ve yönetim biçimi açıkça bellidir.
- ❖ Bağımsız bir yönetim kurulu oluşturulmuştur.
- ❖ Kısa vadeli planlamalar yerini uzun vadeli plan ve programlara bırakmıştır.
- ❖ Yönetimin devredilmesi ile ilgili çalışmalara ağırlık verilir.
- ❖ Şirket sahibi patron, aile bireyleri yönetimde yetersiz kaldığında gerekli tespitleri zamanında yaparak önlem alır. Ayrıca gerektiğinde yönetimi profesyonellere bırakır.

Merkezi İsviçre’de bulunan IMD tarafından yapılan bir araştırmada ise yukarıdakilere ek olarak başarılı aile şirketlerinin ortak özellikleri (Kırım, 2007: 7);

- Aile bireylerini daha küçük yaşlardan itibaren mülkiyet ve gelecek kuşakların sorumluluğu konusunda yetiştirirler,
- Çalışanlarına adalet ve sadakat duygusu ile yaklaşırlar,
- Topluma karşı yüksek bir sorumluluk duyguları vardır ve bunu bağışları ve toplumsal hizmetleri ile gösterirler,
- Ailenin ismi ürün ve hizmetlerde yaşadığı için, en yüksek kalite ve hizmet anlayışı ile iş yaparlar,
- Gücün kimde olduğu herkes tarafından görülebildiği için, kararlar hızlı alınır,
- Sürekli olarak araştırmacı ve yenilikçidirler,
- Değişime karşı değil, değişimi teşvik eden bir anlayışları vardır.

IMD’nin yapmış olduğu araştırma aslında bize dünya genelindeki aile şirketlerinin başarısına etki eden faktörleri de göstermesi sebebiyle önemsenmelidir. Ayrıca herkesin bildiği gibi dünya üzerinde tüm aile şirketleri başarılı olamamaktadır. Bu başarısızlığın sebepleri aşağıda sıralanmaktadır (Kurtsan, 2006: 174; Sönmez, 2010: 28 – 29).

- Yeni ürün ve iş modelleri geliştirmede karşılaşılan güçlükler,
- Stratejik düşünememe, kötü yönetim alışkanlıkları, kurumsallaşamama ve iyi bir belge ve bilgi akış sistemi oluşturamama,
- Maliyetleri kontrol edememe,
- Şirketi iyi bir fiyata satıp rahat etme isteği,
- Piyasadaki değişimleri gözlemleme ve takip etmede yetersizlik,
- Şirket içi raporlamada yetersizlik ve hesap sormadaki eksiklikler,
- Aile içi sorunların işe yansması,
- Aile kontrolünü kaybetmeden sağlanacak finansmanı bulma zorluğu,
- İş ve aile ihtiyaçları arasındaki çelişkiler,
- Bir sonraki kuşağa devir planlamasının yapılmaması,

- Varislerin intikal vergilerini ödeyememeleri,
- Aile liderinin işi zamanında terk edememesi,
- Yetenekli profesyonelleri aile şirketine çekmede yaşanan zorluklar,
- Kardeş ve kuzenler arasındaki rekabet ve veliahdın kabul edilmemesi,
- Yetenekli aile bireylerini işe çekememek,
- Aile kültürü ile şirketin ve profesyonel yönetimin kültürleri arasında giderilemeyen çatışma,
- Doğru ve işler bir yönetsel yapı kurulamaması,
- Kurucu neslin iş işten geçene kadar ailesini ve şirketini kurumsallaştıramaması,
- Geçmişte kalan vizyonlarının ve başarılarının esiri olma,
- Gücün ve saltanatın rehaveti,
- Piyasalardaki değişimleri gözlemleme ve tahmin etmede yetersiz olma,
- Stratejik düşünememe,
- Araştırma ve geliştirmeye yeterince yatırım yapılmaması,
- Sermaye yetersizliği,
- Aile bireyleri arasındaki anlaşmazlıklar.

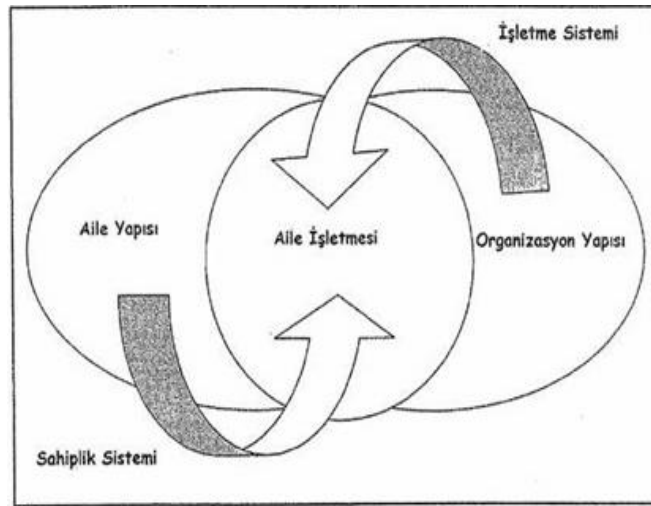
1.2. AİLE – İŞ ETKİLEŞİMİ

Özel mülkiyetin temelinde aile olması sebebiyle günümüz şirketlerinin birçoğu aile şirkettir. Bugün kurumsallaşmış, çok hissedarlı şirketlerde bir zamanlar aile şirketi olarak işe başlamıştır (Özdemir, 2011: 10). Bu noktadan hareket ile aile işletmelerinin, işletmelerin çekirdek kısmını, temelini veya en küçük birimini oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu sebeple, bu işletmeler ekonomilerin temelinde yer almaktadır. Aile işletmelerinin bu özelliği nedeniyle aile ve iş etkileşimi konusunda pek çok çalışma yapılmış ve çeşitli sistemler ortaya koyulmuştur. Bu sistemlerden en önemlileri ve en çok bilinenleri, üç daire modeli ve aile sistem teorisidir.

1.2.1. Aile Sistem Teorisi

Aile şirketleri, sübjektif olan aile ile objektif olmayı gerektiren iş ilişkisini barındıran ve bu özelliği sebebiyle karmaşık bir yapıya sahip olan işletmelerdir. Bu bahsedilen kavramlar ise doğaları gereği birbirlerinin karşıtı durumundadırlar. Aile ve işletme sistemlerinin etkileşimi aile işletmelerini diğer işletme türlerinden ayıran en önemli boyuttur (Ağca ve Kandemir, 2008: 212). Bir şirketi yürütmek, bir aileyi yetiştirmekten esas itibarıyla çok farklıdır.

Şekil 2: Aile Şirketlerinde Şirket ve Aile Arasındaki Sistem



Kaynak: Yelkikalan ve Aydın, 2010: 212.

Şekilde bir aile işletmesinin yapısını en basit haliyle görmekteyiz. Yukarıda aile şirketlerinin aile ve iş dinamiklerinden oluştuğundan bahsedilmişti. Şekil üzerinden anlatılacak olunursa aile dinamikleri daha çok duygusal odaklı olmakta ve aile üyeleri arasındaki iç ilişkileri kapsamaktadır (Yelkikalan ve Aydın: 2010: 212-214). Birçok kurumda aile baskın konumdadır ve verilen kararlarda duygular ve ailenin değerleri, beklentileri, istekleri etkin rol oynamaktadır (Fındıkçı, 2008: 33). İş ilişkileri ise rasyonel odaklı verimlilik, etkililik, üretkenlik, karlılık gibi faktörleri içeren bir yapıyı oluşturmaktadır (Yelkikalan ve Aydın: 2010: 212-214). Bu iki kavram arasında bir çatışma oluşmaması için aile ile işletmenin rollerinin netleşmesi ve herhangi birinin diğerinin alanına geçmemesi gerekmektedir. Aile, aile üyeleri,

aile üyelerinin kişisel ve sosyal durumlarına yönelik konularda ailenin baskın ve karar verici olması gerekmektedir. Ancak işle ilgili konulara yönelik kararlarda, işin gelişimi ile ilgili herhangi bir konu ya da sorunun çözülmesi gibi konularda işin ön plana çıkması ve bu faktörlerde belirleyici olması gerekmektedir (Fındıkcı, 2008: 35). Bu iki kavramı aile şirketinin entegre etmesi zorunludur. Bunu gerçekleştiremeyen şirketlerde ise çatışma ve sorunların oluşumu kaçınılmazdır. Bu sebeple batan Gucci markası bu kısımda verilecek en güzel örnektir. Aile üyeleri arasındaki anlaşmazlıkların şirkete yansması şirketi batışa sürüklemiştir. Uzmanlar tarafından yapılan incelemelerde çatışma sebeplerini genel olarak duygusallık ve uzun süreli ilişkilerden kaynaklı sürekli iletişim oluşturmaktadır (Yelkikalan ve Aydın: 2010: 212-214).

Tablo 2: Aile ve İş Sistemlerinin Karşılaştırması

Aile Sistemi	İş Sistemi
Aile üyelik ve kabulün şartsız olduğu bir yerdir. Doğduğunuz anda üyesi olursunuz. Bu doğum hakkıdır.	İş dünyası, sürdürülebilir karlı büyüme hedefi ile güdülenir.
Aileyi bir arada tutan bağlar duygusaldır ve karşılıklı sevgi ve saygıya dayanır. Aile bireyleri arası yardımlaşma yoğundur.	Daha iyisi için sürekli bir rekabet söz konusudur ve üyelik kişinin yetenek ve başarısına bağlıdır.
Hatalar çoğunlukla affedilir.	Bir işin devam edebilmesi etkin çalışmasını, karlı olmasını, en iyi kaynaklara ulaşmasını ve rakipten bir adım önde olmasını gerektirir.
Bir kişinin aileden dışlanması pek olası değildir.	Kurallar duygusal değil mantıklı olmalıdır. Gerektiği zaman performansı değerlendirmek ve ıslah edici tedbirler almak üzere objektif kriterler belirlenmiştir.
Aile sistemi içe dönük kapalı bir sistemdir.	İşletme değerleri ise dışa dönük ve açık olmak zorundadır. İş hayatında çevre ile olan sosyal bağlantılar önemlidir.
Güven unsuru önemsenir.	Güven bir risk olarak karşılanır ve kontrol mekanizmalarının kurulması önemsenir.
Aile bireyleri arasında eşitlik vardır.	İşletmede tarafsızlık objektif perspektifi yakalama açısından önemsenir.
Değişime karşı direnç vardır.	Değişim olumlu ve faydalı olarak değerlendirilir. İşletme açısından yeni eğilimleri yakalamak faydalıdır.

Kaynak: Alacaklıoğlu, 2009: 43; Ege, 2008: 235.

Tablodan da anlaşılacağı gibi aile şirketlerinin aile boyutu daha içsel ve duygusaldır. Bu tip şirketlerde özellikle güven en fazla önemsenen konudur. Aile olmanın gereği olarak ilişkiler samimi, karşılıklı sevgi ve saygı yoğundur. Aile üyeleri her zaman birbirlerini destekler ve birbirlerine sahip çıkarlar. Genel olarak

yapılan hatalarda affetme ve barışma eğilimi vardır. Özellikle aile büyüğünün yürüttüğü ataerkil ailelerde aile ilişkilerinin daha yoğun olduğu görülmektedir. İş ilişkileri ise bu anlatılanların tam tersi durumları içerir. Mantıksal olma ve işin gereklerini yerine getirme zorunluluğu vardır. İş dünyası hatayı kabul etmemektedir. Özellikle kişilerarası rekabet ve günümüzde yaşanan istihdam sıkıntıları kişileri daha dikkatli çalışmaya sevk etmektedir.

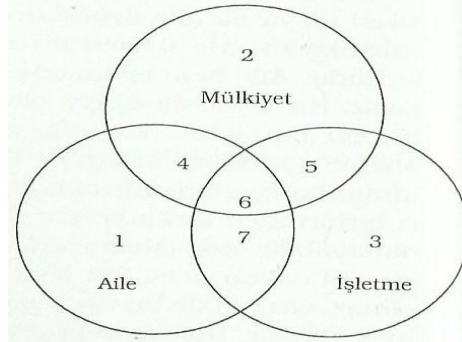
1.2.2. Üç Daire Modeli

Aile işletmeleri genellikle iş, ortaklık ve aile olmak üzere üç boyuttan oluşur ve bu boyutlarda hangi evrelerde olduğuna göre incelenmektedir (Arıcıoğlu vd., 2008: 278-279):

- İş boyutu (İşletme); işletmenin doğma, büyüme, olgunlaşma ve çöküş gibi evrelerini,
- Ortaklık boyutu (Mülkiyet); patron işletmesi, kardeşler ortaklığı, kuzenler ortaklığı gibi evrelere ayırarak her evrenin özelliklerini, problem ve fırsatlarını,
- Aile boyutu ise (Aile); işletme yönetimindeki aile fertlerinin işe başlama, işi yönetme ve emekli olma gibi konularını kapsamaktadır.

Görüldüğü üzere bu üç boyut aile – iş etkileşiminin sağlanmasında önemli derecede etki göstermektedir. Her boyut birbirini etkilemekte ve üçünün sinerjisi şirketi daha iyi ve fırsatları yakalayabilen konuma geçirerek avantaj elde etmelerini sağlamaktadır.

Şekil 3: Aile – İş İlişkilerinde Üçgen Modeli



Kaynak: Günver, 2002: 18; Kırım, 2007: 14-18.

Yukarıdaki şekilde anlatılanlara ek olarak üç daire modelinde her bir dairedeki sorumluluk ve rollerin farklı olduğunu ve kişilerin bu rolleri birbirine karıştırmasının kavga ve çatışmalara sebep olacağını söylenmesinde fayda olacaktır (Akingüç, 2012: XXIV). Yaşamını sürdüremeyen ve bunun sonucunda yok olan aile şirketleri üzerinde yapılan incelemeler bu şirketlerin aile işleri, sahiplik ve işleri yönetme işlemlerinin birbirine karıştırıldığını göstermektedir. Bu şirketlerde arzu edilen, aile ile şirket gibi iki güç unsurunun birbirlerini destekleyerek karşılıklı gelişimlerine olanak tanımalarıdır. Aile ile iş dengesinde ailenin yönlendirici, denetleyici, ufuk açıcı gibi rolleri üstlenmesi, işletmenin ise belirli kurallar zinciri dahilinde işleri yürütmesi ve aktif çaba içerisinde olması beklenir (Fındıkçı, 2008: 36). Üç daire modeline göre aile – iş – mülkiyet kavramları şekilde de görüldüğü üzere işletme çevresini önemli ölçüde etkilemektedir. İşletme içi faktörler şekilde numaralar ile ifade edilmektedir. Anlamları ise;

- 1-) Aile üyesi, hissesi yok ve işletmede çalışmıyor,
- 2-) Hissedar, ama aile üyesi değil ve şirkette çalışmıyor,
- 3-) Şirkette çalışıyor ama ne hissedar ne de aile üyesi,
- 4-) Aile üyesi ve hissedar fakat şirkette çalışmıyor,
- 5-) Hissedar, şirkette çalışmıyor fakat aile üyesi değil,
- 6-) Aile üyesi, hissedar ve şirkette çalışıyor.
- 7-) Aile üyesi, hissedar değil fakat şirkette çalışıyor,

1.2.3. F – PEC Yaklaşımı

Aile etkisi kavramı aile üyelerinin karar ve davranışlarının, işletme ile ilgili konularda herhangi bir sonuç yaratabilmesi etkisidir (Semerciöz ve Ayrancı, 2008: 163). Yapılan araştırmalarda şirketteki aile etkisinin F – PEC yaklaşımına göre güç, deneyim ve kültür olmak üzere üç boyutu bulunur. Güç boyutu, ailenin işletme üzerindeki resmi etkisi, ailenin işletme sahipliğindeki payı, ailenin şirket üzerindeki denetimi ve yönetim katılım düzeyleri oluşturmaktadır (Astrachan vd., 2002: 48; Semerciöz ve Ayrancı, 2008: 162-164). Kültür boyutu, aile – işletme değer yargıları etkileşimini ve gurur, uyum, bağlılık gibi manevi özellikleri içerir. Bu değer yargıları aile üyelerinin işletmeye yönelik tutumlarını değiştirerek işletme kurum yapısına yerleşir. Deneyim boyutu ise ailenin hangi nesil veya nesillerinin işletme içerisinde yöneticilik yaptığını, işletme bünyesinde kaç aile üyesinin istihdam edildiğini vb. konuları içerir. Ayrıca yapılan araştırmalarda her neslin bu kalıplaşmış uygulamaları öğrendiği ve güncellediği tespit edilmiştir (Semerciöz ve Ayrancı, 2008: 162-163-164). Böylece bilgi birikimi kümülatif olarak nesilden nesile artmakta ve bu da alınan kararlarda hata olasılığını düşürmektedir. Eskişehir kıdemli aile işletmeleri üzerinde yapılan bir araştırmada bu şirketlerin bilgi birikimini nesiller arası aktarmaları sayesinde ayakta kaldıkları tespit edilmiştir. Bölgede Bulgaristan ve diğer ülkelerden göçen göçmenlerin fazla olduğu ve bu ailelerin geldikleri bölgelerdeki işlerini, iş yapma usüllerini buraya taşıyarak kuşaklar boyunca aynı işe devam ettikleri saptanmıştır (Baraz, 2012: 121-122).

F – PEC yaklaşımında değinilen kültür ve değer boyutlarını, aile – iş etkileşimini daha iyi anlatabilmek için konuyu detaylandırmak gerekmektedir. Bilindiği üzere aile şirketleri, kurucu ve aile ile önemli bağlara sahip işletme türleridir. Hatta kurucu veya girişimcinin vefatı ile pek çok aile şirketi hayatlarını idare ettiremez hale gelmektedir. Bunun en önemli sebepleri ise plansız hareket etme ve uzun dönemli düşünmemedir (Sebilcioğlu vd., 2010: 16). Aile şirketlerinin kurucudan bu kadar etkilenmeleri ve kurucuya bağlı olmalarının sebebi girişimcinin değerlerini taşımalarıdır. Bu da kurum kültürünü oluşturan değerleri etkilemektedir. Çünkü şirket sahibi kendi doğru ve değerlerini örgüte aktarmakta bu da şirketi taklit

edilemez hale getirerek avantaj yaratmaktadır. Güçlü bir kültüre sahip olan şirketlerin kuruluş aşamasında güçlü bir liderin etkisinde oldukları görülür (Akdoğan ve Oflazer Mirap, 2008: 4). Kurucu değerlerini belirlemeye yönelik yapılan bir araştırmada her kurucunun farklı değerleri benimsediği saptanmıştır. Güven, sadakat, eğitim, dürüstlük gibi ortak değerler olmasına rağmen daha öncede bahsedildiği gibi her aile şirketi ile kurucusunun değer ve özellikleri farklıdır (Akdoğan ve Oflazer, 2012: 15). Astrahan, Hugh ve Mckee, Kets de Vies ve Mc Collom'un yaptıkları araştırmalarda ise bu ortak değerler; aidiyet, dürüstlük, sadakat, güven, saygı ve bağlılık olarak saptanmıştır (Yener ve Akyol, 2008: 335).

1.2.4. Aile Kültürü ve İş Etkileşimi

Türkiye Personel Yönetimi Derneği'nin yapmış olduğu bir araştırmaya göre aile değerleri, kurum değer ve iş yapma biçimlerini önemli ölçüde etkilemektedir (Akşit, 2010: 111).

“Şirket içerisindeki semboller, kahramanlar (liderler, çalışanlar, yöneticiler, uzmanlar vb.), gelenek, değer ve inançlar, yöneticiler ile çalışanlar arasındaki ailesel gayri resmi iletişim biçim ve tarzları, aile şirketlerinin diğer şirketlere karşı rekabet avantajı elde etmelerini sağlayan önemli kültürel üstünlüklerdir. Denison vd.'nin şirket kültürü üzerine yaptığı araştırmalar, aile sahipliğinde ve kontrolünde bulunan şirketlerin sahip olduğu kültürlerin şirket performansını arttırmada diğer şirketlere oran ile daha etkili olduğu sonucunu ortaya koymaktadır. Bu şirketlerin sahip olduğu kültürel faktörler şirketten şirkete farklılık gösterdiğinden kopyalanması zordur. Bu sebeple şirketler diğerlerine oranla rekabet üstünlüğü elde etmektedirler” (Denison vd., 2004: 62 – 68 – 69).

Konuyu uygun bir örnek ile açıklamak faydalı olacaktır. Astlarının saygı duyduğu ve sevdiği bir liderin yönetimindeki şirket çalışanlarını ve işletme faaliyetlerini kontrol etmek konusunda daha az sıkıntı yaşamaktadır. Bazı işletme yöneticilerinin ise işletme çalışanlarına aile üyesi gibi davranması, üzüntü ve sıkıntıları ile ilgilenmesi çalışanları motive ederek çalışan verimliliğini artırıcı etki

yaratmaktadır. Aile şirketlerindeki sıkıntıların temelinde; aile sisteminde değerlerin hakim olduğu bir sosyal yapı olması, şirketin ise mantık ve kuralların hakim olduğu bir sosyal yapı olması yatmaktadır (Fındıkçı, 2008: 33). Fakat aile şirketi kavramında duygularla mantığın yoğun etkileşimi söz konusudur. Aile şirketlerinde bireylerin birbirine yakınlığı, karşılıklı saygı ve sevgi ortamının oluşmasına olanak sağlamakta ve aile içi özel ve hızlı bir iletişim sisteminin gelişmesine yardımcı olmaktadır. Böylece bilgiyi yayma düzeyi artarak işlerin daha etkili bir şekilde yürütülmesi sağlanmaktadır. Ayrıca bu işletme tipinde hiyerarşik düzenin aile tarafından belirlenmesi dikkat çekmektedir. Kimin yönetimde söz sahibi olduğu, nerede nasıl davranılacağı vb. her konu aile kültür ve değerleri sayesinde bilinmektedir (Yener ve Akyol, 2008: 335). Bu da tartışma ve çatışmaları önleyici etki yapmaktadır.

Yener ve Akyol (2008) aile şirketlerine etki eden ailesel değerlerin incelenmesi amacı ile yaptığı çalışmada, bu değerlerin tespiti ve karşılaştırılması amacıyla bir Türk ve bir İngiliz aile şirketini kullanmış ve iki şirketteki ortak değerlerin hemen hemen aynı olduğunu saptamıştır. Fakat arada bazı farklar olduğunu tespit etmiştir. Türk işletmesinde bağlılık, sadakat olarak algılanmakta ve uzun yıllar işletmede çalışmak, çalışmayı planlamak olarak görülmektedir. İngiliz şirketinde bağlılık şirket verimliliği adına yapılan her şey olarak görülmektedir. Güven konusuna gelindiğinde Türk şirketinde kontrolsüz bir güven söz konusu iken, İngiliz aile şirketinde güvenin yanında kontrol ve bunu sağlamaya yönelik oluşturulan sistemler de önemsenmektedir. Yine Türk aile şirketinde saygı, çalışkan ve bilgili kişinin hak ettiği şey olarak görülürken, İngiliz aile şirketinde nezaket diyalogları da önemsenmektedir.

Akdeniz bölgesi aile şirketlerinde iş ve aile değerlerini belirlemeye yönelik yapılan bir araştırmada ise kurucunun sahip olduğu ve önemseydiği iş değerleri çalışkanlık, yenilikçilik, cesaret, dürüstlük ve hayırseverlik olarak tespit edilmiştir. Fakat Akdoğan ve Oflazer' in tespitlerinde olduğu gibi her işletmenin değerleri farklı olmaktadır. Araştırmaya katılanların bazılarının; farklılık, sabır, iş tutkusu değerlerine de önem verdikleri tespit edilmiştir. Aile değerleri olarak belirtilen ortak noktalar ise, iş ile aile yaşantısının kesin çizgilerle ayrılması, adalet, aile üyeleri

arasında güven, paylaşım bağıllık, geleneksellik ve eğitime verilen önemdir (Başer ve Erdem, 2008: 178).

Aile şirketlerinde değerler, kurum kültürünü ve iş yapma usullerinin temelini oluşturmaktadır. Bahsedilen bu kavram insanların güç işlerde başarı elde etmesinin, sorumluluk sahibi olarak disiplinli çalışmasını, uzun vadeli işlerde gayret ve sabır göstermesini sağlamakta ve kişiye ilham vermektedir. Aile şirketlerinde, aile ve iş değer sistemleri genel olarak birbirine benzer. Bunun sebebi genel olarak aile değerlerinin; işletme stratejisi, organizasyon yapısı, kurum kültürü, sahip ve aile üyelerinin işletmeye bağıllığı, liderlik stilleri ve kurumsal ahlaki davranışları etki altında tutmasıdır. Aile şirketi çalışanları genel olarak aile üyelerinden oluşmaktadır. Bu sebeple ailevi değerler işletme kültürünün oluşumuna etki etmekte ve oluşturulan bu örgüt değerleri çalışanlar arasında hızla kabul görmektedir. Ayrıca inanç, değer ve normlar şirketin işe alma politikalarına da önemli düzeyde etki etmektedir. Şirketi kuran kişi ilk etapta kendisine ait olan değerler üzerinden hareket eder ve dolayısıyla şirket çekirdek kadrosunu kendi kriterleri doğrultusunda oluşturur. Diğer yandan değerlerin yanında kültür kavramı da aile şirketlerinde iş ve aile ilişkisi konusunun önemli bir faktörüdür. Kültürel değerler, toplum, aile ve bireyin yaşamına kılavuzluk eder, yön verirler, vicdan ve ahlaka uygun bir biçimde davranmasını sağlarlar (Turpoğlu, 2012: 100). Sonraki kuşaklara geçiş ve işletme sürekliliğinin sağlanmasında kurucunun kişiliği ve işletme kültürünün etkili olduğu belirtilmektedir (Stavrou vd., 2005). Özellikle Türk toplumunun kültürel açıdan lider bağımlılığı, aile şirketlerine de yansımaktadır. Aile şirketlerinde nasıl bir liderlik uygulanacağı ve kimin hüküm süreceği konularını tüm işletme çalışanları ve aile üyeleri bilir. Bu sebeple kargaşa çıkmaz, bürokrasi azdır, karar verme süreci daha hızlı ve etkilidir ve üst yönetime ulaşmak ve şikayetleri bildirmek kolaydır. Aile üyesi istihdamında Türk kültürünün etkisi sebebiyle yaş ve cinsiyete bakılmaktadır (Çağlar vd., 2006: 324).

Şirket – aile ilişkisinin önemli etkilerinden biri de aile ismi ile şirket markasının bir arada ilerlemesidir (Kaptan ve Kaptan, 2012: 111).

Aile ve iş etkisi, tüm aile şirketlerinde görülen, bazen olumlu sonuçlara sebep olarak avantaj yaratan, bazen de şirketler için dezavantaj oluşturan

sistemlerdir. Bu şirketlerde, bu iki etkinin şirketten uzak tutulmaya çalışılması imkansızdır. Bu sebeple birbirine doğaları gereği zıt olan bu iki kavramı çatıştırmak yerine olumlu ve birbirlerini etkileyecek şekilde kullanmak işletmeler açısından faydalı olacaktır. Ayrıca bu iki kavramın etkin şekilde yönetilmesi şirkette farklı bir sinerji yaratarak şirketi diğerlerinden ayıran avantajlara olanak tanıyacaktır. Aile şirketlerinde kurumsallaşma çabalarının arttırılması planlanmaktadır. Kurumsallaşma ile birlikte ailenin iş üzerindeki etkisi git gide azalacaktır. Fakat bu olumsuz bir algı yaratmamalıdır. Şirketlerin kurumsallaşması, aile ve iş etkileşimine engel oluşturmamakta aksine bu etkileşimin olumsuzluklarına önlem oluşturmaktadır. Tüm kuralların, iş tanımlarının ve iş yapma şekil ve usullerinin belirlendiği yapılarda aile üyeleri arasında çatışma olma ihtimali düşmektedir. Ayrıca bu tanım, usul ve şekiller yine aile değerlerinden ve kültüründen esinlenilerek oluşturulmaktadır.

1.3. AİLE ŞİRKETLERİNİN YAPISI VE GELİŞİMİ

Aile şirketleri yapısı ve gelişimi açısından incelendiğinde insan hayatına benzetilebilmektedir. İnsanlar gibi doğar, büyür, olgunlaşır ve yaşamları sona erer. Bu süreç boyunca işletmelerin; mülkiyet, aile ve iş yapılarında sürekli değişimler mevcuttur. İşletmeler nesilden nesile aktarıldıkça mülkiyet yapısında yaşanan gelişmelerin yarattığı avantaj ve dezavantajlar, işletmenin süreklilik kazanmasını sağlamak maksadı ile yapılan iş zenginleştirme ve ürün çeşitlendirme faaliyetleri ve ailenin iş ile ilişkileri sürekli değişime uğramaktadır (Günver, 2002: 30).

1.3.1. Mülkiyet Açısından Aile Şirketi Türleri

Aile şirketlerini mülkiyet açısından dört gruba ayırmak mümkündür. Özellikle ülkemizde de bu yapılanmalar önem arz etmektedir. Bu şirketler (Erkan, 2012: Yazgan, 2010: 60);

➤ **Patron şirketi olarak adlandırılan limited aile şirketleri:** Patron şirketleri, aile şirketi yapılarının ilk ve en temel halidir. Hisselerin çoğunluğu ve

kontrol tek bir kişi veya karı – kocanın elinde olmaktadır (Kırım, 2007: 20). Şirkette tüm kararlar patron tarafından alınır. Yönetim ve kontrol tek merkezdedir (Yazgan, 2010: 60). Şirket, patron şirketi olmasına rağmen içerisinde aile unsurlarını barındırmalı ve kurucudan sonra yerine bir halefinin geçeceği düşünülmelidir. Bu evredeki şirketler kurucularının başarıma çabası ve işe olan bağlılığı sayesinde hızlı bir şekilde büyüme imkanına sahip olmaktadırlar. Yönetimdeki sadelik ve karar alma mekanizmalarının hızlı işlemesi şirket yönetimini daha kolay ve basit bir hale getirmektedir. Bu aşamada aile şirketinin yapması ve planlaması gereken en önemli unsurlar, yetki devri ve haleflik planlarının oluşturulmasıdır. Aynı zamanda bir sonraki kuşağın eğitim süreci hızlı bir şekilde başlatılmalı ve yönetmeye hazır hale getirilmelidir (Sebilcioğlu vd., 2010: 28). Bu tip aile şirketlerinin sayılan avantajlarının yanında yeterli sermaye birikiminin sağlanması, merkeziyetçi yapı ile şirket çevresi arasındaki dengelerin oluşturulması, sonraki nesil için bir mülkiyet yapısının oluşturulması, şirketin her açıdan kurucuya olan bağımlılığı gibi konularda önemli sorunları ve dezavantajları bulunmaktadır. Özellikle şirketin kurucuya olan bağımlılığı önemli bir risk faktörüdür. Patron işletmesi yapısında, şirketler iyi bir stratejik planlama sistemine sahip değildir. Maddi kaynak kısıtı sebebiyle şirkette uzman çalıştırılması zordur. Bu sebeple tüm işler kurucu tarafından yapılır. Riskin olduğu kısım ise kurucunun iş göremez hale gelmesidir. Bu bir hastalık veya psikolojik sorunlardan kaynaklanabileceği gibi motivasyon kaybı gibi sebeplerden dolayı da ortaya çıkabilir (Kırım, 2007: 20).

➤ **Kardeş ortaklığı olan şirketler:** Yönetimin iki veya daha fazla kardeş arasında paylaşıldığı, hisse ve şirket kontrolünün aileyi yöneten kardeşlerin elinde tutulduğu aile şirketi yapılarıdır (Günver, 2002: 32; Yazgan, 2010: 60). Bazen şirket ilk kuruluşta kardeşler ortaklığı şeklinde başlayabilmektedir. Fakat genel bir bakış açısı oluşturulduğunda aile şirketlerinin birçoğu patron işletmesi olarak kurulmakta ve kurucunun işi bırakmasının ardından kardeşler ortaklığına dönüşmektedir. Aslında bu bir nevi şirketin mülkiyet evrimidir. Bazı durumlarda ise bir geçiş süreci söz konusu olmaktadır. Bu süreç sürdürülebilirlik açısından önem arz etmektedir. Kurucu şirket kontrolünü ve yönetimini kademeli bir şekilde çocuklarına bırakmaktadır (Günver, 2002: 32). Kardeşler ortaklığı şeklindeki aile şirketleri bazı temel sorunları yapısı içerisinde barındırabilmektedir. Hissedarlar arasında herkesin

kabul edeceği kontrol mekanizmalarının oluşturulması, şirket içerisinde çalışmayan hissedarların şirket içerisindeki rollerinin tespit edilmesi, sermayenin korunması ve artırılması ile ilgili politika ve hedeflerin oluşturulması, kardeşlerin aileleri arasında zıtlama eğilimlerinin kontrol altına alınması en temel sorunlar arasında yer almaktadır. Bu sorunların çözümünde en temel yaklaşım iyi bir iletişim mekanizması oluşturmak ve uzlaşılan konuları yazıya dökmektir. Bunun en iyi uygulaması ise aile konseylerinin oluşturulması, aile anayasalarının hazırlanması ve iyi bir çatışma yönetimi sistemi oluşturulması ile sağlanmaktadır. Ayrıca çalışmayan hissedarlar ile şirket çalışanı olan hissedarlar arasında önemli beklenti farklılıkları bulunmaktadır. Bu beklentilerden en temeli, şirket içi çalışanlar elde edilen karı sermayeyi büyütmede kullanmak isterken şirkette çalışmayan hissedarların karın sürekli dağıtımını talep etmesidir. Bu sebeple şirketin iyi ve detaylandırılmış bir hissedar sözleşmesine ihtiyacı vardır (Kırım, 2007: 22 – 23). Kardeşler ortaklığını yalnızca kötü yönleri ile algılamakta yanlış bir yaklaşımdır. Patron işletmelerinden daha avantajlı bir konuma sahiptirler. Patron işletmelerinde işletme sadece kurucuya bağlıdır ve bunun önemli bir riski beraberinde getirdiğinden yukarıda bahsedilmiştir. Fakat kardeşler ortaklığı sorumluluk ve yetkilerin paylaşıldığı bir yapıyı ifade etmektedir (Yazgan, 2010: 60).

➤ **Kompleks aile şirketleri:** Yönetimde kardeşlerin ve kuzenlerin olduğu şirket yapılarıdır. Kuşak çatışması, aile içi çatışmalar ve güce yönelik çekişmelerin önemli ölçüde arttığı ve karmaşıklaştığı şirketlerdir (Yazgan, 2010: 60). Aile şirketlerinin kurumsallaşmaya başladığı ilk evre kardeşler ortaklığı olmakla birlikte kurumsallaşmanın en çok ihtiyaç duyulduğu evre kuzenler konsorsiyumudur. Şirketin kardeşler ortaklığından kuzenler konsorsiyumuna geçişi aşamasında her kardeş çocuklarına farklı hisse yapıları bırakmaktadır. Bu da mülkiyet yapısını karmaşık hale getirmektedir (Kırım, 2007: 25). Bu konuyu bir örnek ile açıklamak daha iyi olacaktır. A işletmesinde iki kardeşin eşit hisse paylarına sahip bir ortaklıkları bulunmaktadır. İlk kardeşin iki çocuğu var iken ikinci kardeşin üç çocuğu bulunmaktadır. Bu durumda kardeşler işten çekildiğinde oluşacak beş kişilik kuzenler konsorsiyumunda hisse eşitliği sağlanamayacaktır. İlk kardeşin çocukları %25'er hisseye sahip olurken ikinci kardeşin çocukları yaklaşık olarak %16'lık hisselerine sahip olacaklardır. Bu durumda ilk kardeşin çocukları yönetimde daha fazla

söz sahibi olma avantajını ele geçireceklerdir. Bu da karmaşayı tetiklemektedir. Bu aile şirketlerine Sabancı ve Koç Holding verilebilecek en güzel örnekler arasında yer almaktadır (Erkan, 2012: 15). Ortak sayısının artması ile birlikte karmaşıklaşan yapıların şirketi olumsuz durumlara sürüklemesini önlemenin en iyi yolu ise iyi işleyen yönetim kurulu yapıları oluşturmaktır. Ayrıca bu aşamada aile içi sermaye piyasasının oluşumu da çok önemlidir. Oluşturulan hissedar sözleşmesi çerçevesine uygun olarak, memnuniyetsiz hisse sahiplerinin hisselerinin aile içerisinde devirleri ve satışları kullanılan önemli bir yöntemdir (Kırım, 2007: 26).

➤ **Yönetimi profesyonellere bırakılan eski aile şirketleri:** Şirket yönetim kurullarının düzenli olarak yapıldığı, bu kurullarda profesyonellerin daha fazla yer aldığı ve önemsendiği, kurumsallaşmaya önem verilen şirketlerdir (Yazgan, 2010: 60). Bu şirketlerde aile tamamen icradan çekilmiş ve icrayı profesyonellere bırakmış durumdadır. Ayrıca yönetim kurulu içerisindeki aile üyeleri de azaltılmış olmalıdır. Böylece aile mülkiyet ve hisse sahibi olmakta ve sadece kontrol görevini üstlenmektedir.

1.3.2. Yaşam Evrelerine Göre Aile Şirketlerinin Sınıflandırılması

Aile şirketleri yaşam evrelerine göre incelenip sınıflandırmaya tabi tutulduğunda dört grup ile karşılaşmaktadır. Bunlar sırası ile;

➤ Kurucu veya kurucuların girişimi ile başlayan ve yönetimde kurucu veya kurucuların tek otorite olduğu birinci nesil aile işletmeleri,

➤ Büyüyen ve gelişen aile işletmeleri,

➤ Kompleks aile şirketleri ve

➤ Sürekli olmayı başaran aile şirketleri olarak sıralanabilmektedir (Erkan, 2012: 17).

Bu evrelere dikkatli bakıldığında işin evriminin; ailenin gelişimine, üye sayısının artmasına ve yönetim sürecindeki değişikliklere paralel olarak geliştiği

görülecektir. Aşağıdaki tabloda aile işletmesinin yaşam evrelerine göre yaşadığı değişimi görmek daha kolay olacaktır.

Tablo 3: Aile Şirketlerinin Yaşam Evreleri ve Bu Evrelerde Göstermiş Oldukları Temel Özellikleri

	Birinci Nesil Aile İşletmeleri	Büyüyen ve Gelişen Aile İşletmeleri	Kompleks Aile İşletmeleri	Sürekli Olmayı Başaran Aile İşletmeleri
Mülkiyet	İşletme sahibine aittir	Kardeşler arasında paylaşılır	Aile ve profesyonellerdedir	Aile ve çok sayıdaki profesyonelin elindedir
Örgüt Yapısı	Basit ve merkezidir	Basit ve yarı merkezi bir yapı vardır	Karmaşık bir yapı söz konusudur	Karmaşık bir yapı söz konusudur
Karar Alma Yetkisi	İşletme sahibindedir	Kardeşlerdedir	Profesyonel yönetici ve aile bireyleri arasında paylaşılır	Profesyonel yönetici, aile bireyleri ve danışmanlardan oluşan bir komite tarafından paylaşılır
Karar Alma Şekli	Merkeziyetçi	Merkeziyetçi	Merkezkaç	Merkezkaç
İletişim	Dikey Aile ve	Dikey ve yatay	Dikey, yatay ve çapraz	Çok boyutlu
Değerler	Girişimci	Girişimci	İş	İç ve dış piyasa

Kaynak: Karpuzoğlu, 2002: 124.

1.3.2.1. Kurucuların İşletmenin Sahiplik ve Yönetimini Üstlendiği Girişimcilik Aşaması

Aile işletmelerinin işe başlama aşamasıdır. Kurucunun şirketi sıfırdan oluşturarak işin içine girdiği aşamadır. Kurucunun sahip olduğu değerler, inançlar ve tutumların işletmeye aktarıldığı ve işletme kültürünün tamamen kurucu tarafından şekillendirildiği aşamadır. Bu aşamada şirket kurucu ile bütünleşir ve şirketin kurucuya olan bağımlılığı yüksektir (Erkan, 2012: 18; Fındıkçı, 2008: 21). Şirket içerisinde yönetici vasfındaki kişiler genel olarak şirket kurucusu, kurucunun belirli bir yaşın üzerindeki çocukları, eşi ve kaynakların elverdiği oranda birkaç profesyonelden oluşmaktadır. Bu yapılarda kurucu tüm sorumluluğu ve otoriteyi kendinde toplayan gayri resmi bir yönetim anlayışına sahiptir. Şirket kuralları genel olarak yazılı olmayan normlardan oluşmaktadır (Alacaklıoğlu, 2009: 62).

Birinci nesil aile şirketlerinde stratejik ve fonksiyonel kararlar kurucu/girişimci tarafından alınır. Diğer aile üyelerinin ve ortakların yetkisi ve etkinliği kurucuya göre daha azdır. Görüldüğü üzere aile şirketlerinde hissedarlık kağıt üzerinde kalabilmektedir (Erkan, 2012: 18 – 19). Bu sebeple yetki devri ve paylaşımı aile şirketlerinin en temel aşaması olan bu kısımda iyi bir şekilde işleyememektedir.

Kurucu yönetimindeki aile şirketleri hızlı karar alabilme, iş fırsatlarını hızlı bir şekilde değerlendirebilme, yüksek başarıma güdüsüne sahip olma, işi yaşama, daha fazla performans sarf etme gibi sebeplerle hızlı bir şekilde büyüebilmektedir (Erkan, 2012: 19; Fındıkçı, 2008: 22). Ancak dünya genelindeki veriler dikkate alındığında bu şirketlerden %30'u ikinci kuşağa geçebilmektedir (Sönmez, 2010: 15). Aile şirketlerinin daha ilk kuşakta başarısız olup yok olmasına neden olan faktörler aşağıda sıralanmaktadır (Soylu, 2003).

- Aile büyüğü tarafından kurulan şirketin işlerinin kendi üzerinde kalması ve aile fertlerinden yardım alamama nedeniyle şirketi elden çıkarma,
- Piyasa şartlarına uyum gösterememe, sermaye yetersizliği ve yeni sermaye koyamama,
- Yönetim kadrolarını eş dost ile doldurma yani adama iş prensibi ile çalışma, sonuç olarak kurumsallaşamama,
- Düzenli bir kayıt sistemi kuramama ve bu nedenle maliyetleri kontrol edememe,
- İş körlüğüne girme, yani yeni strateji belirleyememe ve yeni ürün çalışmaları yapamama,
- Aile içinde maddi rekabetin başlaması,
- Aile fertlerinin çoğalması, işin getirisinin aile fertlerine yetmemesi,
- Profesyonel kişiler ile aile fertleri arasındaki sürtüşme,
- Aile fertlerinin “iş ben bilirim” tarzındaki yaklaşımları,
- Yetenekli aile fertlerini işin başına getirmedeki sürtüşmeler.

1.3.2.2. Büyüyen ve Gelişen Aile İşletmeleri

Aile şirketlerinin birçoğunun bazı önemli sorunlar sebebi ile ilk kuşak ile birlikte son bulmakta ve bu sebeple aile şirketlerden ancak %60'ı başarılı bir şekilde aile şirketleri yaşam evrelerinden büyüme ve gelişme evresine geçebilmektedir (Fındıkcı, 2008: 22). Girişimcilik evresini başarılı bir şekilde atlatabilen aile şirketleri zamanla büyür ve olgunlaşır. Büyüme ve gelişme evresinde kurucunun karşılaştığı sorunlar da ilk evreye göre farklılaşır ve alınacak kararların yapısı daha stratejik bir boyut kazanır. İş dünyasındaki sürekli değişim ve gelişim aile şirketini stratejik kararlar almaya zorlar. Şirketin rekabet gücünü elinde tutması için işi büyütmesi gereği ve yatırımların artırılması zorunluluğu sürekli olarak artar. Aile şirketi yapılarının bu yaşam evresi kurucunun yönetimi, sorumluluk paylaşımı ve devrini ve gücünü paylaşmaya başladığı dönemdir. Yetki devri süresince gelecek nesillerin işi ve sorumlulukları devralması için ilk düşünceler oluşmaya başlamaktadır (Anonim, 2013b).

Şirketin büyümeye başlaması ile birlikte çocuklar işin içine entegre edilmeye başlar. Bu evrede işletmenin iş gücü nicelik olarak artmaya başladığından niteliğinde önemi orantılı bir şekilde artış gösterir. Bu sebeple bu aşamada, eğitim ve profesyonelleşme ön plana çıkmaya başlamaktadır. İşletmenin girişimcisi (kurucusu) elle ettiği tecrübeleri, değerlerini ve inançlarını işletme çalışanlarına ve potansiyel haleflerine aktarma çabası içerisine girmektedir (Günver, 2002: 46 – 47).

İşlerin büyümesi ile birlikte iş birliği, takım çalışması gibi unsurların önemi artış göstermektedir. Bu evrede şirketlerin pazar payı artmaya başlar ve belirli müşteri portföyleri oluşturulmaya başlanır. Üretilen ürün ve hizmetler tüketiciler/müşteriler tarafından benimsenmeye başlar ve şirketin finansal borçlanma ihtiyacı azalır. Büyüme ve gelişme ile birlikte iş aile içerisinde merkezileşir. Büyüme ile birlikte güvenilecek yönetici ve personel ihtiyacı artar. Bu sebeple ebeveynlerin, işletmede çalışabilecek niteliklere sahip çocuklara ve aile bireylerine yönelik eğitimlerini tamamladıktan sonra işletmede görev alma beklentileri artar (Sarsenova,

2008: 10 – 11). Bu evrenin sonunda mülkiyet planları, emeklilik, servetin dağılımı vb. konular gündeme gelmektedir (Günver, 2002: 47).

İkinci Kuşağa Devretme Evresi ilk iki evreden başarıyla çıkan şirketlerin karşılaştığı çok önemli ve zor bir dönemdir. Yetki devrinin ideal bir şekilde yapılabilmesi için (Anonim, 2013b);

- Planlama,
- Seçim,
- İkinci nesil yöneticinin hazırlanması,
- Yönetim yetkisinin geçişi,
- Önceki yöneticinin rolünün azaltılması ve
- Tamamen devreden çıkması olmak üzere 6 aşamadan oluşan bir sürecin takip edilmesi gerekmektedir.

Devir planının oluşturulması ile işletmeler, bu süreci başarılı ve kolay bir şekilde atlatabilir. Zamanı geldiğinde ortada hazırlanmış bir planın olmaması işletme için geri dönülmez sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Yeterli planlama yapıldıktan sonra, bu yetki devri planının tüm aile bireyleri ile paylaşılması ve tüm taraflarca onay görmesi önemli bir diğer hususu oluşturmaktadır. Tüm aile bireyleri tarafından kabul görmeyen bir yetki devri planlamasının geçerliliği de tartışılır durumda olacaktır (Anonim, 2013b).

Büyüme ve gelişme evresi içerisindeki aile şirketleri süreç devam ettiği için şirket bünyesinde bir sistemleşmeden bahsedilememektedir. Yazılı standart ve prosedürlerin henüz oluşturulamaması gibi sıkıntılar söz konusu olmaktadır. Bu evrede özellikle devir konusu sebebiyle aile bireyleri arasında önemli çıkar çatışmaları yaşanabilmekte ve bu sebeple aile değerleri iş değerlerinin önüne geçebilmektedir. Şirketteki aile üyelerinin, akrabaların ve tanıdıkların artışı ve kayırmacılık faaliyetleri şirketleri profesyonel yönetici istihdam etmeye teşvik edebilmektedir. Aile şirketlerinin bu evreyi başarılı bir şekilde atlattıktan sonra kompleks aile şirketleri evresine geçebilmesi için uzman ve profesyonel iş gücünü ve yöneticileri işletme içerisinde istihdam etmesi gerekmektedir (Sarsenova, 2008: 11).

1.3.2.3. Kompleks Aile Şirketleri

Aile şirketlerinin olgunlaşma evresi olarak ifade edilen bu evrede şirketin büyüme ve gelişimi devam etmekle birlikte büyüme ve gelişme evresine oranla büyüme hızı daha yavaştır. Şirket üyelerinin sorumluluk bilinci bu evrede daha fazladır. Alınan kararların şirkete etkisi ve bu kararların getireceği sonuçlar şirket yöneticileri tarafından daha detaylı incelenmektedir. Büyüme hızı azalmakla birlikte şirket satış hacmi maksimum seviyelere ulaşmakta, şirketin karlılığı ve biriken fonlar diğer evrelere göre daha fazla olmaktadır. İşletmenin bu gelişimi kolay fon bulabilme imkanını arttırmaktadır. Firmanın piyasadaki imajının güçlendiği, rakiplere, müşterilere ve tedarikçilere karşı güç kazandığı bir evredir. Yoğun rekabet ortamında güçlü firma imajına sahip kompleks aile şirketi piyasaya karşı duyarlı olmakla birlikte aynı zamanda piyasayı da etkiler konumdadır. Ürettiği mal ve/veya hizmetler ve pazarlama taktikleri çoğunlukla diğer firmalar tarafından taklit edilir. Kullandığı yeni teknoloji ve ürettiği yeni ürünler rekabet koşullarını farklılaştırır (Günel, 2005: 18 – 19).

Kompleks aile şirketleri evresinde şirket içerisinde birden fazla nesil istihdam edilmektedir. Şirketlerin kurumsallaşma ihtiyaçlarının ve çabalarının artış gösterdiği bir evredir. Şirket içerisinde farklı anlayıştaki birçok aile üyesinin yanında çok sayıda profesyonel yönetici de mevcuttur. Şirket bu evrede holding görünümü ve yapılanmasına doğru bir yol izlemektedir. Stratejik planlamanın ihtiyaç duyulduğu ve önemsendiği bir yapı oluşmaktadır (Arslan, 2006: 17). Takım çalışmasına verilen önem artırılır ve kalite kontrol sistemlerinin kurulmasına yönelik önemli faaliyetler yürütülür. İşletme piyasadaki değişimi yakalamak için sürekli olarak revizyon faaliyetleri yürütür ve inovasyona verilen önem artırılır. (Atılğan, 2003: 108 – 109). İş için gerekli yazılı prosedürler, iş bölümleri, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, işbirliği yapacak departmanlar gibi konularda önemli çalışmalar yapıldığı ve bu konuya en fazla önem verildiği evredir (Arslan, 2006: 17).

Kompleks yapıdaki aile şirketlerinin avantajlarının yanında dezavantajları da bulunmaktadır. Aile şirketlerinin bu evresinde birden fazla nesil ve çok fazla aile

bireyinin istihdamı mülkiyet sorunlarını önemli ölçüde arttırmaktadır (Atılğan, 2003: 108 – 109). Her bireyin algısı, yaşam tarzı ve beklentileri farklı olduğundan çatışma kaçınılmaz olmaktadır. Çatışmaların çözümü aile ilişkilerinin kurumsallaştırılması ve kurallara bağlanmasıdır. Şirketin büyümesi ve hissedarların artışı işlerin gidişatı hakkında ilgilileri bilgilendirme konusunda zorluklar oluşturmaktadır. Aile ilişkilerinin kurumsallaştırılmaması hissedarlar arasında iktidar ve muhalefet grupları oluşturulmasına neden olabilmektedir. Bu sebeple işletmenin iyi bir liderinin olması gerekmektedir (Alayoğlu, 2003: 38 – 39). Liderin eşitliği sağlamak adına oluşturacağı aile konseyi ve aile anayasası sorunları çözüme lidere kolaylıklar sağlayabilecektir. Aile anayasası içerisinde ailenin ve işin geleceğinin iyi bir şekilde belirlenmesi ve planlanması, herkese eşit muamele edilmesi oluşan sorunları gidermede fayda sağlayabilecek önemli bir unsurdur. Bir diğer sorun ise kayırmacılık politikasıdır (Atılğan, 2003: 108 – 109). Yeterli niteliklere sahip olmayan, işi ve gerektirdiği sorumlulukları yerine getiremeyecek aile bireylerine iyi pozisyonlarda görevler verilmesi özellikle aile dışı çalışanları ve uzmanları olumsuz etkilemektedir. Bu sebeple liderin yetki dağılımı ve istihdam konusunda etkin bir politika belirlemesi gerekmektedir.

Bir şirketin sürekliliği sağlayabilmesi ve gelişimini sürdürebilmesinin tek yolu yatırımlarını devam ettirmesi ve kendini yenilemesidir. Bu noktada iki temel sorun ile karşılaşmaktadır. Gerekli sermaye aile tarafından karşılanabilecek midir? Eğer aile bu birikime sahip değil ise halka açılma yöntemi kullanılmalı mıdır? Bunların yanında şirket ortak almayı da tercih edebilmektedir. Şirketin bu aşamada iyi bir hissedar sözleşmesi hazırlayarak konuyu kurallara bağlaması gerekmektedir. Kurumsallaşma ihtiyacının en fazla olduğu evre kompleks aile şirketleri evresidir. Şirket yoğun bir kurumsallaşma çabasına girmek zorundadır. Bunu sağlayamayan şirketler ise bir sonraki evreye geçmekte önemli sorunlar ile karşılaşmaktadır (Atılğan, 2003: 108 – 109).

Yönetime katılmayan aile fertleri yönetimi eleştirirken, kendilerine şirket faaliyetleriyle ilgili yeterli bilgi verilmemesinden ve aktif olarak yönetimde görev almamaktan rahatsızlık duyabilmektedir. Aile üyelerinin birbirlerini rakip olarak

düşünceleri, aile ve şirketten ziyade kendi çıkarlarını düşünmeleri ve şirketin belli bir büyüklüğe ulaşmasıyla varislik için çok sayıda aday olması aile içi çatışmaları körüklemektedir (Alayoğlu, 2003: 38 – 39).

1.3.2.4. Sürekli Olmayı Başarabilen Aile Şirketleri

Aile şirketlerinin ilk üç evreyi başarılı bir şekilde atlatabilmesi sonucunda ulaştıkları gelişme evresinin son aşamasıdır. Bu aşamaya aile şirketlerinin çok küçük bir kısmı ulaşabilmektedir. Bu evredeki şirketler yoğun bir şekilde kurumsallaşmaya ihtiyaç duymaktadırlar. Bir aile şirketinin sürekli olmayı başarabilmesi iş ve aile değerlerini birbirinden ayırması ile mümkündür. Bu evredeki aile şirketleri ise bu bilince sahip kişi ve kişiler tarafından yönetilmektedir. İşler ön planda olduğundan, bu işlerin icra edilebilmesi için işi yürütecek kişilerde bulunması gereken özellikler, işlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için ihtiyaç duyulan yetki ve sorumluluklar ile araç-gereçler, yardım alınacak veya işbirliği yapılacak birimler ve çalışma koşullarının ayrıntılı bir şekilde belirlendiği bir aşamadır. Aile şirketinin gerçekleştirdiği bu atılımlar, iş ile ilgili değerlerin uygulamada öncelikli olduğu bir iş ortamı yaratılmasını sağlamaktadır (Günel, 2005: 18 – 19).

Sürekli olmayı başarabilen aile şirketleri hem ülkemizde hem de dünyada az sayıda bulunmaktadır. Yapılan araştırmalar dünya genelinde aile şirketlerinin ancak %30'unun ikinci kuşağa, %12'sinin üçüncü kuşağa ve %5'inin de dördüncü kuşak ve sonrasına aktarılabilmediğini açıklamaktadır (Alacaklıoğlu, 2009: 34). Bu sebeple bu evreye gelebilmiş aile şirketlerinin genel karakteristiklerini bilmek ve diğer şirketlerinde bunlara adaptasyonunu sağlamak önemsenmelidir. Bu şirketlerin temel karakteristikleri aşağıdaki gibidir (Atılğan, 2003: 109).

➤ İş analizi yapılarak işi yürütecek kişilerde aranan kriterler, yetki ve sorumluluk tanımları, çalışma koşulları, işbirliği yapılacak birimler belirlenir ve bunlara uygun hareket edilir.

- Performans değerleme, terfi, personel seçme ve yerleştirme, ücret sistemleri ile ilgili politika ve prosedürler oluşturularak sistemlerin şirket yapısı içerisinde çalışması sağlanır.
- İşletmenin misyonu; yani faaliyet alanı, uzun zamanlı mali hedefleri, temel iş kolları belirlenmiş ve planlanmıştır. Bu aşamadaki şirketlerde planlamaya verilen önem artmaktadır.
- Firma stratejisine ışık tutan bir vizyon oluşturulmuştur.
- şirketin şu anki durumu analiz edilerek gelecekte varılmak istenen uzun vadeli hedeflerin belirlendiği bir evredir.

Aile şirketlerinin bu evresi ek sermaye ihtiyacının en yoğun olarak yaşandığı dönemdir. şirketin halka açılıp açılmaması aile içerisinde tartışılır hale gelir. Halka açılmanın aile şirketlerini cezbeden yönleri sadece ek sermaye ile kısıtlı değildir. Halka açılmanın sağladığı likidite, vergi avantajları (kurumlar vergisinde %30 indirim), şirketin prestij atışı vb. nedenler bu cezbedici faktörler arasında yer almaktadır. Bunların yanında halka açılmanın aile şirketlerini korkutan ve uzaklaştıran noktaları da bulunmaktadır. Maliyetlerinin yüksek olması, ailenin yönetim ve denetim hakkının azalması, çok ortaklı yönetime dönülmesi, şirket bilgilerinin halka açıklanmasından duyulan rahatsızlık ve mali tablo yayınlama zorunluluğu vb. etkenler şirketlerin halka açılma konusuna sıcak bakmamalarına sebep olmaktadır (Günver, 2002: 48 – 49).

1.4. AİLE şİRKETLERİNİN TÜRKİYE EKONOMİSİNE VE DÜNYA EKONOMİLERİNE KATKILARI

1.4.1. Aile şirketlerinin Dünya Ekonomisindeki Yeri ve Katkıları

Aile kavramı dünyanın başlangıcından bu yana korunmaya çalışılan ve her zaman önemsenmiş bir konudur. Korunma, barınma, iletişim kurma, rahat beslenme vb. ihtiyaçlar insanları toplu yaşamaya sürüklemiştir. Toplu yaşam; aileleşme, aile

iletişiminin artması, akrabalık bağlarının kuvvetlenmesi gibi konuları önemli hale getirmiştir. Tarihin derinliklerine doğru girildiğinde ilk işletmelerin tamamının aile işletmesi olduğu görülmektedir. (Tetik ve Uluyol, 2005: 5). 1958 yılından keşfedilen, günümüzden 9000 yıl öncesine dayanan ve en az 5000 kişiden oluşan bir höyük topluluğu olan Çatalhöyük, sosyal ve ekonomik aktivitelerini akrabalık ilişkilerine dayalı aile birimleri olarak organize etmekteydi (Alacaklıoğlu, 2009: 9). Görüldüğü üzere bu ilişkilerin ekonomik aktivitelere yansımaması da zordur. Zamanla ekonomik aktivitelerin çeşitlenmesi ile aile birimleri tarıma yani toprağa dayalı üretime geçmiş ve buna ek olarak takas yolu ile ticarete başlamışlardır. Mezopotamya dünyanın en eski yerleşim merkezlerinden biri olarak ticari hayatı etkileyen bir merkez konumunda olmuştur. Yine bu bölgede merkezi olarak yönetilen Güney Mezopotamya ve modern yönetilen Kuzey Mezopotamya (Türkiye, Suriye ve Kuzey Irak'taki bir kısım) bağımsız şehirlerinin hepsinde M.Ö. 4000-3000 yıllarına dayanan mühürler bulunmuş ve bu mühürlerin birçoğu o dönemde iş yapan ve ticaret ile uğraşan ailelere ait mühürlerdir. Ayrıca tarihte ticaret hayatında önemli bir yere sahip olan Ceneviz ve Venedik gibi devletleri de unutmamak gerekir. Bu ülkelerde ticaret ile uğraşan zengin aile çoğunluğunun olması, zengin ailelerin menfaatlerini koruma adına Kral ve Prenslere barış yapmaya ve savaşa sokmaya sebep olabildiği bilinmektedir (Alacaklıoğlu, 2009: 9).

Aile şirketleri dünya ekonomilerinde önemli bir rol ve paya sahiptir. Bu şirketler, hemen her büyüklükte kurulabileceği gibi şirket türü olarak ta farklılıklar gösterebilirler. Aile şirketleri; KOBİ şeklinde kurulabileceği gibi anonim şirket veya limited şirket olarak ta kurulabilmektedir. Ancak, aile şirketlerinin ağırlıklı olarak içerisinde bulunduğu şirket türü limited şirketlerdir. “KOBİ” küçük ve orta büyüklükteki işletmelere verilen genel bir isimdir. Aile şirketlerinden bazıları, KOBİ kapsamına girebildiğinden, onlardan da bahsetmekte fayda vardır. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile 10 Eylül 2012 tarihinde yenilenmiştir. Yönetmeliğin 3. maddesinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ), “İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu

Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri veya girişimleri kapsamaktadır” şeklinde tanımlanmıştır (Ekinci, 2003: 11). Aynı yönetmeliğin 5. maddesi ise mikro işletmeleri, küçük işletmeleri ve orta büyüklükteki işletmeleri “On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri bir milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler mikro işletme olarak adlandırılır. Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri sekiz milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler küçük işletme, iki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler de orta büyüklükteki işletme olarak adlandırılmaktadır.” şeklinde tanımlamıştır.

Tablo 4: Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Ülkelerdeki İşletmeler İçerisindeki Payı

Ülkeler	Toplam İşletmeler İçerisindeki Oranı
ABD	97,10%
Almanya	99,80%
Japonya	99,40%
Türkiye	98,80%

Kaynak: Demir, 2007: 9; Ekinci, 2003: 12; Ofluoğlu, 2006: 5.

Tabloda dünya ekonomisinde önemli yeri olan gelişmiş ülkelerdeki KOBİ’lerin toplam işletmeler içerisindeki payları gösterilmiştir. Görüldüğü üzere bu şirketlerin bu dev ekonomiler içerisinde önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu şirketlerin ise birçoğu aile şirketi olarak nitelenebilmektedir. Birçok Avrupa ülkesinde, aile işletmeleri, işletmelerin önemli bir çoğunluğunu temsil eder. Yapılan araştırmaların birçoğu merkezi gücün egemen olduğu Eski Sovyet Ülkelerinin veya geçiş dönemini yaşayan ülkelerin ekonomilerinde aile şirketlerinin çok büyük katkı ve desteğinin olduğunu öne sürmektedir (Duh & Tominc, 2005; Vadjal, 2005). Bu sebeplerden dolayı Orta ve Doğu Avrupa’da bulunan eski sosyalist ülkeler sosyal ve ekonomik değişkenlerini özel girişim işletmelerine fırsat yaratacak şekilde düzenlemekte ve sanayi politikalarını dinamik ve değişime kolay adapte olabilen KOBİ’ler üzerine oluşturmaktadır (Duh, 2012: 210). Slovenya’da KOBİ’ler üzerine yapılan bir araştırma aile işletmesi şeklindeki KOBİ’lerin diğerlerine göre daha dayanıklı olduğunu ortaya koymaktadır. Bu dayanıklılığın temelinde ise ailenin işletmeye; yönetim, danışmanlık ve işletmeyi destekleyici bir çevre oluşturma gibi konularda

kritik kaynaklar sağlaması bulunmaktadır (Duh, 2003: 126). Litvanya’da yapılan benzer bir çalışma da aynı sonuçları desteklemektedir. Araştırmada aile işletmesi şeklinde kurulan işletmelerin ailenin sosyal çevresinden, insan kaynaklarından ve mali sermaye yaratma imkanlarından önemli ölçüde faydalandıklarını tespit etmiştir. Bu imkanlar işletmeleri diğerlerine göre önemli ölçüde avantajlı konuma geçirmektedir (Dyer ve Mortensen, 2005: 247).

Aile şirketlerini bu kadar önemli yapan iki faktör üzerinde durmakta fayda vardır. Bunlardan ilki toplam işletmeler içerisindeki payı, ikincisi ise milli gelir ve istihdama olan etkileridir (Nas, 2012). Aşağıda tüm bu ölçütler tablo aracılığı ile aktarılmaya çalışılacaktır.

Tablo 5: Gelişmiş Ülke Borsalarındaki Aile Şirketleri ve Yönetimdeki Aile Üyeleri

Ülke	Aile Şirketi (%)	Yönetimdeki Aile Üyeleri (%)
Arjantin	65	62
Australya	5	100
Kanada	25	100
Hong Kong	70	86
İrlanda	10	100
Japonya	5	100
Yeni Zelanda	25	60
Norveç	25	80
Singapur	30	67
İspanya	15	67
İngiltere	00	-
ABD	20	75
Austurya	15	33
Belçika	50	50
Danimarka	35	57
Finlandiya	10	50
Fransa	20	75
Almanya	10	50
Yunanistan	50	60
İsrail	50	60
İtalya	15	100
Güney Kore	20	75
Meksika	100	95
Hollanda	20	50
Portekiz	45	44
İsveç	45	56

Kaynak: İşeri ve Çağlar, 2004: 142.

Tablo 6: Aile Şirketlerinin Ülke ve Bölge Ekonomilerindeki Oranı, GSHM ve İstihdama Etkileri

Ülke ve Bölgeler	Toplam İçerisindeki Oranı	GSHM' ye Etkisi	İstihdam İçerisindeki Oranı
AB	%80	%35 – 65	-
Kuzey Amerika	%75	%40 – 45	-
Latin Amerika	%95	%50 – 70	-
Uzak Doğu	%95	-	-
Asya	%95	%65 – 82	-
Ortadoğu	%95	-	-
Türkiye	%95	%75	-
ABD	%96	%40	%60
İspanya	%85	-	%75 – 80
İtalya	%65 - 81	-	-
İsviçre	%85	-	-
İsveç	Tüm işletmelerin % 54.5'i, büyük ölçekli işletmelerin % 26,4'sı	-	%34,7
İngiltere	Özel sektör işletmelerinin% 65'i, KOBİ'lerin %69'u	-	-
Portekiz	%70 – 80	-	Yaklaşık %50
Almanya	%95	-	%57
Meksika	%80	-	-
Avustralya	%75	-	-
Şili	%65	-	-
Hollanda	%80	-	%33 – 40
Hindistan	%95	-	-
Çek Cumhuriyeti	%92 (KOBİ'lerin %85 – 95'i	-	-
Avusturya	80	-	%70 – 75
Belçika	%70 (100.000 büyük şirketin %52'si)	-	-
Hırvatistan		-	%16,6
Kıbrıs	%85 - 90	-	%40 – 50
Danimarka	%35,6 – 94,6	-	-
Estonya	%90	-	%50
Finlandiya	%80 - 86	-	KOBİ'lerdeki istihdamın %75'i
Fransa	Orta ölçekli işletmelerin %75'i, Büyük ölçekli işletmelerin %20'si, Büyük üretim işletmelerinin %49,2'si	-	-
Yunanistan	%52 – 80	-	-
Macaristan	%70 – 72,2	-	%55
İzlanda	%70 – 80	-	%70 – 80
İrlanda	%75	-	%50
Letonya	50'den az çalışanı olan KOBİ'lerin %30'u	-	-
Litvanya	Tüm işletmelerin %30'u, KOBİ'lerin %92,3'ü	-	-
Lüksemburg	Tüm işletmelerin %70'i, En büyük 369 şirketi 1/3'ü	-	-
Norveç	İşletmelerin 2/3'ü, En büyük	-	%40

	500 şirketin %30'u		
Polonya	%70 – 80	-	%40 – 65
Romanya	KOBİ'lerin %50'den fazlası	-	%19
Slovakya	%80 – 95	-	-
Slovenya	%60 – 80 (KOBİ'lerin %58,6'sı)	-	Çalışabilecek yetişkin nüfusun %26'sı

Kaynak: Alacaklıoğlu, 2009: 9 – 10; Arslan, 2006: 47 - 52; Baraz, 2008: 61; Boyner, 2011; Carsrud, 2006: 23; Demir, 2007: 9; İyışleroğlu, 2006: 10; Kalkan, 2006: 77; Kırım, 2007: 4; Köse, 2010: 4 – 5; Mandl, 2008, 40-46; Ofluoğlu, 2006: 5; Özhan, 2006: 22; Sönmez, 2010: 9; Nas, 2012; PWC, 2012b.

Tablonun bazı bölümlerinde tüm işletmeler toplamı içerisindeki oran belirtilmek ile birlikte, bazı bölümlerde ise KOBİ'ler içerisindeki aile işletmesi oranlarından bahsedilmektedir. Bu karmaşıklık aile şirketlerinin çok genel ve kurulması kolay işletmeler olmasıdır. Aile işletmeleri, KOBİ şeklinde kurularak faaliyetlerini sürdürebileceği gibi anonim şirket şeklinde ve halka açılarak da faaliyetlerini sürdürebilmektedirler (Duh, 2012: 211).

Aile şirketleri gerek sayısal çoğunluk, gerek istihdam yaratma ve gerekse yerel kalkınma açısından büyük önem arz etmektedirler (Köse, 2010: 6). Dünya geneline bakıldığında aile şirketleri ülkeden ülkeye değişim göstermekle birlikte ortalama olarak %65 - %80 arasında değişmektedir (Alacaklıoğlu, 2009: 10; Duh, 2012: 211). Özellikle endüstriyelleşmesini tamamlamaya çalışan ülkelerde ise bu oran %60 - %90 arasında değişim göstermekle birlikte endüstriyelleşmiş ülkelerde bu oran %75'tir (Alacaklıoğlu, 2009: 10; Köse, 2010: 25). Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ülkelerindeki anonim şirketlerin %75'i aile kontrolündedir. Ayrıca dünyanın en büyük şirketlerinin yer aldığı Fortune 500 şirketlerinde de yıllar bazında aile şirketlerinin oranları %33 - %40 arasında değişim göstermektedir (Köse, 2010: 4 – 5). Yapılan bir araştırmada S&P 500'e giren işletmelerin üçte birinin aile şirketi olduğu ve şirket öz kaynaklarının da ortalama olarak %18'ini ellerinde tuttukları tespit edilmiştir. Genel kanının aksine aile şirketlerinin daha başarılı olduğu ve aile şirketi olmanın etkin ve karlı bir örgütsel yapı olduğu belirtilmektedir (İşeri ve Çağlar, 2004: 143). Yine ülkeler genelinde aile şirketlerinin milli gelire olan etkisi toplamın %45 - %70'ini oluşturduğu görülmektedir (Kırım, 2007: 3). Ayrıca bu tür şirketlerin içerisinde çok uluslu dev şirketlerinde olması bu etkiyi daha da arttırabilmektedir. Bunlara örnek olarak; Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD)

Ford, Mars, Este Lauder, Levi Strauss; İsveç'te TetraLaval, Hermes ve H&M; Fransa'da Michelin, Bic, L'Oreal; Kanada'da Seagram ve Bata verilebilir (Kırım, 2007: 4). Ek olarak dünyanın en büyük şirketleri arasında yer alan Peugeot ve Ericson da aile şirketidir (Köse, 2010: 25).

“Aile şirketleri ekonomilerin bel kemiğidir” ifadesi hemen hemen her yerde karşılaşılan bir kalıptır. Aile şirketleri ekonomiler için hem temeli teşkil eden çekirdek bir birimdir. İstihdamı, ekonomik büyümeyi, kalkınmayı ve GSMH'yi arttırıcı temel faktörlerdendir. Dünya genelinde bakıldığında aile şirketleri 2001-2002 yılları arasında tüm işletmelerin toplamının ortalama %56'sını oluştururken ülkeler bazında bu rakamın %65-%90 arasında değişim gösterdiği (İlter, 2001: 3-4), 2005 yılı rakamlarına göre ise bunun ülkeler arasında %65-%90 arasında değiştiği saptanmıştır. Dünyadaki en büyük ve en başarılı şirketlerin %40'ının aile şirketi olduğu, özellikle Fortune 500'de yer alan şirketlerin %33 ile %40 arasında bir payının aile şirketlerinden oluştuğu bilinen bir gerçektir (Alacaklıoğlu, 2009: 10; Ateş, 2005: III). Yine İngiltere ve Kuzey Amerika işletmelerinin %75'i, Latin Amerika – Uzakdoğu - Ortadoğu – Hindistan işletmelerinin %95'i, İspanyol ve Avrupa Birliği (AB) işletmelerinin %65'i, OECD rakamlarına göre ise kendi sınırları içerisindeki işletmelerin %75'i ve Malezya – Brezilya vb. gelişmekte olan ülkelerde ise ekonomilerin %60-%90'ı aile şirketlerinden oluşmaktadır (Alacaklıoğlu, 2009: 9-10). ABD'de ise bu işletmeler ekonominin %90'ını ve istihdamın %40'ını oluşturmaktadır (Ateş, 2005: III). Ülkemizde ise aile şirketlerinin toplam içerisindeki oranı %95'tir ve bu şirketlerin milli gelir içerisindeki payı toplamın %75'ini oluşturmaktadır (Boyner, 2011). Görüldüğü gibi aile şirketleri ülkemiz ekonomisi ve dünya ekonomileri açısından oldukça üzerinde durulması gereken bir kavramdır. Fakat ne yazık ki bu işletmelerin ancak %5'lik bir kısmı ikinci kuşağa geçebilmektedir (İlter, 2001: 9).

2004 yılında yapılan bir araştırma dünyanın en büyük iki yüz elli aile şirketinin yirmi sekiz ülkede bulunduğunu tespit etmiştir. Bu şirketlerin yıllık cirosu 1,2 milyon dolardır. Bunlardan yüz otuz tanesi ABD' de, on yedi adedi Fransa' da, on altı adedi ise Almanya' da faaliyetlerini sürdürmektedir. Kore' de faaliyet

gösteren üç şirket bu listede ilk on birde yer alırken, ülkemizden ise Hacı Ömer Sabancı Holding (89.), Doğu Grubu (96.) ve Koç Holding (104.) olmak üzere sadece üç şirket bu listeye girebilmiştir (Arslan, 2006: 44). Bunun yanında yapılan çeşitli incelemelerde İtalya'daki en büyük yüz şirketin kırk üçünün, Fransa' da yirmi altısının, Almanya' da ise on yedisi aile şirketidir. Türkiye' de ise bu oran diğerlerine göre çok düşük kalmakta ve toplam içerisinde %9'a tekabül etmektedir (Alacaklıoğlu 2009: 9 – 10; Sönmez, 2010: 25). İngiltere' de ise durum daha farklıdır. İngiltere'nin en büyük sekiz bin şirketinin %76'sı aile kontrolünde olup sayılan ülkeler arasında en yüksek paya sahiptir. İspanyada ise aile şirketleri yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere %65'lik bir orana sahip olmakla birlikte sekiz milyon kişiye iş sağlayarak istihdama önemli katkı sağlar (Alacaklıoğlu, 2009: 10). Gelişmiş yirmi yedi ülke ekonomisinde öz kaynakları açısından en büyük borsa üyesi firmalar incelendiğinde, ortalama %30 oranında ailelerce kontrol edildikleri saptanmıştır (İşeri ve Çağlar, 2004: 142).

Tablo 7: ABD' de Aile Şirketlerinin Ekonomideki Rolü

Aile Şirketlerinin Sayısı	20.3 Milyon
Milli Gelirin Yüzdesi	49%
İstihdamın Yüzdesi	59%
Yeni Yaratılan İstihdamdaki Payı	78%

Kaynak: Kırım, 2007: 3.

ABD'de aile şirketlerinin %20'si kardeş ortaklığı şeklinde kurulmaktadır (Gürkan, 2007: 4). Avila ve Naffziger' in 2003 yılında yaptığı bir araştırmaya göre ABD'de 12 milyondan fazla aile şirketi olduğu tespit edilmiş ve bu şirketlerin üretim ve iş gücünün yarısından fazlasını temsil ettiği ifade edilmiştir. Astrachan ve Shanker'in araştırmalarında ise 2000 yılında ABD' de tek kişilik şirket, ortaklık, tüzel kişi ve çiftçi olmak üzere 27,2 şirket vergi ödemiştir (Özhan, 2006: 22). Kırım'ın tablosunda görüldüğü üzere ABD'deki bu şirketlerin gücü, milli gelir ve istihdama olan etkilerinden anlaşılabilir. Bu şirketler, yeniliklere çoğu zaman açık olduğundan yaratılan yeni istihdamlarda da payı yüksektir. Bu payın yüksek olmasının sebebi, aile şirketlerinde iç girişimcilik oranının yüksek olması olabilir. Yapılan bir araştırmada, ABD ekonomisinin önemli bir parçası olan aile şirketlerinin ortak özellikleri belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmada en büyük yüz elli aile şirketi incelenmiştir. Bu şirketlerin ortak özellikleri; tek ailenin şirket sahibi olması, şirketi

kontrol eden aile üyelerinin tepe yönetimde aktif olması ve iki neslin birlikte yönetimde olmasıdır. Bu şirketlerden ilk üçü sırası ile Wal-Mart Stores, Ford Motor Co. ve Cargill Inc dir (Arslan, 2006: 49-50). ABD'nin en eski aile şirketi 1623 yılında kurulmuş ve otuz altı eyalete yayılmıştır. Üretim, tarım, hizmet ve perakende sektörlerinde çalışmaktadır. En eski yüz iki aile şirketinin ortak özellikleri ise; küçük, halka açılmamış, büyük şehirlerden uzak ve aile temelinde kalmış olmalarıdır (Arslan, 2006: 47). Ayrıca belirtilmesi gerek önemli bir konu olarak beş yüz kişiden az çalışanı olan aile şirketleri satış toplamının %40' ını gerçekleştirmektedir (Alacaklıoğlu, 2009: 10).

Avrupa şirketlerinin %80'ini aile şirketleri oluşturmaktadır. Batı Avrupa aile şirketleri yüksek değer sahibi olurken, Doğu Avrupa şirketlerinde bir karmaşa hakimdir. Bu da eski Sovyetler Birliği'nin mirası olarak değerlendirilmektedir (Ateş, 2005: 90). AB ülkelerinde yüzden az işçi çalıştıran aile işletmelerinin tüm işletmeler içindeki oranı %99,4'tür ve bu işletmeler toplam iş gücünün %56,2'sini istihdam etmektedir. Aile şirketleri özellikle yerel ekonomilerde önemli bir katkıya sahip olup küçük pazarın ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Aile şirketlerinin olmaması durumunda ekonominin arzu edilen düzeyle esnek olması ve etkili bir şekilde büyümesi son derece zordur (Tetik ve Uluyol, 2005: 4-5). Avrupa'da tüm aile şirketlerinin toplam istihdam üzerindeki payı ise %40 – %50 arasında değişim göstermektedir (Duh, 2012: 211). Fronlich ve Donckels'in sekiz Avrupa ülkesinde bin yüz otuz iki KOBİ aile şirketini kapsayan araştırması sonucunda aile şirketleri için en önemli kriterlerin, sürekliliğin sağlanması ve aile mülkiyetinin korunması olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle Avrupa'daki aile şirketleri risk almaya isteksiz, daha az büyümeye yönelik ve tutucu stratejilere sahiptir.

Asya ülkelerindeki aile şirketlerinin başarısında kültür önemli rol oynar. Aile ve iş kavramları birbirine entegre edilerek ailedeki otorite, hiyerarşi, görev ilişkisi ve kalıplar örgütsel rollere adapte edilir. Ailedeki uyum, birlik, bağlılık ve duygusal sorumluluk çalışanlar arasında kabul görür. Aile şirketlerinin ekonomide baskın olduğu Asya ülkeleri; Kore, Tayvan, Singapur ve Japonya'dır. Ailecilik, Uzak Doğu ülkelerinde genel kalıp olmasına rağmen her ülkede farklılıkları

bulunmaktadır. Örnek olarak Çin’de şirket en büyük erkek çocuğa devredilirken, Japonya’da en büyük erkek çocuk hisse çoğunluğuna sahip olur kalan hisseler ise diğer erkek kardeşler arasında paylaşılır. En büyük çocuk ağacın kökü kardeşleri ise kolları olarak görülür ve devretme sorunu yaşanmaz. Bu ülkelerde aile şirketlerinin toplam içerisindeki oranı %95 civarındadır. Yapılan bir araştırmada Japonya’da 1948 öncesi üç nesildir devam eden ve 1948 sonrası faaliyette bulunan işletmeler incelenmiş ve %75 büyüdükleri tespit edilmiştir (Ateş, 2005: 87-88).

Orta ve Güney Amerika ülkelerinde ise “grupos” denilen büyük aile şirketlerinin hakimiyeti bulunur. Bu ülkelerde aile ile şirket eşleşmiş bir bütündür ve birbirinden ayrı düşünülmemektedir (Arslan, 2006: 52). Güney Amerika için aile şirketi kavramı daha yeni olup şirketlerin yönetiminde henüz birinci ve ikinci nesiller bulunmaktadır. Avrupa şirketlerine kıyasla rekabet güçleri azdır. Önemli sanayi ve ticaret ürünlerini çok az denebilecek sayıda şirket üretmektedir (Ateş, 2005: 92). Avustralya’da aile şirketlerinin %95’i küçük işletmelerden oluşmaktadır ve bunların birçoğu ilk beş yılda kapanmaktadır. Yüzden fazla işçisi olan şirketlerin ise işçilerinin %75’i aile üyesidir (Özhan, 2006: 22).

Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere dünyanın en eski şirketi Kongo Gumi’dir. Bu şirketler ağırlıklı olarak İtalya, Fransa, İngiltere, Japonya ve Almanya’da bulunmaktadır. Ağırlıklı olarak temel ihtiyaçların üretimine yönelik kuruluşlardır. Gıda, giyim, inşaat, otelcilik sektörlerinin ağırlığı bunun göstergesidir. Değişen zaman ile birlikte ihtiyaçların da değişkenlik göstermesi bankacılık, kuyumculuk, cam, seramik, mum ve ateşli silah üretimi gibi sektörlerin oluşumuna zemin hazırlamıştır.

Tablo 8: Dünyanın En Eski Aile Şirketleri

	Şirket Adı	Kuruluş Yılı	Ülke	Sektör	Görev Başındaki Nesil
1.	Kongo Gumi	578	Japonya	İnşaat	40
2.	Hoshi	718	Japonya	Otelcilik	46
3.	Château de Goulaine	1000	Fransa	Bağcılık ve Müze	-
4.	BaroneRicasoli	1141	İtalya	Şarap ve Zeytin Yağı	-
5.	Barovier&Toso	1295	İtalya	Cam Üretimi	20
6.	Hotel PilgrimHaus	1304	Almanya	Otelcilik	-
7.	Richard de Bas	1326	Fransa	Kağıt	-
8.	TorriniFirenze	1369	İtalya	Kuyumcu	-
9.	Antinori	1385	İtalya	Şarap	26
10.	Camuffo	1438	İtalya	Gemi Yapımı	18
11.	Baronnie de Coussergues	1495	Fransa	Şarap	16
12.	GraziaDeruta FabbricaD'ArmiPietro	1500	İtalya	Seramik	-
13.	Beretta S.p.A.	1526	İtalya	Ateşli Silahlar	14
14.	John Brooke&Sons	1541	İngiltere	Tekstil	15
15.	Codorniu	1551	İspanya	Şarap	-
16.	Fonjallaz	1552	İsviçre	Şarap	13
17.	DeVerguldeHand	1554	Hollanda	Sabun Üretimi	-
18.	vonPoschingerManufaktur WachsendustrieFulda Adam	1568	Almanya	Cam ve Seramik	13
19.	Gies	1589	Almanya	Mum	-
20.	Bernberg Bank	1590	Almanya	Bankacılık	-
21.	R. Durtneil&Sons	1591	İngiltere	İnşaat	12
22.	J. P. Epping of Pippsvadr	1595	Almanya	Bakkal	-
23.	EduardMeier	1596	Almanya	Ayakkabı Üretimi	13
24.	Tissiman&Sons Ltd.	1601	İngiltere	Terzi	-
25.	Takenaka	1610	Japonya	İnşaat	-
26.	MellerioditsMeller	1613	Fransa	Mücevher Endüstri	15
27.	AlldaysPeacock	1625	İngiltere	Mühendisliği	-
28.	Kikkoman	1630	Japonya	Soya Sosu Üretimi	-

Kaynak: O'Hara ve Mandel, 2012.

1.4.2. Aile Şirketlerinin Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Katkıları

Türkiye'de aile şirketi tarihi çok eski zamanlara gitmemektedir. Büyük kabul edilebilecek firmaların çoğu 60 – 70 yıl kadar önce kurulmuştur. Yüzüncü yılını tamamlamış aile şirketleri ise genel olarak küçük ölçekte kalmışlardır (Ateş, 2005: 95).

Osmanlı İmparatorluğu'nda üretim büyük ölçüde azınlıklar tarafından yerine getirildiği için Türk'ler ticaret ve sanayi üretimi gibi mesleklerle

uğraşmamışlar ve bu meslekleri küçük görmüşlerdir (Tetik ve Uluyol, 2005: 6). Türkiye Cumhuriyeti'ne Osmanlı'dan miras olarak bir tarım ülkesi kalmıştır. Osmanlı'da en çok siyasi ve askeri işlere önem verilmiş olup devlet kesiminin uğraşı daha çok askeri alanda hizmet veren kuruluşlardır. Bayındırlık, sağlık ve eğitim hizmetleri ise vakıflar tarafından yürütülmekteydi (Ateş, 2005: 99). Yerli özel sektör ise el sanatları seviyesindeki kapalı aile şirketleri niteliğindedir. 17. ve 18. yüzyılda Batı Avrupa' da gerçekleşen sanayi devrimini Osmanlı takip edememiştir ve yapmış olduğu ticari anlaşmalar ülkeyi dezavantajlı konuma sokmuştur. Avrupa ülkelerinin yapmış oldukları üretim karşısında Osmanlı ekonomisi ve üretimi direnememiş ve ülkedeki şirketlerin birçoğu bu üretim ve rekabet karşısında güçsüz ve savunmasız kalmıştır. Bu sebeple şirketler ticarete “dağıtma ve toplama” işlemlerini yapan yapılara dönüşmüştür (Arslan, 2006: 54). Osmanlı sanayisi üç kısımda incelenebilmektedir;

- ✓ Devlet sermayesi ile kurulmuş askeri görünümlü fabrikalar,
- ✓ Yerli özel sektör,
- ✓ Tekelci görünümlü yabancı girişimciler (Aydın, 1984: 6).

Tablo 9: Ülkemizde Kurulan ve Günümüzde Faaliyetlerine Devam Eden En Eski Aile Şirketleri

	İşletme Adı	Kuruluş Yılı	Sektör	Görev Başındaki Nesil
1.	Hacı Bekir Şirketler Grubu	1777	Gıda	4
2.	Şekerci Cafer Erol	1807	Gıda	3-4
3.	Kebapçı Kadir	1851	Gıda	-
4.	Gökçen Grup	1858	Plastik ve Otomotiv Sanayi	4
5.	İskender	1860	Gıda	3
6.	Silkar	1860	Endüstriyel Sanayi, Otomotiv, Turizm, Madencilik, Ticaret, İmalat, Sigortacılık	-
7.	Erbak - Uludağ Meşrubat ve Gıda	1870'ler	Gazoz, Kola, Maden Suyu	3-4
8.	Karaköy Güllüoğlu	1871	Gıda	5
9.	Kuru Kahveci Mehmet Efendi	1871	Türk kahvesi, Filtre Kahve ve Ekspreso	3
10.	Sabuncakis	1874	Doğal Çiçek	3
11.	Tanınmış Helvacı	1875	Gıda	5
12.	Hamamcıoğlu	1880	İnşaat, Madencilik, Ulaşım, Tarım	5
13.	Saffet Abdullah Güllaçları	1881	Gıda	3-4
14.	Boyevi	1881	Mücevher	-
15.	Cemilzade A.Ş.	1883	Gıda	3
16.	Helvacı Necmi	1883	Gıda	5
17.	İmam Çağdaş	1887	Gıda	2-3
18.	Lezzet Kebap	1891	Gıda	4
19.	İskender Smokin	1891	Giyim	4
20.	Tuzcuoğlu Nakliyat	1893	Nakliyat, Ambalaj, Depolama	3
21.	Besler İnegöl Köfte	1893	Gıda	4
22.	Rebul Eczanesi	1895	Eczane	-
23.	Yıldız Gıda	1896	Gıda	3-4
24.	Kutman	1896	Şarap	-
25.	Konyalı Lokantası	1897	Gıda	4-5
26.	Alevli A.Ş.	1898	Züccaciye	3-4-5
27.	Helvacı Hakkı Helvacıoğlu	1898	Gıda	3-4
28.	Midas Sızma Zeytinyağları	1899	Gıda-Sabun	1-2

Kaynak: Aile İşletmeleri ve Girişimcilik Uygulama ve Araştırma Merkezi (AGMER), 2012: 471-473.

Yukarıdaki tablo Osmanlı zamanında kurulmuş olup halen nesiller arasında aktararak yaşamını sürdüren aile şirketlerimizin en eski yirmi sekiz tanesinden oluşmaktadır. Ülkemizde kurularak bugüne ulaşabilen şirketler genellikle gıda sektöründedir (Yazgan, 2010: 60). Türkiye’de kurulan en eski aile şirketleri genelde gıda, boza, lokum, helva gibi Türk kültürünü yansıtan ürünler imal eden yani gıda sektöründe faaliyette bulunan şirketlerdir. Ayrıca Türkiye’de kurulan ilk sanayi şirketi 1893’te kurulan Teksima Tekstil şirketi olup aile şirkettir (Tetik ve Uluyol, 2005: 6). Tüm bunların yanında ülkemizde kurulmuş olup faaliyetlerine yurt dışında

devam etmekte olan aile şirketleri de bulunmaktadır. ABD'nin en eski aile şirketi olan "TheZildjianCymbalCo. Norwood, MA" bunun en güzel örneğidir. Şirket Osmanlı Devleti'nin başkenti olan İstanbul'da kurulmuş ve 1929'da aile ile birlikte ABD'ye taşınmıştır (Alacaklıoğlu, 2009: 14). Tabloda da görüldüğü üzere, asırlık şirket grupları bile henüz üçüncü ve dördüncü kuşakların yönetimindedir. Köklü Türk aile şirketleri üzerinde yapılan bir araştırmada bu şirketlerin temel sorunları; eski alışkanlıklara aşırı bağlılık, kuşak çatışması ve profesyonelleşememe olarak belirlenmiştir. Şirketlerin bu sorunlarına çözüm olarak verdikleri cevaplar ise; kurumsallaşma, aile anayasası oluşturma, işletme içi kariyer planlaması ve profesyonel yönetici transferi olarak görülmektedir (Göker ve Üçok, 2006: 54). Bu sorunlar genel olarak üçüncü ve dördüncü kuşaklarda oluşmaktadır. Bu sebeple şirketlerimizin aslında farkında oldukları bu eksikliklerini gidermeleri önem arz etmektedir. Tablodan da fark edildiği gibi eski ve uzun ömürlü fazla aile şirketimiz bulunmamaktadır. Türk aile şirketlerinin sürdürülmesinde ve ömürlerinin uzatılmasında en önemli sorun devir – teslim sürecidir. Uzmanlara göre pek çok aile şirketi bu sorun sebebiyle üçüncü ve dördüncü kuşağa aktarılma sürecinde yok olmaktadır. Bu devir sorununun çözülmesi için şu şekilde bir süreç takip edilmelidir;

- Tüm kontrolün kurucu/patron tarafından yürütüldüğü aşama,
- Çocukların değişim konusunda eğitime tabi tutulduğu aşama,
- Patron ile çocuklar arasında ortaklı ilişkisi kurulduğu aşama,
- Güç ve kontrolün halefe devredildiği aşama (Tilevlioğlu, 2006: 16).

Bu süreci başarılı bir şekilde uygulayan şirketlerde aile içi çatışmaların yaşanması, iktidar kavgaları yaşama oranı azalır ve hak eden ve yeteneği olan kişiler şirket yönetimine geçirilir. Bu sayede devir sürecinde çıkan sorunlar nedeniyle birçok şirketin tasfiye sürecine geçmesi engellenebilir.

Tablo 10: Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Kurulan En Eski Aile Şirketleri

	İşletme Adı	Kuruluş Yılı	Sektör	Görev Başındaki Nesil
1.	Baylan Pastanesi	1923	Gıda	2
2.	Beğendik Mağaza İşletmeleri	1923	Gıda	3
3.	Broderi Narin İşlemeli Kumaş Sanayi	1923	Tekstil	2-3
4.	E. R. Roditi Halefleri	1923	Tekstil	2
5.	EST- Eyüp Sabri Tuncer Kozmetik Sanayi	1923	Kolonya, Kolonyalı Mendil, Islak Mendil	3
6.	Kamil Koç Otobüs İşletmeleri	1923	Ulaşım ve Kargo	3
7.	Kılıçoğlu Grubu	1923	Kremit, Tuğla	4
8.	Mustafa Nevzat İlaç Sanayi	1923	İlaç Üretimi	2-3
9.	Nuri Beğendik ve Oğulları	1923	Mağaza İşletmeciliği	4
10.	Sakıpağa Süt ve Gıda Sanayi	1923	Gıda	3-4
11.	Yırcalı	1923	Çuval Üretimi	2-3
12.	Çetintaş Giyim	1923	Giyim	2-3
13.	Helvacızade	1923	-	-
14.	Hatemoğlu	1924	Giyim, Konfeksiyon	3
15.	Başbörekçi	1924	Gıda	2-3
16.	Rahmi Yılmaz	1924	Manifatura, Meşrubat Üretim ve Satışı, Tekstil, Otomotiv	2-3
17.	Rıfat Sargın Eczanesi	1924	-	-
18.	İmamoğlu Sucukları	1925	Gıda	3
19.	Sabancı Holding	1925	Sanayi ve Ticaret	2-3
20.	Yasin Çakır Un	1925	Gıda	4
21.	Karakedi Bozacısı	1925	İçecek	4
22.	Doluca Şarapçılık Pazarlama ve Ticaret	1926	Şarap, Kadeh, Karaf, Şarap ve Kadeh Kutuları, Degüstasyon Setleri, Kitaplar, Meşe Fırçalar, Şarap Kavlari ve Tribuşon, Modüler Şarap Standı, Soğutucu vb. aksesuarlar	2-3
23.	Koç Holding	1926	Holding	3
24.	Zeyneler Ev Tekstil	1926	Ev Tekstil Ürünleri	3
25.	Ensar Mağazaları	1926	Giyim, Manifatura, Ev Tekstili, Mobilya, Halı	3-4
26.	GünbeLokumculuk	1926	Gıda	2
27.	Niyazi Triko	1926	Tekstil	2
28.	Evyap	1927	-	-

Kaynak: Aile İşletmeleri ve Girişimcilik Uygulama ve Araştırma Merkezi (AGMER), 2012: 473-478.

Yukarıdaki tablo Cumhuriyet sonrası dönemde kurulan ve halen faaliyetlerine devam eden aile şirketlerini göstermektedir. Bu tabloda diğerinden farklı olarak dikkat çeken ve önemli olan kısım yatırımların daha çok sanayi kuruluşlarına kaydığının görülmesidir. Özellikle tekstil, giyim gibi sanayi kollarında önemli atılımlar dikkat çekmektedir. Bunun yanında diğer üretim kollarında ve yine gıda sektöründe yatırımların devam etmekte olduğunu görmekteyiz.

Cumhuriyet sonrası dönemde, 1923 – 1930 yılları arasında liberal iktisat politikası uygulanarak sanayileşme sağlanmaya çalışılmış ve Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarılmıştır. Osmanlı İmparatorluğu döneminde, Türk'lerin sınai konularda bilgisizliği, iktisadi güçsüzlüğü ve yeterli sermaye birikiminin olmaması nedeniyle Cumhuriyet'in ilk on yılında özel sektörü geliştirmek amacıyla destekler yapılmasına rağmen gerekli atılım gerçekleşmemiştir. Bu nedenle Cumhuriyet dönemi ilk yıllarında temel sanayi kuruluşlarının devlet öncülüğünde başlatılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu nedenle 1930 – 1950 arası devletçilik politikasına geçilmiş ve yatırımlar devlet eliyle gerçekleştirilmiştir. Fakat burada amaç girişimciliği engellemek değil desteklemektir. Bürokrasiden girişimciliğe geçişin yoğun olduğu bir dönemdir. 1940'larda ABD'nin uyguladığı Marshall Planı ise Türkiye'nin bir süre tarımı desteklemesine sebep olmuş sanayileşmeyi durdurmuştur (Arslan, 2006: 56; Ateş, 2005: 99 – 100; Tetik ve Uluyol, 2005: 6).

1950 – 1960 dönemi sanayi ve ticaretin gelişmeye başladığı liberal ekonomi politikasının uygulandığı dönemdir. Bu politikanın sağladığı kredi sağlama kolaylığı, yatırım özendirmeleri ve enflasyon bir girişimci sınıfın doğmasına ve aile şirketlerinin daha fazla kurulmasına olanak sağlanmıştır (Arslan, 2006: 57). Teşvikler yoluyla kurulan bu şirketler dönemin orta halli aileleri tarafından kendi öz sermayeleri ve gerektiğinde kredi kullanılarak oluşturulmuştur (Ateş: 2005: 100). Bu nedenlerden dolayı Türk'lerin sanayiye geçmeleri ve bu konuda atılım yapmaları 1950'li yıllara denk gelmektedir. Türkiye'de bu sebeple girişimciler uzun süre sermayedar yönetici olarak sınai kuruluşları yönetmek zorunda kalmıştır. Sınai yatırımların büyümesi şirketleri tek kişilik sermaye sahipliğinden aile veya ailelerin oluşturduğu sermaye gruplarına ve sonrasında çok sahipli sınai kuruluşlara doğru yönlendirmiştir. (Tetik ve Uluyol, 2005: 6). Türkiye'de serbest girişimcilik faaliyetleri 1955 yılından sonra hız kazanmış ve girişimcilik faaliyetleri devlet koruması altında gerçekleştirilmiştir (Tetik ve Uluyol, 2005: 7). Daha sonrasında oluşan ekonomik kriz tüm bu hızlı ilerleyişi ve ekonomik dengeyi bozmuş, dönem başındaki devlet sabit sermaye yatırımı %49,75 iken dönem sonunda %59,1'e yükselmiştir (Arslan, 2006: 57).

1960 – 1970’li yıllarda sanayileşme ile birlikte kentleşme artmış, bu nedenle hizmet sektörü gelişmeye başlamış, ticari ve sınai faaliyetler yoğunlaşmaya başlamıştır. Ekonomi kapalı statik konumundan çıkmış ve daha dinamik bir hale gelmiştir. Bu dönemde aile şirketlerinin sermaye yetersizliği sebebiyle halka açılma yolunu tercih ettiği görülmektedir. Gerekli finansmanı bu yol ile sağlamaya çalışmışlardır (Ateş, 2005: 100; Arslan, 2006: 57). 1963 yılında başlayan planlama çabaları, Devlet Planlama Teşkilatı’nın kurulması ve birinci beş yıllık kalkınma planının yürürlüğe girmesiyle aile şirketi sayısı hızla artmaya başlamıştır. Fakat arz yetersizliği ve rekabetin de şiddetli ve keskin olmaması nedeniyle kurumsallaşmaya ihtiyaç duyulmamıştır (Tetik ve Uluyol, 2005: 7). 1970 – 1980’li yıllar ise enflasyonun yüksekliliği ve devletin aile şirketlerini koruması, bu şirketlerin güçlenmelerini, büyümelerini ve ayakta kalabilmelerini sağlamıştır (Ateş, 2005: 100).

1980’li yıllarda rekabetin artması aile şirketlerini çoklu ortaklıklara ve halka açılmaya zorlamıştır. Bu nedenledir ki Karayalçın’a göre günümüz aile şirketlerinin %35’i çok ortaklıdır ve bu şirketler sanayi ve inşaat sektöründe yoğunlaşmışlardır (Köse, 2010: 6). Ayrıca bu dönemlerde aile şirketlerinde, profesyonellerin de işletme içerisinde çalıştırılmaya başlandığı görülmektedir (Ateş, 2005: 100). Bu dönemde tekstil sektöründe önemli atılımlar gerçekleştirilmiş ve aile şirketlerinin çoğunu kapsayan KOBİ’leri dış ticarete sevk etmek, destek ve düzen vermek için KOSGEB kurulmuştur (Arslan, 2006: 58). 2000 yılında ülkemizdeki küçük ve orta büyüklükteki aile işletmelerinin oranı %94.8’dir. İşyeri sayısı, çalışan sayısı ve katma değer olmak üzere üç önemli göstergeye bakıldığında aile işletmelerinin ülkemizin gerek ekonomik gerek sosyal dokusunda önemli bir yer işgal ettiği görülür (Günver, 2004: 169-170). Bursa ve İstanbul’da yapılan bir araştırmaya göre bu illerde kurulan aile şirketlerinin büyük çoğunluğunun 1980’li yıllarda kurulduğu tespit edilmiştir. Bunun nedenleri 1980’den sonraki serbest piyasa ekonomisine geçiş, küreselleşme süreci ile birlikte gelen sermayenin ve paranın vatansızlaşması, ekonominin liberalizasyonu ve giderek güçlenen girişimcilik ruhu olarak görülmektedir. Ayrıca araştırma sonuçları bu illerde aile şirketlerinin genel olarak gıda, tekstil, kimya, kauçuk ve otomotiv üzerine çalıştığını göstermektedir. Bu

şehirlerin Türkiye'nin sanayii açısından en gelişmiş şehirleri olması bu bulguları değerli kılmaktadır (Papatya ve Papatya, 2004: 623).

Tablo 11: Türkiye' de Aile Şirketlerinin Genel Yapısı

Nitelik	Açıklama
Birinci Kuşak Egemen	İşletmelerin % 85'i ailelerce yönetiliyor. Türkiye' de hala birinci kuşak egemen. Birinci kuşakla diğer kuşaklar arasındaki en önemli fark: Birinci kuşak işine gönülden bağlanmış, ikinci kuşağa işletme miras yoluyla geçmiş. Yani ikinci kuşağın o işi sevmemesi mümkün. Üçüncü kuşakta ise bu ayırım iyice belirginleşiyor. Mirasçılardan bazıları işe karşı en ufak bir sempati duymazken, servete ortak olmak istiyorlar. Servetin hissedarı olan bazıları ise, işin içinde olmak istemeyebiliyor. Bu itilaflar batıdaki aile işletmelerinde çok önce ortaya çıkmıştı, Türkiye'de yeni yeni baş göstermeye başladı. Kurucunun hayatta olduğu işletmelerde, kurucu kendi kültürünü empoze ettiği için o aile şirketi çok fazla değişime açık değil.
Roller Çatışıyor	Paydaşlık ve yöneticilik rolleri çakışıyor ve sorun yaratıyor. Bu iki kimlik bazen aynı şahısta birleşebiliyor. Patronun hakkı hissedir, yöneticininki ücret. Üçüncü kuşağa daha çok yönetici maaşı ödeniyor. Üçüncü kuşak kendisini patrone dan çok yönetici olarak gördüğü için, patron ve yönetici kimliği birbiriyle çatışıyor. İkinci kuşak hayattaysa, üçüncü kuşak patronluğu hissedemiyor. Aile bireyleri en çok işletme yönetiminde çatışıyor. Aile bireyleri yönetimin içinde olmalı mı olmamalı mı? Patronlukla yönetici rollerini birbirinden ayırmalı mı ayırmamalı mı?
Kuşak Çatışması	Üç kuşak bir aradaysa, yönetimde büyük sorunlar yaşanabiliyor. İkinci kuşakta paydaşların sayısı dörde, beşe çıkarken, üçüncü kuşakta bu sayı onu, onbeşi bulabiliyor. Ağaç gittikçe parçalanıyor, bu nedenle de iletişim sorunu doğuyor. Şu an Türkiye'de ikinci kuşağa gelmiş aile işletmeleri bu sorunu yaşıyor. Kendilerinden sonrasını nasıl garantiye alacaklarını düşünüyorlar. Gençler kendini ispat etme çabasında köklü kararlar almak isterken, ikinci kuşak onları frenliyor. Bu durumda bireyler arasında katalizör, hakem görevi görecek, "danışman (wiseman)" dediğimiz insanlara gerek var. Bir nevi aile doktoru, danışmanı. Bu kişiler üst düzey danışmanlar, hukuk adamları ya da işletmede uzun yıllar çalışmış eski yöneticiler olabilir.

Kaynak: Papatya ve Papatya, 2004: 619-620.

Ülkemiz aile işletmelerinin genel yapısından kısaca bahsetmek gerekirse Türk aile şirketleri genel olarak kurucusunun vefatından sonra son bulmaktadır. Birçoğu ise devir konusunda sorunlar yaşamaktadır. İşletme son bulmakta, el değiştirmekte veya paylaşılarak başlangıç noktasına dönmektedir. Bu durum, işletme performansını olumsuz etkilemektedir. İşletme üçüncü ve dördüncü kuşağa ulaşabilse dünya çapında rekabet edebilir pozisyona gelebilecektir. Burada asıl sorun birinci nesil sonrasındaki dağılma nedeniyle sermaye birikintisi yaratma sıkıntısının oluşmasıdır. Ayrıca ülkemiz aile şirketlerinin bir diğer sorunu ise şirket başında bulunan yöneticilerin yeterli eğitimi alamamalarıdır. Erken yaşlarda iş hayatına atılan bu kişiler işletmenin ilerleyen zamanlarında modern yönetim anlayışından uzak kaldıklarından işletme ihtiyaçlarını karşılayamamaktadırlar. İşte tüm bu bilgiler

ışığında 2000’li yıllar ise şirketlerde profesyonel yöneticilerin, kurumsallaşmanın arttığı, şirketlerin aileden daha bağımsız hale getirilmeye çalışıldığı dönemlerdir (Ateş, 2005: 101). Ülkemizdeki en büyük 50 şirketin yaklaşık yarısı aile şirkettir (Tetik ve Uluyol, 2005: 7). Fakat Türkiye’deki aile şirketlerinin en büyük sorunu kurumsallaşma, profesyonelleşmeye geçiş ve yönetimin ikinci nesle devrinde yaşanan sorunlar olarak tespit edilmiştir. Aile şirketleri yetki ve sorumluluk devrinde profesyonellere güvenmekte zorluk çekmektedir. Bu nedenle de dünyada olduğu gibi Türkiye’de de aile şirketlerinin ancak %30’u ikinci nesle geçebilmektedir (Sönmez, 2010: 9). Ayrıca istatistikler Türkiye’de dördüncü kuşağa ulaşabilmiş aile şirketi oranının %3’ü geçmediğini ortaya koymaktadır (Sönmez, 2010: 20). Bunun en önemli nedeni ise aile içi iletişimsizliktir ve aşma yolu ise aile ilişkilerini kurumsallaştıracak aile konseyi oluşumlarının hızlandırılmasıdır.

Necdet Sağlam’ın yapmış olduğu bir araştırmaya göre 1983 – 2000 dönemini kapsayan on sekiz yılda Türkiye’de kurulan 461058 yeni şirketin %86,7’si limited şirket, %13,2’ si anonim şirkettir. Ortak sayısı iki veya üzeri olan bu şirketlerin büyük çoğunluğu aile şirkettir. Yine aynı dönemde 8862 adet kolektif, 1073 adet komandit, 5646 adet limited ve 1826 adet anonim şirket olmak üzere toplamda 17407 şirket kapanmıştır (Tetik ve Uluyol, 2005: 7). Rakamlarda ilk etapta bu şirketlerdeki artış dikkat çekmesine rağmen kapanan şirket sayıları önemli boyutlardadır. Bunun en önemli nedenleri ise yukarıda bahsedilen sebeplerdir. Aile şirketlerinin batış sürecine girerek tasfiye edilmesi sadece kendilerini değil ülke ekonomilerini de olumsuz etkilemektedir. Türkiye bu olumsuzluğu 2000 – 2001 yılları arasındaki finans sektöründe yaşamıştır. Tamamı aile yönetiminde olan on sekiz banka yolsuzluk sebebiyle batmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’na (BDDK) göre bu gelişmelerin Türk ekonomisine maliyeti en az 20 milyon \$ olarak açıklanmıştır (Alacaklıoğlu, 2009: 17-18).

2009 yılında Türkiye’ de 537.800 limited şirket bulunmakta ve bunların büyük çoğunluğunu aile şirketleri oluşturmaktadır. Yine buna keza 94.400 A.Ş.’ nin %99’ u aile şirkettir (Alacaklıoğlu, 2009: 14). Türkiye’de az ortaklı anonim şirketler aile şirkettir. Ülke ekonomisi eğer bir üçlü sacayağı ise, bunun birinci

ayağını henüz kurumsallaşmamış aile şirketleri, ikinci ayağını kurumsallaşmasını önemli ölçüde tamamlamış aile şirketleri, üçüncü ayağını da diğer şirketler oluşturmaktadır (Gürkan, 2007: 3 – 32).

Ülkemizde aile şirketleri belirli bir boyuta ulaştığında şirket kurucuları geleceği düşünmeye başlamaktadır, Lansberg bu kurucuların altı tane seçenekleri olduğunu söylemektedir (Günver, 2004: 174);

- ✓ Gelecek kuşağı belirlemek: Bu ailenin şirket üzerinde kontrolünü devam ettirmesine izin verecektir.
- ✓ Gelecek kuşağı belirlemek ve fon sağlayarak şirketin büyümesini desteklemek için şirketin bazı hisselerini satmak
- ✓ Nakit için şirketi satmak. Bu kararın sebebi ailede muhtemel bir adayın bulunmaması, sağlık durumu veya mülkiyet planlaması olabilir.
- ✓ Birleşilen şirkette pay sahibi olmak. Bu kurucuya, muhtemelen genel müdür olarak kalarak, firmanın yönetiminde pay sahibi olma fırsatı sağlar.
- ✓ Şirketi tasfiye etmek. Bu çalışanların işlerini kaybetmesi, kurumun kapanması ve tasfiye olması anlamına gelir. Bu seçenek şirket zararda ise tercih edilir.
- ✓ Karar vermeme ve hiç bir şey yapmamayı seçmek. Bu seçenek, şirketi büyük oranda kurucuya bağlı hale getirmesinin yanı sıra, mülkiyetin geleceği açısından kötü sonuçların oluşabilme ihtimallerini arttırır. Lansberg, bu tercihin, altısı içinde en çok seçilen olduğuna inanmaktadır.

II. BÖLÜM:

KURUMSAL YÖNETİME GENEL BAKIŞ

2.1. KURUMSAL YÖNETİM VE GENEL BİLGİLER

2.1.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı

Kurumsal yönetim, kurum içerisinde yönetim kurulu, yöneticiler, hissedarlar ve diğer menfaat sahipleri gibi farklı katılımcıların hak ve sorumluluklarının dağılımını ve kurumsal konularda alınacak kararlar için kural ve prosedürleri belirleyen, şirketi tüm bu konularda yönlendiren ve kontrol eden sistemler bütünüdür (The Economist Intelligence Unit, 2002: 5).

“Yönetim ile hissedarlar arasındaki iletişimin eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri kapsamında şirket faaliyetlerinin verimliliğini, hazırlanan raporların güvenilirliğini, şirket politikalarına ve yasal düzenlemelere uygunluğu sağlayan ve hissedar haklarının koruma altına alınmasına yarayan, tüm bunları prosedür ve ilkeler ile uygulanabilir hale getiren yaklaşıma kurumsal yönetim denir” (Anonim, 2013a; Uzun, 2012f: 1).

Karpuzoğlu (2010: 44) ise kurumsal yönetimi, *“bir şirketin iç ve dış dinamikleri dikkate alarak, piyasa ve marka değerini artırma ve değer yaratma, yatırımın geri dönüş miktarını çoğaltma, geri dönüş süresini kısaltma gibi amaçlarla idari organların oluşturulması, yönetsel ve finansal sistemlerin kurulması ve işletilmesi sürecidir”* şeklinde tanımlamaktadır.

Kurumsal Yönetim kavramı, şirketlerde "iyi" yönetim olgusunu gündeme getirmiştir. Şirketin kurumsal bir şekilde yönetilebilmesi için şirket yöneticisinin doğru kararlar alabilmesi, demokratik katılım kanallarının açık olması, şirket yöneticilerinin aldığı kararlardan hissedarlar başta olmak üzere çıkarları

etkilenebilecek herkesin şirket yönetimini denetleyebilmesi, şirketin keyfilikten uzak, hukuk ve kurallara bağlı, şeffaf yönetilmesi gerekmektedir (Akbulut, 2013).

2.1.2. Kurumsal Yönetim Faaliyetlerinin Gelişim Süreci

Kurumsal yönetim kavramı ile ilgili ilk esaslı düzenleme ve kriterler 1999 yılında OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından oluşturulmuştur. Bu düzenlemeler, şirketin yönetim kademesi, yönetim kurulu, paydaşları ve menfaat grupları arasındaki ilişkileri kurallara bağlayan ilkeler bütünü olarak adlandırılabilir (Gürbüz, 2006: 45). OECD'nin yapmış olduğu tanıma göre *“kurumsal yönetim, bir şirket içerisindeki yönetim kurulu, yöneticiler ve mülkiyet sahipleri arasındaki iletişim ve ilişkileri içine alan, amaç ve hedeflerin belirlendiği ve bunlara ulaşmak için performans değerlemesini yaparak, amaçlara ulaşma yönünde yapılan faaliyetlerin izlenmesini sağlayan kurallar bütünüdür”* (OECD, 2004: 11). Dünya Bankası, OECD ve özel sektör katılımcıları ile birlikte oluşturulan Global Kurumsal Yönetim Forumu kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalara destek vermekte ve liderlik etmektedir (SPK, 2003b: 3). 2001 yılında ABD’de ortaya çıkan ve küresel bazda dünya kamuoyunu olumsuz etkileyen şirket skandalları sonucu oluşturulan Sarbanes – Oxley Yasası ile birlikte kurumsal yönetim çalışmaları dünya genelinde hız kazanmıştır. Yasayı takiben AB 8. Yönergesi kapsamında Avrupa ülkelerinde çeşitli tedbir niteliğinde yasal düzenlemeler oluşturulmuştur. Bunun yanı sıra Japonya’da şirketlere konu ile ilgili çeşitli yaptırımlar uygulamaya başlanmıştır.

Kurumsal yönetim kavramı küreselleşme ile birlikte ülkemizin 1980’li yıllarda izlemeye başladığı dışa açılma politikası sonucu ülke ekonomisinin önemli parçaları olan şirketlerimizin önemli bir gündem maddesi haline gelmiştir (Ok, 2010: 7). 2003 yılının Temmuz ayında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından ilk önemli adım atılarak kurumsal yönetim ilkeleri kamuoyuna duyurulmuştur. Aralık 2003’te ise derecelendirme faaliyeti ve derecelendirme kuruluşlarına ilişkin esaslar tebliğinde yapılan bir değişiklik ile kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesini kredi derecelendirmesine ilave etmiştir. Kurul 2004 yılı Aralık ayında hisseleri borsada işlem gören şirketlerin 2004 yılı faaliyet raporlarından

başlanmak üzere şirketlerin kurumsal yönetim kapsamındaki mevcut durumlarını gözetim altında tutmak maksadı ile hazırladıkları raporlarında ya da internet sitelerinde açıklanacak asgari unsurları belirten bir kurumsal yönetim uyum raporu oluşturmaları yönünde karar vermiştir (Gürbüz, 2006: 49-50). Konu ile ilgili en son ve en büyük yaptırımlar ise uzun dönemden beri çalışmaları taslak halinde devam eden TTK'nın yayınlanması ile oluşmuştur. Yasa konuyu ayrıntılı olarak incelemiş ve ticaret hayatında kurumsal yönetim ilkelerine uyumu yaygınlaştırmıştır.

2.1.3. Kurumsal Yönetim Teorileri

Enron, Worldcom, Marconi ve dünya çapında gerçekleşen diğer kurumsal skandallar ile birlikte kurumsal yönetim hemen herkesin dikkati yönelttiği önemli bir konu haline gelmiştir (Dinçer, 2013: 15). Özellikle Amerika'da gerçekleştirilen çalışmalar ve yasal düzenlemeler hemen her ülkeyi etkilemiş ve kurumsal yönetim konusuna önemli ölçüde özen gösterilmesini sağlamıştır. Fakat kurumsal yönetim skandallar sonrası ortaya çıkmış bir faaliyet olmayıp skandalların sonrasında olduğu gibi öncesinde de birçok akademisyen ve uzman tarafından incelenmiş bir konudur. Kurumsal yönetim konusunda pek çok teori oluşturulmuş ve sorumluluk sahibi, adil, şeffaf, hesap verebilir yönetim süreçlerinin nasıl oluşturulacağı sorusuna yanıt aranmaya çalışılmıştır. Kurumsal yönetim konusu literatürde geniş ölçüde ele alınmakla birlikte kabul edilmiş ortak bir teorik temel oluşturulamamıştır (Dinçer, 2013: 15). Her kurumsal yönetim teorisi, farklı bir yönetim sorununa odaklanmakta veya farklı bir kurumsal soruna çözüm aramaktadır. Aşağıda temel yaklaşımlar hakkında genel bilgiler verilecektir.

Vekalet Teorisi; Vekalet teorisi, ilk olarak 1776 yılında Adam Smith tarafından ortaya atılmış, 1932 yılında Berle ve Means tarafından araştırılmış ve 1976 yılında Jensen ve Meckling tarafından geliştirilerek teori olarak akademik camiaya sunulmuştur (Karabıyık, 2011: 18). Caldwell ve Karri vekalet teorisini, kısa vadeli kazancın, kısa vadeli perspektifin ve kişisel çıkarların korunarak yönetsel motivasyonun maksimizasyonunun sağlanması olarak görürken; Shankman ve Eisenhardt vekalet teorisinin temel varsayımlarını kişisel çıkarlar ve fırsatçılık

eğilimi olarak ifade etmiştir (Günay, 2008: 14 – 21). Jensen ve Meckling (1976: 5) vekalet ilişkisini; bir veya daha fazla kişinin (vekalet veren), bir başka kişiyi/kişileri (vekil) firma için bazı kararları almak üzere yetkilendirmesi ve kendi yararına faaliyetlerin sürdürülmesini sağlamaya yönelik yönlendirmesini içeren sözleşmeler bütünü olarak değerlendirmektedir. Teorinin ana düşüncesi, vekalet veren ile vekil arasındaki ilişkinin bilgi ve risk taşıyan maliyetleri etkili bir şekilde yansıtmasıdır (Eisenhardt, 1989: 59). Vekalet teorisi yaklaşımının temelinde, yöneticilerin işletme sahiplerinden daha fazla bilgiye sahip olmaları ve bunun sonucunda kendi çıkarlarını işletme çıkarlarının üstünde tutmaları sorunsalı bulunmaktadır (Dinçer, 2013: 16; Jensen ve Meckling, 1976: 5). Vekalet teorisine göre vekil, kendi çıkarları doğrultusunda motive olarak ve rasyonel davranarak riskten kaçınma eğilimi içerisindedir. Vekalet veren ise çeşitli özendirmeler ile vekili motive eder, yönlendirir ve değerlendirir. Fakat bu iki grubun çıkarları arasındaki farklılıklar, verimlilik algısındaki farklılıklar ve bilgi asimetrisi sebebiyle çıkacak çatışmalar kaçınılmazdır. Vekalet yaklaşımı da bu sorunun çözümünü incelemektedir (Eisenhardt, 1989: 59; Koçel, 2007: 359). İşletme sahipleri ile yöneticiler arasındaki vekalet probleminin engellenebilmesi için taraflar arasında optimal bir ilişki düzeninin oluşturulması ve vekilin kendi çıkarlarını ön planda tutmasını önleyici kontrol mekanizmaları geliştirilmesi gerekmektedir (Koçel, 2007: 360).

Paydaş Teorisi; Edith Penrose, paydaşlık teorisinin öncüsü olarak nitelendirilmektedir. Penrose, firmaların iç çevresini incelemiş ve bu incelemeleri yaparken insan kaynakları ve paydaş faktörlerini de değerlendirmelerine dahil etmiştir (Pitelis ve Wahl, 1998: 252). Paydaş teorisi, 1984 yılında Edward Freeman'ın çalışmaları ile gündeme gelmeye başlamıştır. Freeman'a göre paydaş kavramı; organizasyon amaçlarının gerçekleştirilmesini etkileyebilen veya bu amaçların gerçekleştirilmesinden etkilenebilen birey veya grup olarak tanımlanmıştır. Teorinin temelinde, karşılıklı çıkarlar ve kamu menfaati bulunmaktadır (Günay, 2008: 14 – 21; Karabıyık, 2011: 30). Görüldüğü üzere teori yalnız şirket hissedarlarını değil, aynı zamanda çalışanları, müşterileri, tedarikçileri, hükümeti, toplumu, kreditorleri ve özel ilgi gruplarının tümünü paydaş olarak

değerlendirir ve işletme çevresinin (iç ve dış çevre) işletmeyi etkilediğini ve işletmeden etkilendiğini savunur (Çakır, 2009: 54 – 55).

Paydaş teorisinin amacı (Günay, 2008: 14 – 21);

- İşletme ve hissedarların çıkarlarının entegre edilmesini sağlayarak kişilere eşit ve adil davranılmasını sağlamak,
- Paydaş hisselerinin değerlendirme ve tanımlama işlemleri ile meşru hale getirilmesi,
- Firma paydaşlarını (paydaş çıkarlarını) anlamak ve stratejik yönetmek için yöneticilerin etkinleştirilmesi,
- Firma, firma bileşenleri ve paydaşlar arasındaki ilişkinin belirlenmesidir.

Paydaşlık teorisi, tüm işletme çevresinin yönetim prosesine katılmasını sağlayarak kurumsal yönetimin geniş anlamda kamu çıkarlarını gözettiği düşüncesini benimsemektedir. Benimsenen bu düşünceye uygun davranmak amacıyla (Dinçer, 2013: 18);

- Hissedarlara verilen haklar artırılarak yönetimin önemli kararlarına katılmaları sağlanır.
- Yönetim Kurulu'nun yönetime olan bağımlılığını azaltmak amacıyla Yönetim Kurulu'na bağımsız üyelerin alınması yoluna gidilebilir.
- Kurumsal yönetimin belirli bir kademesinde çalışanların temsil edilmesi sağlanabilir.
- Şirketlerin ele geçirilmesi veya içeriden öğrenenlerin ticareti gibi olayları önlemek amacıyla hukuki düzenlemelerin ve kuralların sağlamlaştırılması sağlanmalıdır.

Paydaşlık teorisini destekleyen bir diğer teori ise kurumsal sosyal sorumluluktur. İlk kez 1953 yılında H. Bowen'in "İşadamlarının Sosyal Sorumlulukları" adlı kitapta işlenen kurumsal sosyal sorumluluk konusu literatüre yeni girmiş bir kavram olmamakla birlikte, iş dünyasında yaşanan önemli skandalların sonucu kamu güveninin sarsılması ile birlikte önemi artan bir konu

haline gelmiştir. Özellikle “iş ahlakı” ve “kurumsal yönetim” konularının öneminin artması kurumsal sosyal sorumluluk kavramını ön plana çıkarmıştır (Aktan ve Börü, 2007: 11 – 12). Ülkemiz kurumlarının (özel sektör ve devlet) sosyal sorumluluğu uygulamaları Osmanlı Devleti ahilik teşkilatı, lonca teşkilatı ve vakıfların faaliyetlerine dayanmakta ve vakıf geleneğinin günümüzde de sürdürülmektedir. Günümüzde bu vakıflar kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının bir parçası ya da devamı olarak görülmekte ve Vehbi Koç Vakfı (1969), Hacı Ömer Sabancı Vakfı (1974), Dr. Nejat F. Eczacıbaşı Vakfı (1978) bu konudaki güzel örnekler arasındadır (Öztürk vd., 2013: 9). Kurumsal sosyal sorumluluk teorisi de paydaş teorisi gibi işletme içi ve dışı tüm çıkar gruplarını kapsar. Sivil toplum kuruluşlarının, özel sektör işletmelerinin, devlet kurumlarının, uluslararası ve ulusal kurumların kamu yararı için yaptıkları tüm faaliyetler birer sosyal sorumluluk projesi olarak düşünülebilir (Akatay, 2008: 104-110). Yasal, ekonomik, etik, işletmenin iç ve dış çevresindeki kişi ya da kuruluşların olumlu beklentilerinin karşılanmasına yönelik stratejik ve politik süreçler bütünüdür (Kayalar ve Özmutaf, 2007: 110).

Paydaş – Vekalet Teorisi; Hill ve Jones (1992) tarafından ortaya çıkarılan teori, paydaş teorisi ve vekalet teorisinin birleşiminden oluşmaktadır. Hill ve Jones’a göre her paydaş firma ile karşılıklı çıkar ilişkisi içerisindedir, firmaya kritik kaynaklar sağlar ve bunun karşılığında bazı meşru haklar elde eder. Vekalet paydaş teorisi de paydaş teorisi gibi paydaş kavramına geniş yelpazedeki bakmaktadır (Hill and Jones, 1992: 131). Bu sebeple, firma veya yönetim, tüm paydaşlar gruplarının çıkarlarına eşit seviyede hizmet etmek zorundadır. Teori paydaşı, hem vekalet veren hem de vekil gibi yönetici olarak tanımlamaktadır. Firma veya yönetimle, paydaşlar arasında bilgi ve kaynaklar bakımından orantısız bir dağılım olabilmektedir (Günay, 2008: 14 – 21).

Etkin bir piyasada içsel veya dışsal faktörlerden kaynaklanan kısa vadeli bir dengesizlik yönetici ve paydaşlar arasında geçici güç farklılıklarına yol açabilecekken, uzun vadede piyasada oluşan dengesiz koşullar ve eşit olmayan kaynak dağılımları iki taraf arasındaki sözleşme ilişkisinde denetimsel ve dayatmacı yeni teşvik yapıları ve kurumsal mekanizmaların oluşmasına sebep olabilmektedir

(Hill and Jones, 1992: 152). Bu yüzden, borsa analiz servisleri, işçi sendikaları, tüketici sendikaları, kanunlar gibi kurumsal yapılar, yönetim ile paydaşlar arasındaki asimetrik gücü azaltmak için ortaya çıkmıştır. Bu teoride, vekalet verenin, yönetime pozitif güvensizliği söz konusudur ve paydaş vekalet teorisi, vekalet teorisi ile paralel devam etmektedir. Sonuç olarak, paydaş vekalet teorisi, vekalet verenin karşılıklı menfaatleri ile başlar ve vekalet verenlerin kişisel çıkarları ile sonuçlanır.

Kurumsal Sosyal Performans Teorisi; Kurumsal sosyal performans teorisi de, tüm kurumsal paydaşların çıkarlarını gözetmesi sebebiyle paydaş teorisi ile benzerlikler göstermektedir. Bireysel düşünce tarzının hakim olduğu toplumlarda, bir firmayı en iyi anlayabilecek kişiler firma yöneticileridir. Bu düşünce tarzına sahip toplumlarda kamu çıkarları, şirket yöneticileri için hiçbir anlam ifade etmez. Kurumsal sosyal performans teorisinin temelinde, yalnızca kamu çıkarlarının ön planda tutulması ve korunması görüşünün yerine karşılıklı çıkarların (işletme ve toplum çıkarları) gözetildiği yapı ve uygulamaların oluşturulmasının gerekliliği bulunmaktadır (Günay: 2008: 14 – 21).

Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı; Wartick ve Cochran kurum paydaşlarının oryantasyonunu kamu çıkarlarının, kişisel çıkarlardan farklılaştırılması olarak tanımlamaktadır. Normatif paydaş teorisine göre yöneticiler, temel paydaş ilişkilerine dikkat etmek zorundadır. Ancak, bireyselci toplumsal yapılarda bu teorinin kural ve prensiplerini, toplumsal çıkarları ön planda tutması sebebiyle, firmaların uygulaması zordur (Günay, 2008: 14 – 21) Başarılı şirketler, toplumsal saygınlık kazanmanın kurumun değerini artırdığını bildiğinden sadece ürün ve hizmetleriyle değil, aynı zamanda topluma yaptıkları katkılarla da farklılık yaratmaya çalışırlar. Ancak faaliyetlerdeki en ufak bir samimiyetsizliğin ve toplumsal katkıyı kişisel çıkarlar için kullanma eğiliminin yarardan çok zarar getirdiği unutulmamalıdır (Argüden, 2007: 41).

Ülkemizde kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı 2000’li yıllardan itibaren artış göstermiştir. Bunun temel sebepleri arasında yüksek enflasyon ve yaşanan ekonomik krizlerin olduğu savunulmaktadır. Özellikle 17 Ağustos 1999 yılında meydana gelen büyük deprem sonrasında, yapılan kurumsal yardımların toplumun

takdirini toplaması, ülkemiz işletmelerinde konunun stratejik biçimde ele alınmaya başlamasını sağlamıştır (Öztürk vd., 2013: 10).

Kurumsal sosyal sorumluluk konusunu ciddiye alan şirketler önemli kazanımlar sağlıyorlar. Yapılan çalışmalarda, kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının şirketlere sağladığı faydalar (Argüden, 2007: 40);

- Firmanın, marka değerleri ve dolayısıyla piyasa değerleri artar,
- Nitelikli personeli cezbetme, motive etme ve tutma imkanı doğar,
- Kurumsal öğrenme ve yaratıcılık potansiyeli artırılır,
- Konular ile ilgili hassas yatırımcılara ulaşma imkanı olduğundan, hisse değerleri artar, borçlanma maliyetleri düşer,
- Yeni pazarlara girmede ve müşteri sadakati sağlamada önemli avantajlar elde edilir,
- Verimlilik ve kalite artışları yaşanır,
- Risk yönetimi daha etkin hale gelir,
- Kamuoyunun ve kural koyucuların şirketin görüşlerine önem vermesi sağlanır.

Bütünleyici Sosyal Sözleşme Teorisi; “Küreselleşmenin artması ile birlikte, dünya genelinde birleşme ve iş anlaşmaları yolu ile pek çok uluslararası şirket oluşmuştur. Buna paralel olarak, yöneticiler de daha karmaşık ve dinamik bir iş ortamında yönetim faaliyetlerini sürdürmek durumunda kalmışlardır. Küresel piyasada; kurumsal yönetimin etkinliğini artırmak, müttefik şirketler arasındaki güven unsurunu sağlam temellere oturtmak ve bütünleştirici çözümler üretmek gerekliliği ortaya çıkmıştır. Donaldson ve Dunfee’ye göre küresel piyasada tüm iş dünyasını düzenleyen temel bir ahlaki yapı bulunmaktadır. Fakat mikro düzeyde kurumsal sosyal sorumluluk, paydaşların kararına göre şekillenmektedir. Bütünleyici sosyal sözleşme teorisinin temelinde, yerel normlarla (mikro) küresel kuralları (makro) ortak bir noktada bütünleştirmek düşüncesi bulunmaktadır” (Günay, 2008: 14 – 21).

Temsil Teorisi; Teorinin amacı, vekalet veren ile temsilci arasındaki ilişkiyi farklı psikolojik ve sosyolojik karakteristikleri ile belirlemek ve temsilci – yönetici seçimlerini incelemektir. Yöneticilerin amacı, büyüme ve stratejik hedeflere ulaşmak olduğundan kendi şahsi amaçlarından çok organizasyonel hedeflere hizmet ederler. Kendilerini organizasyon ile özdeşleştirir ve organizasyon değerlerine bağlı ve uyumlu kalırlar (Dinçer, 2013: 17).

Temsil Teorisine göre yöneticiliğin doğasında güvenilirlik vardır ve yöneticilerin firma kaynaklarını iyi bir biçimde temsil ettikleri öne sürülmektedir. Teori, ikiliğin yöneticiler, çalışanlar ve diğer ilgililer arasında olası çatışmaları önlemeye yardımcı olan ve karar alma süreçlerinin daha etkili olacağını öne sürmektedir. Donaldson ve Davids'e göre genel müdürün yönetim kurulunun bir üyesi olması halinde bireysel amaçlardan ziyade firma amaçlarını gerçekleştirme noktasında daha fazla çaba göstereceği ifade edilmektedir. Temsil teorisi ikilik uygulamasının bir firmada söz konusu olması halinde üst yönetim ile çatışmaların olacağı ve özellikle karar alma süreçlerinin etkin ve hızlı olmayacağı bu durumun ise firma performansını azaltacağını ifade etmişlerdir. Bu nedenle temsil teorisine göre ikilik ve firma performansı arasında pozitif bir ilişki vardır (Aygün ve İç, 2010: 195). Temsil teorisi; modern temsil teorisi ve geleneksel temsil teorisi olmak üzere iki kısımda incelenmektedir.

Modern temsil teorisinin temelinde; topluma karşı sorumluluk, paylaşılan çıkarların bütünleştirilmesi, çıkar gruplarının oluşturduğu sinerjinin başarısı, uzun dönemli düşünme ve kazanç bulunmaktadır. Modern temsil teorisi, paydaş çıkarları arasında dinamik bir denge oluşturmaya çalışır. Alınan uzun dönemli kararlardan, her çıkar grubu eşit seviyede fayda elde edemeyebilir. Uzun vadeli ekonomik varlık düşüncesinin temelinde, hisse sahiplerinin çıkarlarını savunmanın yanında paydaşlara da hizmet etmenin gerekli olduğu anlayışı bulunmaktadır. Caldwell ve Kari'ye göre teori, uzun vadede toplumsal ekonomik faydayı maksimize etmeyi amaçlamaktadır (Günay, 2008: 14 – 21). Geleneksel temsil teorisine göre, yöneticiler, hissedarların çıkarlarını koruyan temsilcilerdir (Grossman ve Hart, 1980: 59-60).

“Bu davranışın temelinde yöneticilerin, kişisel çıkarlarını gözetmek yerine hissedarlar ile iş birliği içerisinde olmalarının daha fazla yarar sağlayacağını düşünmeleridir. Diğer yandan, hissedarların sağlayacağı toplam faydanın paydaşlarının de arttıracığı düşünülmektedir. Geleneksel temsil teorisinin temel varsayımı, yöneticilerin ve hissedarların çıkarlarının ortak olmasıdır. Bu noktada önemli bir soruna değinmek gerekmektedir. Yöneticiler ile hissedar olmayanların (hissedarlar dışındaki paydaşların) çıkarlarının kesişmediği bir durumda, kurumsal yönetim etkin bir şekilde işleyemez. Bu sebeple geleneksel temsil teorisi tüm paydaşlara hitap etmediğinden kurumsal yönetimin gereklerini tam olarak yansıtamamaktadır” (Günay, 2008: 14 – 21).

Kaynak Bağımlılığı Teorisi; Kaynak bağımlılığı teorisinin ana fikri; organizasyonların, faaliyetlerini ve dolayısıyla yaşamlarını sürdürebilmeleri için çevrelerinden aldığı girdileri kullanmasıdır (Koçel, 2007: 269). Firmaların; kritik, kıt, az bulunan, ikamesi olmayan ve değerli kaynaklara olan ihtiyacı arttıkça, bu kaynakları şirkete sağlayan tedarikçi firmaya olan bağımlılıkları da artmaktadır (Meydan, 2010: 22).

“Şirketin işletme çevresine bağımlılığını azaltmak amacıyla şirket yönetimleri, tedarikçileri ile dikey birleşme yöntemini kullanabilir veya iş ortaklığı anlaşmaları yapabilir. Farklı firmalar ile yapılan iş ortaklıkları, alış anlaşmaları, fiyat liderliği anlaşmaları, birbirine bağlı yönetimlerin oluşturulması bağımlılığın önlenmesinde kullanılan temel yöntemler arasındadır. Amaç; üretim aşamalarında meydana gelebilecek aksamaların giderilmesi, stok masraflarının dolayısıyla maliyetlerin düşürülmesi, tedarikçilere olan bağımlılığın sebep olabileceği aksaklıkların önceden önleminin alınmasıdır. Bunların yanı sıra işletmeler ürün ve pazar farklılaştırması veya yatay ve dikey birleşmeler yolu ile müşteri üzerinde asimetric bir güce sahip olabilir. Hisse senedi geri alımları ve yeni hisse senedi ihracı gibi finansal yöntemler, yönetimin hissedarlar üzerindeki asimetric gücünü artırmak için kullanılabilir. Yönetim bürokratik mekanizmaları kullanarak işçiler üzerinde asimetric bir güce sahip olabilir” (Günay, 2008: 14 – 21). Görüldüğü üzere, teorisinin temelinde kişisel çıkarlar bulunmaktadır.

Kaynak Tabanlı Teori; Kaynak tabanlı teorinin amacı nitelikli işgücü sağlayarak rekabet avantajı yaratmaktır. (Günay, 2008: 14 – 21). Teoride kaynak temelli bakış açısı hakimdir. Firmanın insanı, fiziki ve itibari kaynaklarını dağıtma ve toplama becerisi, performansı etkileyen temel faktörlerdendir. Teoriye göre firmalar kaynak ve ilişkiler sarmalından oluşmakta ve bunlar zamanla yenilenmektedir, yenilenme olmadığı takdirde ise kaynakların tükenmesi sonucu firmanın rekabetçi avantajı kaybolur. Kaynak tabanlı teorinin en temel ilkesi, paydaş ile firma arasında kaynak bağımlılığının olmasıdır (Conner, 1991: 121-122). Bu ilke ortak çıkarlar ile yakından ilişkilidir. Kaynak bazlı teorinin özelliklerinden bazıları şunlardır (Günay, 2008: 14 – 21):

- “Örgüt üyelerini güçlendirmek,
- Örgüt üyeleri arasında sosyal etkileşimleri desteklemek,
- Firma çalışanlarının, bilgi ve becerilerine özgü belirli yatırımlar yapılmasını sağlamak,
- Çalışanlar ile iyi ilişkiler kurmak ve geliştirmek,
- Paydaşların şirket içerisindeki varlıklarını (servet) arttırabilmeleri için ürün kalitesini arttırmak,
- İnsan kaynakları yöneticilerinin yardımı ile çalışanlar ve üst yönetim arasındaki aktif iletişimi şekillendirme,
- Spesifik insan sermayesini teşvik etmek için çalışan cirosunu engelleyen örgütsel bir sistem yaratma,
- İnsan sermayesinin spesifik özelliklerini geliştirmek amacıyla teşvikler oluşturmak ve bunu sistemleştirmek,
- Yaratıcılık, yenilik, uzun vadeli yönelim, işbirliği ve güveni güçlendirmek”.

Kaynak bağımlılığı teorisi kıt kaynaklar ile spesifik üretim yapan işletmelerin bir süre sonra tedarikçi ve müşterilere bağımlı olacağını vurgular ve problemin çözümüne yönelik tedbirler sunarken, kaynak tabanlı teori işletmelerin sürdürülebilir hale gelmeleri için elindeki fiziki, beşeri ve itibari kaynakları sürekli geliştirmelerini vurgulamaktadır. Eldeki kaynaklar geliştirilip çoğaltıldıkça;

verimlilik artmakta, hisse değeri yükselmekte ve dolayısıyla paydaş değeri arttırılmaktadır.

Araçsal Paydaş Teorisi; Teori, paydaş yönetimi ve kurumsal performans uygulamalarının amaçları arasındaki etkileşimi incelemektedir. ABD’de yapılan bir araştırmaya göre; paydaş prensipleri ve uygulamaları, kurumsal performansı etkileyen önemli faktörler olarak tespit edilmiştir. Firma yöneticileri, paydaşların gerçek değerini ve işletme içi ve dışı paydaşların çıkarlarını gözetir ve iyi analiz edebilirlerse performansları, paydaş kavramına daha dar kapsamda bakan firmalara göre daha iyi olacaktır. Genel bir değerlendirme yapılacak olursa, paydaş teorisi ortak çıkarlar ile başlamakla birlikte kişisel çıkarların öncülüğünde son bulmaktadır (Günay, 2008: 14 – 21).

İşlem Maliyeti Teorisi; Teori; tedarikçilerle, çalışanlarla veya müşterilerle şirket içerisinde ve dışarısında gerçekleştirdiği tüm işletme faaliyetlerini işlemler bütünü olarak değerlendirir. Yapılan işlemlerde şirket dışı faktörlerin yaratmış olduğu belirsizlikler bulunduğundan organizasyonlar ürettikleri mal ve hizmetlerin değişim işlemlerini, maliyeti en ekonomik olacak şekilde organize etmek isterler (Koçel, 2007: 274).

“İşlem maliyetleri teorisi, alıcı ve satıcı arasındaki bilgi asimetrisi ve geciktirme sorunları olmak üzere iki temel problem üzerinde durur. Tedarikçi ve/veya işçiler kaynaklar üzerinde firmadan ve firma yönetiminden daha fazla bilgiye sahip olmaktadır. Bu da, kaynak değerinin yanlış beyan edilmesine ve bilgi asimetrisi oluşmasına (malın düşük kalitede olması, kaçınma eğilimi vb.) sebep olmaktadır. Teorinin üzerinde durduğu bir diğer faktör ise gecikme problemidir. Bu problem firmanın, müşteri ve tedarikçilere olan bağımlılığından kaynaklanmaktadır. Spesifik mal üretimi yapılan firmalarda, malın üretim safhasında kullanılan ham maddelerin kıtlığı firmayı tedarikçiye bağımlı hale getirebilmektedir. Bunun yanı sıra, firmanın ürettiği spesifik malı satacağı müşteri grubunun sınırlı olması ve malı satma zorunluluğu firmayı müşterilere bağımlı hale getirebilmektedir. Teori tedarikçiye olan kaynak bağımlılığının yaratacağı gecikme sorunları açısından, kaynak bağımlılığı teorisi ile benzerlikler içermektedir. Bu sorunlar hiyerarşinin

kullanımı (müşteri veya tedarikçiler ile birleşme) ile çözümlenebilmektedir. İşlem maliyeti teorisinin ortaya çıkmasındaki temel sebep kurumsal yapılarda karşılıklı kişisel çıkarların olmasıdır” (Günay, 2008: 14 – 21).

İşletmeler arası ilişkilere ve yardımlaşma konularına bu yaklaşım değişik bir bakış açısı getirmiştir (Koçel, 2007: 274).

2.1.4. Kurumsal Yönetimin Şirketler Açısından Faydaları

Şirketlerde, iyi kurumsal yönetim uygulama ve yapılarının kurulması için harcanan çabanın temelinde; şirketin vizyonu, süreçleri ve kurum yapısı ile ilgili alınan kararlarda uzun vadeli ve sürdürülebilir olma amacı bulunmaktadır. Bunun en büyük getirisi; toplumsal, çevresel, sosyal ve ekonomik fayda yaratabilecek şirketlerin oluşumuna imkan yaratılmasıdır (International Finance Corporation, 2009: 1). Kurumsal yönetim ile birlikte şirket yönetim ve denetimi, şeffaflaştırılarak hesap verebilir konuma gelir ve adil, sorumlu ve güvenilir bir yönetim sağlanır (Tanç ve Tanç, 2009: 49). Şirketin misyon ve vizyonunun belirlenmesini sağlar ve bunlara ulaşmak için performans izleme araçlarının kullanıldığı bir yapının oluşmasına yardımcı olur (Sönmez ve Toksoy, 2011: 54).

Kurumsal yönetim faaliyetlerinin verimliliği, operasyonel ve finansal verimliliği arttırarak rekabet avantajı yaratmakta ve şirket sürdürülebilirliğini olumlu yönde etkilemektedir. Tüm bunların yanında sağlanan kamuoyu güveni ile şirket itibari değeri arttırılarak şirket hisselerinin değer kazanması sağlanır. Hisse değerlerinin artışı şirket için iyi bir fon yaratabilmektedir. Artan itibar ve hisse değerleri, şirketin kredi kaynaklarını arttıracığı gibi daha uygun ve düşük maliyetli finansman sağlama avantajını yaratmaktadır (Darman, 2012a)

2.1.5. Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetim İlişkisi

Kurumsal yönetim ile kurumsallaşma, aralarında farklılığın bulunmadığı aksine birbirini tamamlayıcı öğeleri içeren faaliyetlerdir. Hissedar haklarının korunması amacıyla çıkarılmış ve şirketlerin bu hakları korumaya uygun bir şekilde yönetilmesini sağlayan, halka açık şirketlerde uygulanan kurumsal yönetim, kurumsallaşma sürecinin önemli parçalarından biridir (Darman, 2012b; Kiracı ve Alkara, 2009: 175). İyi bir kurumsal yönetimin; iyi bir yönetim, etkin ve faal çalışan bir yönetim kurulu, düzenli iç denetim çalışmaları ve bağımsız denetim uygulamaları ile sağlanacağı unutulmamalıdır (Uzun, 2012f: 1). Kurumsal yönetim faaliyetlerinin başarısını etkileyen faktörleri; “uyum analizi ve yol haritasının belirlenmesi, insan kaynağı, teknoloji ve yetkilerin buna uygun dağıtılması, motivasyon, gözetim ve denetim, doğru iş ve çözüm ortaklıklarının oluşturulması” şeklinde ifade edebiliriz (Uzun, 2012f: 1-3). Sayılan faktörler ise, etkin bir şekilde yürütülen kurumsallaşma süreçlerinin temel çıktılarıdır.

Kurumsal yönetim faaliyetlerini; birbiri ile koordineli süreçleri kapsayan, şirketi standart işleyen bir sistem haline getiren, kurucu aile büyüğü veya ailenin tek başına yürütemeyeceği, geçiş esnasında bir takım maliyetlerin olduğu, izleme ve denetleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin gerektiği proaktif bir farklılaşma süreci olarak görmek gerekmektedir (Uzun, 2012f: 3). Görüldüğü üzere iyi bir kurumsal yönetişim şirketin devamlılığını ve dolayısıyla geleceğini önemli ölçüde etkileyen faaliyetler bütünüdür. İyi yönetilen şirketler fırsatları daha iyi kullanarak küresel arenada daha hızlı büyüme imkanına sahip olurlar. Bununla birlikte, kurumsal yönetim sayesinde pay sahibi haklarının yanında kamuya karşı şeffaflığın sağlanması zorunluluğu şirketlerdeki aile baskısını önemli ölçüde azaltabilecektir. Kurucu aile büyüğünün; kişilik gücü, girişimci ve önder performansını gelecek nesillere aktarabilme başarısı kurumsal yönetimin en önemli hedeflerinden biri olarak görülmektedir. Bu noktada, güvene dayalı çalışma sisteminin yanı sıra aile şirketlerinin, kurumsal anlamda yazılı usul ve esaslar geliştirmesi gerekmektedir (Uzun, 2012f: 1).

Kurumsallaşma ile kurumsal yönetim arasındaki en önemli fark, kurumsallaşma; operasyonel işlemlerde daha sistemli hale gelmeyi amaçlarken, kurumsal yönetim; sahiplik ve kontrol olgularına odaklanarak paydaş ve yönetimde olan veya bu ikisinde de yer almayan aile üyelerinin menfaatlerini koordineli şekilde korumayı amaçlar (Sönmez ve Toksoy, 2011: 56). Burada atlanmaması ve vurgulanması gereken konu ise kurumsallaşmanın etkin bir kurumsal yönetim ile sağlanabileceğidir. Nesiller, çocuklar ile devam etmeyebilir ama aile işletmesinin marka değeri doğru yönetim ilkeleriyle daha sonraki kuşaklara aktarılabilir. Bu nedenle, aile işletmelerinde kurumsallık, sadece babadan evlada geçerek devam eden bir konu olarak görülmemelidir (Uzun, 2012f: 2).

Ailenin genişlemesi, şirket aktiflerinin büyümesi, farklı alanlarda yapılan yatırımların artması, aile üyelerinin şirketten beklentilerinin farklı yönlere dağılması, duygusal aile boyutu nedeniyle sübjektif bakış açılarının bireyler arasında ağırlık kazanması gibi sebepler kurumsallaşma faaliyetlerini gündeme getirmektedir (Özdeniz, 2013). Üç daire modelinde de anlatıldığı üzere tüm bu sebeplerden dolayı şirket içi çıkar grupları (hissedar ve paydaş grupları) çeşitlenmektedir. Çeşitlenme beraberinde kurumsallaşmayı ve kurumsal yönetim faaliyetlerinin uygulanmasını zorunlu hale getirmektedir. Şirketin kişilerden bağımsız bir kurum haline gelmesi ve aile içerisinde şirkette çalışan veya çalışmayan, hissedar olan veya olmayan tüm aile içi çıkar çevresine uygun yönetilebilmesi için kurumsal yönetim uygulamalarına uygun hareket edilmesi gereklilik haline gelmektedir. Bu sürecin başarısı ise tüm aile bireylerinin ve çalışanların desteğine bağlıdır.

Şirketlerin kuruluş yıllarında gösterdikleri performansın ve kazanılan entelektüel sermayenin, şirketin büyümesine paralel olarak korunabilmesi için yönetim kurullarının düzenlenmesi ve geliştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Şirket bilanço ve iş yapma kabiliyetindeki büyüme paralelinde yetkin profesyonel kadroların arttırılmasını, genel kabul görmüş yönetim ilkelerinin benimsenmesini ve kurumsallaşmayı gerektirmektedir. Büyüme ile birlikte işletme sermayesi ihtiyacı artmaktadır. İşletmenin banka ve diğer yetkili kuruluşlardan borç alma talebi Basel II Standartları çerçevesinde “şirket yapısı ve bilançosunun şeffaf olması” zorunluluğu

ile karşılaşmalarına sebep olmaktadır. Bu faktörler şirketin kurumsallaşmasını (kurumsal bir yapıya sahip olmasını) ve kurum gibi yönetilmesini gerekli kılmaktadır (Özdeniz, 2013).

Başlık altında yapılan bu açıklamalar ışığında “kurumsal yönetim uygulamalarının ön şartı kurumsallaşmadır” ve bir aile şirketinin kurumsal yönetim ilkelerine uyum sağlayabilmesi için öncelikle bir kurum gibi davranması gerekmektedir. Kurumsallaşma; “önceden belirlenmiş kurallar dahilinde faaliyetlerini sürdüren, iş yapma usul ve esaslarının açık bir şekilde belirlendiği, hiyerarşik yapının net – açık – anlaşılabilir şekilde oluşturulduğu, hiyerarşik iletişim kanallarının bulunduğu (ast – üst ilişkisinin belirli bir düzen içerisinde yürütülmesi ve astın hangi üst yöneticiye hesap vereceğinin belli olması), yetki ve sorumlulukların net – açık – yazılı olarak dağılımının yapıldığı, denetim ve gözetim mekanizmaları (yöneticiler, hissedarlar kurulu, yönetim kurulu, denetçiler vb.) ile kontrol edilen” standart kurum yapılarının oluşturulmasını amaçlamaktadır. Kurumsal yönetim ise, bu operasyonel faaliyetlerin, hissedar ve paydaşların menfaatlerine uygun şekilde yönetilmesini, gözetimini ve kontrolünü sağlamaya çalışmaktadır. Kurumsal yapının sayılan gerekliliklerinin oluşturulmadığı durumlarda, kurumsal yönetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülemeyeceğini söylemek mümkündür. Bu sebeple, kurumsal bir yönetim anlayışını benimseyebilmek için öncelikle kurumsal bir firma olmak gerekmektedir. Kurumsallaşmada belli seviyelere yükselemeyen şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini uygulaması mümkün değildir. Kurumsal yönetim uygulamaları, kurumsallaşmanın üst basamakları olarak adlandırılabilir (Aytekin, 2009; Özdeniz, 2013).

2.1.6. Kurumsal Yönetim İlkelerini Oluşturan Temel Konular

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (2003) yayınlamış olduğu kurumsal yönetim ilkeleri; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim

kurulu olmak üzere dört başlıktan oluşmaktadır. Aşağıda SPK'nın şirketlere, yöneticilere ve yönetim kurullarına “uygula uygulamıyorsan açıkla” prensibi kapsamında yaptırım uyguladığı bu sorumluluklar kısaca aktarılacaktır. Kurumsal Yönetim İlkelerini 4 ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar (TÜSİAD, 2002: 35);

a) Şeffaflık: Şirket ile ilgili finansal durumu yansıtan performans bilgilerinin, kurumsal yönetim ile ilgili bilgilerin, hissedar yapısının ve şirketin yürüttüğü iş ve faaliyetler hakkındaki bilgilerin doğru, kıyaslanabilir ve yeterli miktarda yatırımcı ve kamuya aktarılmasıdır (Menteşe, 2009: 44). Fakat ticari sır niteliğindeki bilgiler bu açıklamaların dışında tutulabilmektedir (Karpuzoğlu, 2010: 67). SPK (2003: 5) pay sahiplerinin bilgilendirilmesi ile ilgili politikaları ve prensipleri yayınladığı ilkelerin ikinci bölümünde belirlemiş ve standartlar geliştirmiştir. Kurumsal yönetim sayesinde şirkette bilgi saptırıcı eğilimler azaltılarak, bilginin doğru üretilmesi ve aktarılmasına olanak sağlanır. Bu yapılamadığı takdirde vekalet ve ajans maliyetleri artışa geçerek işletmenin piyasa mekanizmasından sağlayacağı yarar azalır (Deloitte ve TKYD, 2012: 13). Kamunun kullanımına sunulacak bilgilere şirket politikaları, şirketin kısa ve uzun vadede gerçekleştirmeyi hedeflediği faaliyetler, sermaye yapısı, pay sahiplerinin oy hakları, bilanço ve gelir tablosu örnek olarak gösterilebilir (Karpuzoğlu, 2010: 67).

b) Hesap Verebilirlik: Şirket yönetimlerine ilişkin sorumluluk ve kuralların net bir şekilde tanımlanması, yönetim kurulunun hem şirket yönetimini hem de hissedarların menfaatlerini gözeterek şekilde bir yönetim tarzı benimsemelerini içermektedir (Sönmez ve Toksoy, 2011: 65). Kurula sağlanacak mali kaynaklar, oluşturulacak yardımcı komiteler ve yöneticilerin uyması gereken prensipler ayrıntılı olarak belirlenmiştir (SPK, 2003b: 5). Konu kapsamında yönetim kurulu ile şirket tepe yönetimindeki yetki ve sorumlulukların tüm ayrıntısı ile belirlenmesi gerekmektedir (Karpuzoğlu, 2010: 68).

c) Sorumluluk: Şirketin sürdürdüğü faaliyet ve davranışların mevzuatlara, toplumsal ve ahlaki değerlere uygun hale getirilmesidir. Bu kavram şirket paydaşları için değer yaratırken, toplumsal ve ahlaki değerleri yansıtan yasa ve düzenlemelere uygun faaliyetlerde bulunulmasını gerektirmektedir (Sönmez ve

Toksoy, 2011: 66). Ayrıca yasalara, ana sözleşmeye ve şirket içi prosedürlere uygulunun düzenli bir şekilde denetlenmesini kurala bağlamaktadır (Karpuzoğlu, 2010: 68). Şirket ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yardımcı olmaktadır (SPK, 2003b: 5).

d) Adillik: Tüm hissedar haklarının eşit şekilde korunması ve tedarikçiler ile yapılan anlaşmaların faaliyete geçirilmesini sağlamaktır. Azınlık haklarının korunmasını (SPK, 2003b: 5) ve yönetimin her çıkar grubuna eşit mesafede durmasını (Sönmez ve Toksoy, 2011: 64) sağlamaktadır. Bunlara ilaveten şirket ve şirket ile ilgili çevreler arasında oluşabilecek çıkar çatışmalarının önüne geçmeyi hedeflemektedir (Karpuzoğlu, 2010: 66).

Bu ilkelerin oluşturulması ve uygulanmasındaki amaçlar;

- Yöneticilerin ellerindeki güç, yetki ve sorumlulukların kötü kullanımını ve oluşacak olumsuz sonuçları ortadan kaldırmak,
- Yönetici sorumluluklarının açıkça tanımlanması,
- Vekalet maliyetlerinin azaltılması,
- Azınlık konumundaki paydaş haklarının korunması amacıyla önlem alınması,
- Şeffaf bir yönetim anlayışı geliştirilerek yatırımcı güveninin kazanılması ve bu yolla şirket performans artışının desteklenmesi,
- Tarafların karşılıklı sorumluluklarının belirlenmesidir (Sönmez ve Toksoy, 2011: 58).
- Şirket yapısını şeffaf ve hesap verebilir hale getirerek daha az maliyetli finansman imkanı yaratmaktır (Ersun, 2010: 5).

2.2. KURUMSAL YÖNETİM İLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI YASAL DÜZENLEMELER

2.2.1. Cadbury Raporu ve Kurumsal Yönetim İle İlgili Düzenlemeleri

Cadbury Raporu 1 Aralık 1992'de İngiltere'de yayınlanmıştır. Kurumsal yönetim ortak anlayışının gelişiminin genellikle Cadbury raporu ile başladığı kabul edilmektedir. Açıklık, hesap verilebilirlik ve iyi yönetim prensiplerinden oluşan ve özel sektör işletmelerine yönelik hazırlanmış ilk ilke ve prensipler bütünüdür (Çalıyurt vd, 2009: 3).

Oluşturulan komite, *“İyi bir ekonominin, şirket yönetim kurullarının etkin ve sorumlu bir şekilde çalışarak şirketlerini ileri seviyelere taşımalarına bağlı olduğunu”* savunmaktadır. Fakat bunun serbestlik olarak algılanmaması gerekmektedir. Komite, *“iyi bir kurumsal yönetimin özünü hesap verebilirlik”* olarak görmektedir. Bu doğrultuda komitenin ana hedefi, *“kurumsal yönetim standartlarını yükseltmek ve en iyi uygulama kodlarını”* oluşturmaktır. Komitenin hazırlamış olduğu raporda *“yönetim kurullarının kontrol ve raporlama fonksiyonları ile denetçinin rolleri”* üzerinde önemle durulmaktadır. Oluşturulan kodların amacı, *“yönetim kurulu yapılarını değiştirmek yerine güçlendirmek ve etkinliğini arttırmaktır.”*

Komitenin önemli kazançlarından bir diğeri ise *“kodlara uyumu kontrol etmek ve gözetlemekle sorumlu bir kuruluşun oluşturulması”* kararıdır. Kurum, *“kodlara uyumu izleyecek aynı zamanda standartları iyileştirmek amacıyla inceleme ve araştırmalar yapacaktır”*.

“Oluşturulacak gözetim mekanizması Londra Menkul Kıymetler Borsası'na bağlı olarak çalışacaktır. Londra Menkul Kıymetler Borsası ise şeffaflığın sağlanması amacıyla komitenin oluşturduğu kodlara halka açık şirketlerin uymasını istemekte ve uyulmuyor ise sebeplerinin açıklanmasını zorunlu tutmaktadır. Ayrıca

kodlara uyumun açıklanmasından önce yetkililerin uygunluğu kontrol etmesi ve raporlaması oluşturulan önemli bir yükümlülüktür.”

Raporun yayınlanması ve kodların oluşturulması ile birlikte “*yönetim kuruluna, hissedarlara ve denetçilere yönelik daha fazla açıklama yapma sorumluluğu*” getirilmiştir.

Bu amaca hizmet etmek üzere, “*ara dönem raporlarının arttırılması ve yönetim kurullarının bu raporlamaların uygun ve pratik bir şekilde hazırlanmasına yönelik pratik kılavuzlar oluşturmaları*” tavsiye edilmektedir. “*Hazırlanan ara dönem raporlarının yetkililer tarafından incelenmesi zorunlu hale getirilmiştir. Nakit akışına yönelik bilgilerin ise uzmanlar tarafından incelenmesi ve uzmanların fikir beyanı zorunlu hale getirilmiştir. Bunların yanında komite, ara dönem raporlarının nasıl hazırlanacağı ve kimler tarafından hazırlanacağını Londra Menkul Kıymetler Borsası'nın belirlemesi gerektiğini savunmaktadır.*”

“*Denetçiler ise iç kontrol sisteminin etkinliğini ve durumunu incelemek ve düzenli raporlar hazırlamakla görevlendirilmiştir. Muhasebe uzmanları, şirket denetçileri ve temsilcileri, iç kontrol sisteminin oluşturulması için gerekli kıstasları belirlemek ile görevlendirilmiştir.*”

“*İç denetçilere verilen bir diğer sorumluluk ise yönetimin iddialarını niteliklerine uygun bir şekilde denetime tabi tutmak ve sonuçları raporlamaktır. Raporlar ayrıntılı açıklama içermeli ve işin sürekliliği detaylı bir şekilde incelenmelidir. Yapılan ek raporlamalarda ise iç kontrol sistemi ve sürdürülebilirlik konularında mesleki tecrübeye dayanan tavsiyeler bulunmalıdır.*”

Cadbury Komitesi'nin kurumsal yönetim uygulamalarına en büyük faydası, “*en iyi uygulama kodları*” adı altında kurumsal yönetim düzenlemelerini ayrıntılı bir şekilde tanımlamak olmuştur. Oluşturulan en iyi uygulama kodları ile “*yönetim kurulunun görev ve sorumlulukları arttırılmış ve kurulun şeffaflaşmasına*” yönelik önemli adımlar atılmıştır. “*Şirket yönetim kurulunun düzenli aralıklar ile sürekli olarak toplantılar düzenlemesi, etkili iç kontrol yapıları oluşturması ve sürekli olarak şirketin gözetimini yapmakla sorumlu tutulması, kurulun kontrol mekanizmalarını*

güçlendirmeye yönelik alınan önemli tedbirlerdir. Ayrıca kodlar etkin bir kurumsal yönetimin oluşturulabilmesi için şirketin yönetici ve yönetim kurulu üyelerinin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini ve yönetim kurulunun kontrolünün sağlanması için bağımsız üyelerin bulundurulmasını zorunlu hale getirilmiştir. Kurulda icracı olmayan üyelerin varlığı önemsenmektedir. Kurulun, yeterli ve uzman olmadığı alanlarda uzman görüşü alması zorunlu tutulmakta ve bunun için gerekli prosedürlerin hazırlanması istenmektedir.”

“İcra yetkisi olmayan bağımsız kurul üyeleri sadece belirli koşullar ve dönemler için atanmalı ve bir sonraki dönem ya da görev için atama işlemi otomatik olarak gerçekleşmemelidir. İcra yetkisi olmayan yöneticiler, resmi yollarla seçilmeli ve atanmalıdır ve onların tüm seçim ve yerleştirme süreci kurulun sorumluluğundadır.”

“Yöneticilere ve yönetim kurulu başkanlarına yapılan ödemelerin, sosyal güvenlik kesintileri dahil detaylı açıklamaları yapılmak zorundadır. Maaş ve performansa dayalı ödemelerle ilgili kalemler ayrı ayrı belirtilmeli ve açıklamaları yapılmalıdır.”

“Ayrıca yönetim kurulu başkanına yapılan ödemeler bağımsız üyelerin yorumuna ve tavsiyesine açık olmalıdır”.

Şirketler, yönetim kurullarına yönelik başarı odaklı ödüllendirme sistemleri kullanmaktadır. Ödüllendirme genel olarak parasal ödemeler şeklinde yapıldığından şirket açısından hileli tabloların oluşturulma riski artmaktadır. *“Yapılan bu ödemelerin açıklanması ve bağımsız üyelerin kuruldaki varlığı, küçük yatırımcı ve şirket ortaklarını koruma maksadı ile alınmış önemli tedbirler arasında yer almaktadır.”* Ayrıca *“yönetim kurulunun şirketin pozisyonu hakkında dengeli ve anlaşılabilir değerlemeler sunma zorunluluğu”* oluşturulmuştur. Böylece herkesin eşit şekilde bilgilendirileceği şeffaf şirket yapıları oluşturulması hedeflenmiştir. Kurul, denetçilerle tarafsız ve profesyonel bir ilişki kurmak zorundadır. *“Ayrıntılı yazılı şartlarla belirlenmiş ve açık bir şekilde anlaşmaya varılmış en az 3 adet icra yetkisi olmayan yöneticiyi barındıran denetim komitesi kurulmalıdır. Yöneticiler,*

şirketin iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında raporlama yapmak zorundadırlar” (The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, 1992: 3-4-47-48-50-51).

2.2.2. OECD Tarafından Oluşturulan Kurumsal Yönetim İlkeleri

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 27-28 Nisan 1998 tarihlerinde gerçekleştirilen Bakanlar düzeyindeki OECD Konseyi Toplantısı’nda; *“hükümetler, ilgili diğer uluslararası kuruluş ve özel sektör temsilcileri ile birlikte, kurumsal yönetim ile ilgili bir dizi standart ve yol gösterici ilkenin geliştirilmesi çağrısının yapılması”* sonucu ortaya çıkmıştır. İlkelerin 1999 yılında kabul edilmiş olması nedeniyle de OECD üyesi ülkeler ile OECD üyesi olmayan ülkelerde benzer kurumsal yönetim inisiyatifleri için bir temel oluşturmuştur. OECD’nin Kurumsal Yönetim İlkeleri aynı zamanda, *“Mali İstikrar Forumu tarafından Sağlıklı Mali Sistemler için on iki standarttan biri”* olarak kabul edilmiştir. Diğer taraftan; *“Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF), Standart ve Kuralları Karşılama Raporları (ROSC)”* kurumsal yönetim unsurunun temelini oluşturmaktadır.

“Kurumsal yönetim ilkeleri, ülkelerinde kurumsal yönetim ile ilgili yasal, kurumsal ve düzenleyici çerçeveyi değerlendirmek ve geliştirmek için OECD’ye üye olan ve olmayan hükümetlere yardımcı olmayı hedeflemektedir. Ayrıca borsalar, yatırımcılar, şirketler ve iyi kurumsal yönetimin geliştirilmesi sürecinde rolü olan diğer kuruluşlara da kılavuzluk edip önerilerde bulunmayı amaçlamaktadır.” Bu ilkeler, hisseleri menkul kıymetler borsasında işlem gören şirketler üzerine odaklanmaktadır. Ama uygulanabilir olarak görüldüğü ölçüde, hisseleri menkul kıymetler borsasında işlem görmeyen şirketlerde de, örneğin özel sektör ve kamu işletmelerinde, kurumsal yönetimin geliştirilmesi için yararlı birer araç olabilir. Bu ilkeler Türkiye ve Sanayici İşadamları Derneği (TÜSİAD) tarafından belirtildiği gibi *“OECD üyesi ülkelerin iyi kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesinde esas alacağı ortak temeli temsil etmektedir. İlkelerin, uluslararası çevreler tarafından*

kesin, anlaşılır ve erişilebilir olması amaçlanmaktadır. Ancak bu çalışmanın, ayrıntılı "en iyi uygulama" konusunda özel sektör girişimlerinin yerini doldurması düşünülemez. OECD'nin oluşturduğu bu ilkelerden kısaca bahsetmek uygun olacaktır. İlkeler 6 ana başlık altında toplanmaktadır."

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri şunlardır:

Başlıklardan ilki *"Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi"* dir. *"Kurumsal yönetim çerçevesi, şeffaf ve etkin piyasaları teşvik etmeli, kanunlara uygun olmalı ve farklı denetim, düzenleme ve yürütme erkleri arasında sorumluluk dağılımını açıkça yapmalıdır. Oluşturulan kurumsal çerçeveler ekonominin genel performansını, piyasa güvenilirliğini, katılımcıları motive edecek şekilde oluşturulmalı ve piyasadaki katılımcıları teşvik edici özelliğe sahip olmalıdır."* Kurumsal yönetimin uygulanacağı ülkelerin yasal düzenlemeleri kurumsal yönetim faaliyetlerinin şeffaflığını ve uygulanabilirliğini engellememelidir. *"İlkelerin uygulanacağı ülkelerdeki farklı erkler ve sorumluluk dağılımları iyi bir şekilde yapılmalı ve kamu yarına uygun şekilde konumlandırılmalıdır. Denetim, düzenleme ve yürütme fonksiyonları uygun niteliklere sahip profesyoneller istihdam edilerek yürütülmelidir. Bu kişilerin oluşturdukları kurallar ise şeffaf ve anlaşılabilir (tamamen açıklanmış) olmalıdır."*

"Hissedarların Hakları ve Önemli Görevleri" başlığı ise hissedar haklarının korunmasına yönelik tedbirleri içermektedir. Kurumsal yönetim çerçevesi, hissedarlık haklarını korumalı ve bu hakların kullanılabilmesini kolaylaştırmalıdır. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri içerisinde temel hissedar hakları; *"mülkiyet tescil yöntemlerini güvence altına alma, hisseleri devir ve temlik edebilme, şirket hakkında zamanında ve düzenli olarak açıklayıcı bilgi edinebilme, genel kurul toplantılarına katılma ve oy kullanma, yönetim kurulu üyelerini seçme ve azletme ve şirketin kârından pay alma hakları"* olarak sıralanmaktadır. Ayrıca ilkelere göre hissedarlar özellikle *"şirket tüzüğünde ya da kuruluş sözleşmesinde veya şirketin benzeri temel belgelerinde yapılan değişikliklere, ek hisse çıkarma yetkisine ve varlıkların tümünün veya önemli bir kısmının devri de dahil olmak üzere şirketin satışı ile sonuçlanabilecek olağanüstü işlemler gibi, şirketle ilgili köklü değişiklikleri"*

ilgilendiren kararlara katılma ve bu kararlar hakkında yeterince bilgilendirilme” hakkına sahip olmalıdır. “Hissedarların tümüne genel kurul toplantısına etkin bir şekilde katılma ve oy kullanma fırsatı verilmeli ve oy kullanma usulleri de dahil olmak üzere, genel kurul toplantılarına hakim olan kurallar hakkında her türlü bilgi tüm hissedarlara aktarılmalıdır. Bazı hissedarların sahip oldukları pay ile orantısız bir şekilde kontrol elde etmelerine olanak tanıyan sermaye yapıları ve düzenlemeleri açıklanmalıdır.” Özellikle bu konuda aile şirketleri önemsenmelidir. Aile şirketleri hisselerinin satışını gerçekleştirirken önlem olarak, kontrol mekanizmalarını kendilerinde tutmak için çeşitli kısıtlayıcı maddeleri satış sözleşmelerine yerleştirmektedir. Bu sebeple hisse çoğunluğuna sahip olmasa bile karar yetkileri ailede kalmakta ve yönetimde son sözü söyleme avantajı elde tutulmaktadır. “Mülkiyet haklarının kurumsal yatırımcılar da dahil olmak üzere tüm hissedarlarca kullanımı kolaylaştırılmalıdır ve ilkelerde belirtildiği şekilde görüş alışverişinde bulunabilmelerine olanak tanınmalıdır.”

Kurumsal yönetimin temel ilkelerinden adillik ise OECD kurumsal yönetim ilkeleri içerisinde *“Hissedarların Adil Muamele Görmesi”* başlığı altında incelenmektedir. Kurumsal yönetim çerçevesi, azınlık ve yabancı hissedarlar da dahil, bütün hissedarlara eşit muamele yapılmasını (Aynı tertipte hisse sahibi hissedarlara) güvence altına almalıdır. *“Bütün hissedarlar haklarının halinde yeterli bir telafi ya da tazminat elde etme imkanına sahip olmalıdır. İçeriden bilgi alma ve yetkileri hissedarların çıkarlarına ters bir şekilde kullanma amacını güden muameleler yasaklanmalıdır. Yönetim Kurulu üyelerinin ve kilit yöneticilerin, şirketi etkileyen işlem ve konularla ilgili doğrudan, dolaylı veya üçüncü taraflar adına maddi çıkar konusu olabilecek her türlü ilişkilerini açıklamaları gerekmektedir.”*

İlkeler kapsamında paydaşların rolü ve sorumlulukları ise *“Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü”* başlığı altında incelenmektedir. *“Oluşturulan çerçeve, menfaat sahiplerinin haklarını yasalarda veya ikili anlaşmalarda belirtildiği şekilde tanımalı, servet ve yeni iş alanları yaratmada şirketler ile paydaşlar arasında etkin işbirliğini ve mali açıdan güçlü işletmelerin ayakta kalmasını teşvik etmelidir. Paydaşların, kanunlar veya ikili anlaşmalarla oluşturulmuş olan haklarına saygı*

gösterilmelidir. İhlalin söz konusu olduğu durumlarda azınlık hisse sahiplerine telafi ve tazminat elde etme imkanı tanınmalıdır. Ayrıca çalışanların yönetime katılımı açısından performans geliştirici mekanizmaların hayata geçirilmesine izin verilmelidir. Çalışanlar ve onların temsil organları da dahil olmak üzere paydaşlar, kanunlara aykırı ve etik olmayan uygulamalar hakkında kaygılarını yönetim kuruluna serbestçe iletebilmeli ve bu şekilde hareket etmeleri yüzünden hakları tehlikeye girmemelidir. Kurumsal yönetim çerçevesi, etkin ve etkili bir iflas çerçevesi ve alacaklı haklarının etkin şekilde icraya konulması ile tamamlanmalıdır.”

İlkeler kapsamında ele alınan bir diğer önemli başlık ise “*Kamuya Açıklama Yapma ve Şeffaflık*” tır. “*Kurumsal Yönetim çerçevesi, şirketin mali durumu, performansı, mülkiyeti ve idaresi dahil olmak üzere şirketle ilgili bütün maddi konularda doğru ve zamanında açıklama yapılmasını sağlamalıdır. Açıklamalar; şirketin mali ve faaliyet sonuçları ile işletme kâr-zarar hesabı, şirket hedefleri, büyük hissedarlar ve oy kullanma hakları, yönetim kurulu üyelerinin vasıfları, seçim süreci, bağımsız üyelerin mevcudiyeti, ödüllendirme politikaları, ilgili taraf işlemleri, öngörülebilir risk faktörleri, çalışanlar ve diğer paydaşlar ile ilgili konular, kurumsal yönetim yapısı ve politikaları gibi konuları kapsamaktadır. Mali tabloların, şirketin mali durumunu ve performansını her açıdan doğru bir şekilde yansıttığı güvencesinin yönetim kuruluna ve hissedarlara objektif olarak verilebilmesi amacıyla yıllık denetim bağımsız, yetkin ve uzman bir denetçi tarafından gerçekleştirilmelidir. Bilgi yayma kanalları ilgili bilgiye kullanıcıların eşit şekilde, zamanında ve masrafsız olarak erişimini sağlamalıdır. Oluşturulan kurumsal yapı yatırımcıların karar verme aşamasında yapacakları muhakeme açısından güvenilir bilgi içermeli ve yatırımcılara yapacakları analizler için tavsiye verebilmelidir.”*

Kurumsal Yönetim çerçevesi, “*şirketin stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin etkin denetimini ve yönetim kurulunun, şirkete ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğü taşımasını*” sağlamalıdır. Yönetim Kurulu üyeleri, konuyla ilgili “*tam bilgi sahibi olarak, iyi niyetle, gerekli dikkat ve özeni göstererek, şirketin ve hissedarların çıkarları doğrultusunda*” hareket etmelidir. Ayrıca kurul, “*yüksek etik standartlar getirmeli ve paydaşların çıkarlarını dikkate almalıdır*”.

Ayrıca Yönetim Kurulu aşağıdaki hususları kapsayan bazı temel işlevleri yerine getirmelidir:

- “Şirket stratejisini, başlıca eylem planlarını, risk politikalarını, yıllık bütçeleri ve iş planlarını yönlendirmek ve gözden geçirmek; performans hedeflerini saptamak; uygulamaları ve kurumsal performansı takip etmek ve büyük sermaye harcamalarını, devralmaları ve mal varlığı satışlarını yönetmek,
- Şirket kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliğini gözlemek ve gerektiğinde değişiklikler yapmak,
- Önemli yöneticileri seçmek, ödüllendirmek, denetlemek, gerektiğinde değiştirmek ve yönetimin sorunsuz şekilde el değiştirmesini sağlamak,
- Üst düzey yöneticilerin ve Yönetim Kurulu üyelerinin gelirlerini, şirketin ve hissedarların uzun vadeli çıkarı uyarınca belirlemek,
- Formel ve şeffaf bir atama süreci oluşturmak,
- Şirket varlıklarının suiistimal edilmesi ve ilgili tarafların işlemlerinde kötüye kullanma dahil olmak üzere, yönetim, Yönetim Kurulu üyeleri ve hissedarların olası çıkar çatışmalarını gözlemek ve idare etmek,
- Bağımsız denetim dahil olmak üzere şirketin muhasebe ve mali raporlama sistemlerinin güvenilirliğini sağlamak ve özellikle risk yönetimi, mali ve operasyon el kontrol sistemleri ve yasa / ilgili standartlara uygunluğu denetleyen sistemler gibi denetim sistemlerinin işlerliğini sağlamak,
- Kamuya yapılan açıklamalar ve iletişim süreçlerine nezaret etmek,
- Objektif bağımsız muhakeme yürütebilme yeteneğine sahip olmalıdır,
- Yönetim Kurulu üyeleri, sorumluluklarını yerine getirebilmek için gerçeğe uygun, konuyla ilgili ve geçerli bilgiye ulaşabilme olanağına sahip olmalıdır” (Kurumsal Yönetim Derneği ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, 2004: 8-20 ve TÜSİAD ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, 2000: 15-27)

OECD'ye göre, kurumsal yönetim; bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer paydaşlar arasındaki ilişkileri içerir. Aynı zamanda, şirket hedeflerinin belirlenmesini, bu hedeflere ulaşmayı ve tespit edilen performansların izlenmesini, bir dizi prosedürleri, uygulamaları ve kontrollü bir organizasyon şeklini

etkileyen politikaları içerir ve organizasyon içinde çeşitli paydaşlar arasında var olan ilişkiyi dikkate alır. Ortak şirket hedeflerinin amaçlanmasını ve şirket faaliyetlerinin koordine edilmesini sağlayan paydaşları bir araya getirmeyi amaçlar (Selimoğlu, 2012: 60).

2.2.3. Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ve Kurumsal Yönetim Faaliyetlerine Etkileri

Sarbanes – Oxley Yasası, 2001 yılında ABD’de ortaya çıkan Enron, WorldCom gibi büyük şirket iflasları sonucu oluşturulmuş ve 2002 yılında ABD’de yürürlüğe girmiş bir yasal düzenlemedir. Kanun, 1934 tarihinde yasalaşan sermaye piyasası kanunundan sonra ABD’deki en önemli finansal mevzuattır. ABD Menkul Kıymetler Komisyonu’na (SEC) kayıtlı her şirket (ABD’de borsaya kote yabancı şirketler de dahil) Sarbanes – Oxley Kanunu kapsamında yer almaktadır (Darman, 2009: 58). Yasa, “*Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve İşleyişi, Denetçi Bağımsızlığı, Kurumsal Sorumluluk, Kapsamı Genişletilmiş Mali Bildirimler, Analist Çıkarlarının Çatışması, Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri, Çalışmalar ve Raporlar, Kurumsal ve Kriminal Suistimal Sorumluluğu, Büro Elemanlarının Suç ve Cezalarının Arttırılması, Kurumsal Vergi Beyanı, Kurumsal Suistimal ve Sorumluluğu*” olmak üzere onbir ana başlıktan oluşmaktadır (U.S. Securities and Exchange Commission, 2002). Sarbanes Oxley Kanununun birincil amacı Enron, WorldCom vb. yaşanan yolsuzluk skandallarının ardından kamunun güveninin tekrar kazanılmasıdır. Bu esas amacın yanında bu kanun ile yatırımcıya doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir finansal bilgi sunulmaya ve daha iyi kurumsal yönetim sağlanmaya çalışılmıştır (Süer, 2005: 12).

Sarbanes – Oxley Yasası ile birlikte firmaların kurumsal yönetim kadrolarına ve denetim komitelerine, risk yönetimi faaliyetleri, iç denetim faaliyetleri, finansal raporlama güvenilirliğinin arttırılması, yatırımcının güvenliğinin sağlanması ve kurumun yönetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ile ilgili ciddi yükümlülükler ve sorumluluklar yüklenmiştir (Güneş ve Teker, 2010: 69). SOX

2002 Yasası, finansal raporlamanın ve denetçilerin dürüstlüğünü, kalitesini korumayı ve geliştirmeyi, aynı zamanda yatırımcı ve çıkar sahiplerinin güvenliğini yeniden inşa etmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca yasa, halka açık şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşlarının gözetimini, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, halka açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılması, şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir (Polat, 2006: 110). Bu amaçlar; şirketin etkin bir şekilde yönetimini, şeffaflaşmayı, paydaş haklarının güvenliğini (özellikle küçük yatırımcıları koruma maksadının olması) sağlamaya ve şirketi daha adil ve kamuya hesap verebilir hale getirmeyi hedeflediğinden kurumsal yönetim alanında oluşturulmuş önemli düzenlemeler arasında görülmektedir.

Yasanın kurumsal yönetim ile ilgili Yönetim Kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticilere getirdiği önemli yaptırımlar arasında;

“a-) CEO ve CFO (Finans Grubu Başkanı) finansal tabloların mevzuata uygun olmayışı veya hatalı olması sebebiyle yeniden düzenlenmesi durumunda mali tablolar üzerinden elde ettikleri hak ve menfaatlerin geri ödemesi,

b-) Yönetime getirilen şirketten borç alma yasağı (Madde 402),

c-) Denetime uygun olmayan müdahalelerin engellenmesine yönelik yasal düzenlemeler getirilmesi,

d-) Yönetim Kurulu üyelerinin ve üst düzey yöneticilerin başında buldukları şirketin hisse senetlerini satın almalarında yasaklı süre uygulaması ve yüz kızartıcı suçtan hüküm giymiş kişilerin yönetim kurulu üyesi olamaması” sayılabilmektedir (Darman, 2009: 59).

Yasa kurumsal yönetim ile ilgili konularda yeni bir ceza hukuku oluşturma amacını taşımaktadır. Ayrıca yasa ile birlikte oluşturulan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu kurumsal yönetim ilkelerine uyumu kontrol etmek ve denetçi firmaların halka açık şirketlere verdikleri denetim hizmetlerini gözetim altına almak ile görevlendirilmiştir (Güngör, 2003: 11). Yasa ile birlikte kurumun kamuya karşı sorumlulukları önemli ölçüde arttırılmıştır. Yukarıda yönetim kuruluna getirilen

sorumluluklardan kısaca bahsedilmekle birlikte aşağıda getirilen yasal düzenlemenin önemli maddeleri aktarılacaktır.

- Madde 301 - Halka açık şirket denetim komiteleri: Kanunun halka açık şirketlerde denetim komitesinin oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu madde Denetim komitesi ile ilgili aşağıdaki zorunlulukları içermektedir:

a-) Kanun ile birlikte denetim firmasının atanması, ücretinin ödenmesi ve yaptığı işin gözden geçirilmesi görevi Denetim Komitesine vermiştir (Özkul, 2003: 9).

b-) Yasa, denetim komitesi üyelerinin yönetim kurulu üyeleri içerisinde yer almalarını fakat bağımsız üyeler arasından seçilmelerini uygun görmektedir. Denetim Komitesi üyelerinin bağımsızlığı ancak, halka açık bir firmadan herhangi bir danışmanlık, müşavirlik ya da başka bir hizmet için karşılık kabul edilmemesi, yetkisi haricinde halka açık firmanın herhangi bir yan kuruluşlarına bağlı çalışılmaması ile sağlanabilmektedir. Komite üyeleri şirket sermayesinin %5'inden fazlasına sahip olmazlar. Bunun yanında şirket çalışanı olarak şirketten ücret alabilmektedirler (Özkul, 2003: 9).

c-) Komite şirket muhasebe uygulamalarıyla ilgili şikayetlerin halledilmesi ve ele alınmasıyla ilgili işlem ve prosedürleri oluşturmak, gerektiğinde danışman istihdam edilmesini sağlamak ve çağırılan denetçi ve danışmanların finansmanını sağlamak ve bunlar ile ilgili politikaları oluşturmak ile görevlendirilmiştir (Süer, 2005: 9).

d-) Yasa halka açık firmaların denetim komitelerinde en az bir adet mali uzman bulundurup bulundurmadıklarını açıklama zorunluluğu getirmektedir. Bu uzman konu ile ilgili en az bir yıllık tecrübeye sahip olmalıdır (Özkul, 2003: 10).

e-) Denetim komitesi, şirkete bağımsız denetim hizmeti sunacak denetçiyi seçme ve denetleme ile sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca denetim komitesinin, denetçinin şirkete sunacağı tüm hizmetleri önceden onaylaması zorunlu hale getirilmiştir (Özkul, 2003: 11; Süer, 2005: 9).

- Madde 302 - Finansal raporlarda kurumsal sorumluluk: Bu madde de kurum genel müdür veya mali işler müdürünün üç ayda bir veya yıllık olarak mali tabloları incelemesi, bunların gerçeğe uygunluğunu teyit etmesi, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve bunların kontrolü, suistimal inlemesi yaparak varsa hata veya yolsuzlukları bildirmesi zorunluluk haline getirilmiştir. Bu sorumluluğun yerine getirilmemesi halinde ise cezai işlem yapılması ön görülmüştür (Erzi, 2010: 40 – 41).

- Madde 401- Dönemsel raporlardaki bildirimler: Bilanço dışı düzenlemeler ve sözleşmesel yükümlülükler bilançolarda yer almalı ve bu bilgilerin doğru bildiri sağlanmak zorundadır (Süer, 2005: 11).

- Madde 404- Yönetimin İç Kontrol Değerlemesi: SEC' in, 1934 tarihli Menkul Değerler Yasası'nın 13(a) ya da 15(d) Maddeleri uyarınca gereken her bir yıllık raporda dahili bir kontrol raporunun içermesi gereken kuralları ortaya koymasını gerektirmektedir (Süer, 2005: 11). Bu kapsamda yönetim kurulunun veya yöneticinin iç kontrol sistemini değerlendirilmesi, bu yapının işler hale getirilmesi ile ilgili sorumlulukları bulunmaktadır.

- Madde 406-Kıdemli mali işler çalışanları için ahlak kuralları: Ahlak kuralları, yanlış işlem ve davranışlardan caydırmak ve aşağıdakileri teşvik etmek için makul ölçülerde tasarlanmış yazılı standartlar olarak tanımlanmaktadır. Bunlar (Önder, 2001);

- a-) Ahlaki ve dürüst davranış biçimlerine; kişisel ve mesleki ilişkiler arasında gerçek veya açık çıkar çatışmalarının ahlaki açıdan halledilmesi de dahildir,

- b-) Kayıtlı kurumun SEC'e sunacağı rapor ve belgelerde ya da kayıtlı kurum tarafından hazırlanacak diğer kamu yazışmalarındaki açık, tam, anlaşılır, zamanında ve net bildirimler,

- c-) Yürürlükte olan yasalara, kural ve yönetmeliklere uygunluk,

- d-) Ahlak kuralları ihlallerinin, kurallar içerisinde tanımlanmış olan uygun kişi ya da kişilere hemen dahili raporlama içinde bildirilmesi,

- e-) Kurallara uyum ile ilgili sorumluluk olarak sıralanabilmektedir.

2.2.4. Basel II Standartları ve Kurumsal Yönetime Etkileri

Basel II kriterleri özellikle bankacılık sektöründe risk yönetim faaliyetlerini düzenlemek ve sağlam temellere oturtmak amacı ile oluşturulmuştur. Oluşturulan standartlar bankacılık sektörünü büyük oranda etkilemek ile birlikte reel sektörü de önemli ölçüde risk yönetim faaliyetlerinden faydalanmaya ve kurumsal yapılar oluşturmaya yönlendirmiştir. Düzenlemeler; bankacılık sektörü kredilerinin risk gruplarına göre ayrıştırılması, karşılık seviyelerinin düzenlenmesi, iç ve dış derecelendirme teknikleri ile kredi talebinde bulunan firmaların risk notlarının oluşturulması ve kredi maliyetlerinin bu notlar dahilinde sınıflandırılması kriterlerini ön plana çıkarmıştır (Ceruz, 2013). Basel kriterlerinin risk yönetim faaliyetleri bakımından sağlayacağı başlıca faydalar (BDDK, 2005: 3);

- Bankalarda risk yönetiminin etkinliğinin artması,
- Bankaların aracılık fonksiyonlarını daha etkin biçimde yerine getirmesi,
- Bankaların sermaye düzeylerinin maruz kaldıkları risklere paralel olması,
- Bankalar tarafından kamuya açıklanacak bilgiler aracılığıyla piyasa disiplininin artması,
- Bankaların müşterileri konumundaki şirketlerin kurumsal yönetim yapılarında iyileşme olarak sıralanabilmektedir.

Basel II Standartları ile birlikte reel sektör firmaları kredi kullanabilmek için derecelendirmeye tabi tutulacaktır. Derecelendirme sonuçlarına göre yüksek riskli sınıfta yer alan firmaların alacakları kredilerin maliyeti, diğerlerine göre daha fazla olacaktır ve firma, bankanın riskleri için daha yüksek bir sermaye karşılığı ayırmak zorunda kalmaktadır. Bu sayede yüksek derecelendirme notuna sahip şirketler, diğerlerine göre daha avantajlı konuma geçecektir. Bu hususun, şirketlerde kurumsal yönetimin artması ve kayıt dışılığın azalması yönünde doğal bir teşvik mekanizması oluşturması beklenen en büyük faydalardan biridir (BDDK, 2005: 3; Ceruz, 2013). Şirketlerin kurumsal yönetim kalitesindeki artış ile orantılı olarak

finansman imkanı ve likidite artmakta ve sermaye maliyeti azalmaktadır. İyi yönetilen şirketler krizlerde sermaye piyasasından dışlanmamakta ve krizleri daha kolay atlatabilmektedir (Türkiye Bankalar Birliği, 2004: 28). 2009 yılından itibaren bankacılık kesimi KOBİ'leri kredi kullanırken artık teminat, bilanço ve gelir tablosu analizi gibi geleneksel yöntemleri değil, kurumsal yönetim, şeffaf bilanço, iş planları ve derecelendirme gibi konuları esas almaktadır. Bu sebeple kredi talebinde bulunan işletmeler, BASEL II düzenlemelerine göre organizasyonlarını değiştirmek ve bu değişimleri de vizyon stratejilerinin yer aldığı iş planlarına aktarmak durumundadırlar. İşletmelerin sermaye yapısının oluşumunda ne oranda borç ne oranda öz kaynak kullanılacağı, işletmenin risk düzeyi, işletmenin vergi durumu, finansal esneklikleri ve işletme yönetimlerinin tutumlarına bağlı olarak değişeceğinden etkili bir sistem oluşturulması ve kurumsallaşılması gerekmektedir (Başar, 2008: 63 – 64).

Standart bankaların kredi uygulamalarındaki KOBİ tanımlarını da yeniden düzenlenmiş ve Kurumsal KOBİ ile Perakende KOBİ olmak üzere KOBİ'leri iki bölüme ayırmıştır. Ciro kıstası ile birlikte bankadaki toplam kredi riski 2 milyon TL altında kalan firmalar Perakende KOBİ, 2 milyon TL üzerinde riski olan firmalar ise Kurumsal KOBİ olarak sınıflandırılmıştır. Bu sebeple bankalar daha düşük risk içerdiğinden Perakende KOBİ segmentindeki KOBİ'lere ağırlık vermektedir (Ceruz, 2013).

Akdeniz bölgesi KOBİ'leri üzerinde yapılan bir incelemede Türk işletmelerinin henüz Basel Standartları'na uyum sağlayamadıkları tespit edilmiş ve bu şirketlere yönelik önemli önerilerde bulunulmuştur. Çalışma sonucunda kurumsallaşma açısından KOBİ'lere yapılan en önemli öneriler (Uluyol ve Çam, 2009: 140 – 141);

- Kriterlere uyum süreci en kısa sürede başlatılmalı ve konunun üzerinde hassasiyetle durulmalıdır.
- Aile temelli yönetimler yerine içerisinde uzman ve profesyonel kadroları barındıran kurumsal işletme yapıları oluşturulmalıdır.

- Kayıt dışı faaliyetlerden kaçınılmalı, düzenli bir belge sistemi oluşturularak çalışılmalıdır.
- Kredi maliyetlerini düşürmek için Uluslararası Standartlarda güvenilir mali tablolar üretmelidirler.
- KOBİ'ler kendilerini tanımlarken Basel II'nin KOBİ tanımına göre hareket etmelidirler.

Yukarıda sayılanların yanı sıra ülkemiz işletmelerinde kurumsal yönetim kültürü en üst yöneticiden tüm çalışanlara kadar kabul görmelidir. İşletme faaliyetlerinden doğacak riskleri yönetmek için gerekli ve en uygun finansal enstrümanlar kullanılmalı, güvenilir mali tablolar oluşturulabilmesi için düzgün bir bilgi akışını sağlamak amacıyla raporlama ve veri tabanı yönetimi konusunda teknolojik alt yapı oluşturulmalıdır. Özellikle aile şirketleri nitelikli insan kaynağı için yatırım yapmalıdır. Firmalarda risk kültürünün oluşturulmalı, risklerin tanınması ve yönetilebilir hale gelmesi gerekli sistemler oluşturulmalıdır. Firmalar sermaye yapılarını güçlendirmenin yolları aranmalı ve en kısa zamanda bu çözümleri hayata geçirmelidir (Arslan, 2007: 65 – 66).

2.2.5. Ülkemizde SPK Kapsamında Yürütülen Kurumsal Yönetim Faaliyetleri

Kurumsal Yönetim kavramı, ülkemizde ilk olarak 2003 yılında ortaya çıkmıştır. 2000 ve 2001 yıllarında ABD'de gerçekleşen büyük şirket iflasları, Menkul Kıymetler Komisyonu'nu ve parlamentoyu harekete geçirmiş, kurumsal yönetim alanında önemli yasal yaptırımlar oluşturulmuştur. Sarbanes – Oxley Yasası'nın yayınlanması ile birlikte AB ve pek çok ülke kendini bu yasal düzenlemelere göre yenilemiş ve yenilemek zorunda kalmıştır. Ülkemizde uyumu sağlamak için 2003 yılında SPK “Kurumsal Yönetim İlkeleri” ni yayınlamış ve payları İMKB'de işlem gören şirketlere ilkelere uymalarını tavsiye etmiştir. Ülkemizde ilkelere uyumun yetersizliği SPK'nın 2005 yılında uyumu kontrol amaçlı bir rapor hazırlamasına sebep olmuştur. Sonucunda ise herkesin ilkelere uymasını,

uyulmama durumunda ise açıklama yapılmasını gerektiren bir uygulama oluşturulmuştur (Ararat ve Yurtoğlu, 2012: 2-3).

İlkelerde yer alan ana prensipler “uygula, uygulamiyorsan açıkla” prensipleridir. SPK tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde, kurumsal yönetim derecelendirmesi yapan derecelendirme kuruluşları ilkelerin uygulanma durumunu saptayan çalışmaları yürütmek ile görevlendirilmiştir (SPK, 2003b: 4).

SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkeleri, mevcut düzenlemelere herhangi bir istisna teşkil etmemektedir. Diğer bir ifade ile halka açık anonim şirketlerin mevzuat ile belirlenen yükümlülükleri aynen devam etmektedir. Bununla birlikte, İlkeler mevcut düzenlemelerin ilerisinde prensipler içermekte olup, mevcut mevzuatta ve uygulamada kurumsal yönetim konusunda oluşan eksikliği gidermek ve boşluğu doldurmak amacına yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu anlamda İlkeler, ileride mevzuatta yapılacak düzenlemeler için de yol gösterici bir özellik arz etmektedir. İlkeler doğası gereği, günün koşullarına uyum sağlanmasını teminen periyodik olarak gözden geçirilecektir (SPK, 2003b:4).

SPK'nın düzenlediği Kurumsal Yönetim İlkeleri; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri, yönetim kurulu olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktadır. Pay sahiplerinin şirket yapısı içindeki önemine karşın, kurumsal yönetime ilişkin çeşitli ülkelerin düzenlemeleri (kod, rehber, rapor vb.) incelendiğinde, pay sahiplerine ilişkin hakların daha ziyade, bilgi alma, genel kurula etkin bir şekilde katılım ve pay sahiplerinin eşit işleme tabi tutulması konu başlıkları altında ele alındığı, hatta bazı düzenlemelerde pay sahiplerine yer verilmediği, yalnızca Yönetim Kurulu'nun yapısı, hesap verebilirliği ve sorumluluğu konularına değinildiği görölmektedir (SPK, 2003b: 4).

Ülkemiz açısından konuya bakıldığında, pay sahiplerinin haklarını kullanmakta etkin olamadıkları, şirket yönetimi ile yeterli düzeyde iletişim ve etkileşim içinde bulunamadıkları genel olarak kabul edilmekte, pay sahiplerinin hakları ile ilgili düzenlemelerde çeşitli eksiklikler olduğu hususunda da görüş birliği bulunmaktadır (SPK, 2003b: 4).

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi ise pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve yararlarını da gözetecek bir şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını amaçlar. Bu İlkeler içerisinde yer alan periyodik mali tablo ve raporlar ifadesi ile, yıllık ve ara dönem mali tablolar ile yıllık ve ara dönemler itibarıyla hazırlanacak bağımsız denetim raporu, sermaye yeterliliği tabloları ve benzeri raporlar kastedilmektedir. Kamuya açıklanacak bilgiler, periyodik mali tablo ve raporların içinde yer alabileceği gibi, bunlardan bağımsız ayrı bir rapor olarak yönetim kurulunun yorum ve analizini de içeren bir değerlendirmeye yer verilerek de sunulabilir (SPK, 2003b: 20).

İlkelerin üçüncü bölümünü ise menfaat sahipleri başlığı oluşturmaktadır. Menfaat sahipleri şirketin iyi bir şekilde yönetilmesinden ve sermayenin korunmasından yarar sağlarlar. Şirket faaliyetlerinin, kamuyu aydınlatma ilkeleri çerçevesinde dürüst, güvenilir ve kamuya açık olması da, menfaat sahiplerinin şirketin durumu hakkında bilgilenmelerini temin eder. Bu anlamda kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması, menfaat sahipleri için önem arz etmektedir (SPK, 2003b: 4). Şirket, menfaat sahipleri ile işbirliği içerisinde olmanın uzun dönemde kendi menfaatine olacağını dikkate alarak, menfaat sahiplerinin mevzuat, karşılıklı anlaşma ve sözleşmelerle elde ettikleri haklarına saygı duymalı ve bu hakları korumalıdır. Bu hakların korunması esnasında, şirket ile menfaat sahipleri ve menfaat sahiplerinin kendi arasında oluşabilecek çıkar çatışmalarının en aza indirilebilmesini teminen, dengeli yaklaşımlar içerisinde olmalı ve bu haklar, birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmelidir (SPK, 2003b: 32).

Dördüncü bölümde Yönetim Kurulu ve kurulun sorumlulukları ile ilgili ilke ve kurallar bulunmaktadır. Yönetim Kurulu ve yöneticiler, şirketin misyonu ve vizyonu çerçevesinde, bir şirketin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmasında esas sorumludur. Bu itibarla, Yönetim Kurulu ve yöneticiler şeffaf bir şekilde performans değerlendirmesine tabi tutulmalı ve ödüllendirme veya göreve son verme bu esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmelidir. Görevlerini gerektiği gibi yerine getirmemeleri nedeni ile şirketi ve dolayısıyla pay sahiplerini zarara uğratan Yönetim Kurulu

üyeleri ve yöneticiler, sebep oldukları zararı şirkete ve pay sahiplerine ödemelidirler. Bu yol ile hem şirketin kayıpları engellenebilir, hem de bu kişilerin kendilerinden beklendiği şekilde sorumlu hareket etmeleri sağlanabilir. Yönetim Kurulu çalışmalarını daha sağlıklı yürütebilmek için komiteler oluşturabilir. Bu komitelerin oluşumu, yapısı ve çalışma ilkeleri, Yönetim Kurulu'nun profesyonel bir yaklaşımla ve sağlıklı bir şekilde çalışmasını ve böylelikle şirketin kurumsal yönetim ilkelerine göre işleminin temelini oluşturur. Komitelerin başkanları bağımsız Yönetim Kurulu üyelerinden seçilmelidir. Diğer taraftan, her bir komiteyi oluşturan üyelerin, çoğunluğunun, icrada görevli olmayan Yönetim Kurulu üyeleri arasından ve şeffaf bir şekilde seçilmesi kurumsal yönetimin işlemesi açısından önemlidir (SPK, 2003b: 38).

SPK'nın "Kurumsal Yönetim İlkelerini" yayınlamasının ardından ilkelere uyumun derecelendirilmesi ve ölçülmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. SPK, bu gerekliliği yerine getirmek ve tedbir almak amacıyla "Seri: VIII, No:51 Sermaye Piyasası'nda Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliğini" yayınlamıştır (TKYD, 2013). Sermaye piyasasında derecelendirme faaliyeti; kredi derecelendirmesi ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi faaliyetlerini kapsar. Tebliğde derecelendirme faaliyetleri için aşağıdaki esaslar üzerinde önemle durulmaktadır.

➤ İşletmelerce derecelendirme yaptırılması ihtiyaridir. Ancak, Kurul tarafından gerekli görülen durumlarda derecelendirme yaptırılması zorunlu tutulabilir.

➤ Derecelendirme kuruluşları, işletmelerin talepleri olmaksızın derecelendirme yapabilirler. Derecelendirme kuruluşları, talebe bağlı olmayan derecelendirme çalışması ve sonuçları hakkında kamuya açıklama yapmadan önce ilgili işletmelere bilgi vermek zorundadırlar. Derecelendirme çalışmasında işletmeler hakkında esas alınan bilgilere ilişkin olarak ilgili işletme tarafından yapılan değerlendirmeler, derecelendirme kuruluşlarınca titizlikle dikkate alınır.

➤ Talebe bağlı olmayan derecelendirme çalışmasına bu Tebliğ'de belirlenen ilke, usul ve esaslara uygun olarak ilgili işletmenin birbirini izleyen 3

hesap dönemi süresince devam edilir. Verilen derecelendirme notu, yıllık dönemler itibariyle gözden geçirilerek, kamuya açıklanır.

➤ Talebe bağlı olmayan derecelendirmelerde, müşteriden veya diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan varsa sağlanan veya sağlanması öngörülen ücret ve benzeri menfaatlerin, derecelendirme kuruluşları tarafından derecelendirme notu ile birlikte kamuya açıklanması zorunludur.

Yapılan bir araştırmada, kurumsal yönetim sisteminin, ülkemiz sermaye piyasalarında gelişebilmesi için sunulan çözümler aşağıdaki gibidir (Günay, 2002: 16-17):

➤ Yöneticiler, maksimize edilmiş finansman kararlarından sapabilir ve kendi çıkarlarını devam ettirebilirler. Yasal sistem olabildiğince şeffaf bir biçimde Türk firmalarına dayattırılmalıdır. Firmanın denetimi ve finansal riskini yansıtan değerlendirme ihtiyacı şeffaflığı arttırmalıdır. Denetim firmaları tarafından sunulan şirketlerin muhasebe rakamları, devlet kurumları tarafından teyit edilmiş olmalıdır.

➤ Temsil problemlerinde uzmanlaşmış mahkemeler kurulmalıdır. Temsil problemlerini bilmeyen mahkemeler paydaşlar için etkili sonuçlar üretmez. Bu özel yasal koruma, firmalar üzerindeki denetim sorunlarını azaltacak ve sırasıyla sermaye ve borç piyasalarının gelişmesine zemin hazırlayacaktır.

➤ Alacaklılar, gerçekleşmeden önce de kendi fonları ile finanse edilen proje uygulamalarını takip etme hakkına sahip olmalıdır. Projeden herhangi bir sapma, yöneticiler tarafından ilgili mahkeme ve pay sahiplerine rapor edilmelidir. Buna karşılık maliyetlerin izlenmesi, hissedarlardan ziyade alacaklılar tarafından gerçekleştirilmelidir.

➤ Yasal sistem, çoğunluğa sahip hissedarlara daha fazla oy kullanma hakkı vermemeli, çoğunluk pay sahipleri, azınlık pay sahiplerinin oy haklarını istismak etmemelidir.

2.2.6. KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS) KOBİ'ler İçin Getirdiği Kurumsal Yönetişim Uygulamaları

Çoğu ülkede şirketler içerisinde sayısal olarak büyük bir paya sahip olan KOBİ'ler, birçok özellikli yapıya sahiptir. Bu nedenle finansal raporlama alanında da kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) yayınlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir (Utku ve Gürsoy, 2011: 20).

Bir işletmenin standardının KOBİ tanımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve dolayısıyla standarttaki ilkelere uymak zorunda olup olmayacağının belirlenmesindeki iki koşul “kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunmaması ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlanması”dır. Genel olarak hisse senetleri ve tahvil gibi çıkarmış oldukları menkul kıymetler borsada işlem gören işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüğüne sahip oldukları kabul edilir. Bu nedenle işletmelerin tam set Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) / TFRS'yi uygulamaları gerekir (Demir ve Bahadır, 2012: 18).

Borçlanma araçlarının veya öz kaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişilerin sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması gibi durumlarda işletmenin kamuya hesap verme yükümlülüğü söz konusudur ve bu işletmeler bu standardı kullanamazlar. Finansal tablolar ise yöneticilerin idarecilik performanslarını, yani kendilerine emanet edilen kaynakların kullanımı ile ilgili hesap verilebilirlik düzeylerini gösterir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin nitelikleri ise anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, özün önceliği, ihtiyatlılık, tam açıklama, karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum ve fayda ve maliyet dengesidir. Finansal tablolarda yer alan bilgiler ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında yeterli bilgiye sahip kişiler tarafından anlaşılacak şekilde

sunulmalı, kullanıcıların karar alma ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi ise finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlar alacak kullanıcıları etkileyeceğinden önemli bir bilgi niteliği taşıyacaktır. Ayrıca finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir olması gerekmektedir. İşlemlerin ve diğer olay ve koşulların sadece yasal görünüşleri ile değil ekonomik gerçekleri de dikkate alarak sunulması gerekir. Olay ve koşullarla ilgili belirsizliklerin ise finansal tablolara ihtiyatlı bir şekilde yansıtılması gerekir. Kullanıcıların bir işletmenin belli bir zaman içinde finansal durumunda ve faaliyetlerinde meydana gelen değişimleri takip edebilmeleri için, işletme finansal tablolarını karşılaştırma imkanları bulunmalıdır. Aşırı gecikmeli olarak sunulmuş olan bilgi ihtiyaca uygun olma özelliğini kaybedebilir ve son olarak bilgiden sağlanan fayda, bu bilgiyi elde etmek için katlanılan maliyetin üzerinde olmalıdır (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, 1. Bölüm Mad. 1.3 - 1.5 ve 2. Bölüm Mad. 2.1 - 2.14).

TFRS'lere göre hazırlanmış finansal tabloların analizinde, işletmenin riskten korunma yöntemleri ve faiz, kur vb. faktörlerdeki değişimlerin işletmeye muhtemel etkilerini anlatmak üzere kurgulanmış simülasyonları dikkatle incelemesinde fayda vardır. Bu bilgiler finansal tablonun hazırlandığı ve analiz edildiği tarih arasında faiz, kur, enflasyon vb. faktörlerde meydana gelmiş değişikliklerin veya ileride meydana gelmesi beklenen değişikliklerin işletmenin finansal durumu üzerinde yaratabileceği olası etkilerin de anlaşılmasını kolaylaştıracaktır (Özkan ve Acar, 2010: 78).

Tam set TFRS / KOBİ TFRS karşılaştırmasına ise kısaca değinmek gerekirse şunlar söylenebilir: KOBİ TFRS'de, tam sete oranla değerlendirme ve muhasebeleştirme yöntemleri basitleştirilmiştir. KOBİ'lerle ilgili olmayan işlemlere yönelik açıklamalar veya standartlar KOBİ'ler için düzenlenen standartlarda kapsam dışı bırakılmıştır. KOBİ muhasebe standartları yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere gerekli finansal bilgileri daha sade ve kapsamı daha dar tablolarda sunma olanağını vermektedir. KOBİ standartlarının oluşturulmasında, tam sete kıyasla çok daha sade bir dil kullanılmıştır (Utku ve Gürsoy, 2011: 36-37).

2.2.7. Yeni TTK'da Kurumsal Yönetim

Yeni TTK, Kurumsal Yönetim İlkeleri açısından değerlendirildiğinde temel bir yasa niteliğindedir. İşletmelerde kurumsallaşma ve kurumsal yönetim çerçevesini belirlemiş ve aynı zamanda konunun hukuki temel bir metni olarak ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetim açısından getirdiği en önemli düzenleme ise düzenleyici ve denetleyici organların yetki alanlarının genişletilmesidir. Yeni TTK'daki kurumsal yönetim anlayışı, ABD'deki Sarbanes Oxley Yasası ile ilgili yeni yaklaşımlara dayanmaktadır. Bu yeni yaklaşımlar, Yeni TTK'nın temel gerekçesi olarak da belirtilmiştir. Ayrıca yeni TTK'nda kurumsal yönetime ilişkin getirilen düzenlemeler, bugüne kadar yalnızca büyük şirketlerin uyguladığı kurumsal yönetim ilkelerinin, orta ölçekli şirketlere de uygulanabilmesinin önünü açmaktadır (Erkan, 2012: 116-117).

Yeni TTK ile getirilen kurumsal yönetim ilkeleri incelendiğinde en önemli unsur olarak profesyonel yönetim kurullarının oluşturulması için yapılan düzenlemeler görülmektedir. Şirkette yeni kurumsal yönetim ilkelerinden en çok etkilenen ise yönetim kurulu olmuştur. Bu anlamda Yönetim Kurulu'nun oluşumunda yapısal değişiklikler yapılmış ve topluluk Yönetim Kurulu gibi yeni kavramlara yer verilmiştir (Erkan, 2012: 118).

Kanunda getirilen düzenlemelerle Yönetim Kurulu'nun tek bir kişiden oluşmasına olanak sağlanmıştır. Yönetim Kurulu düzeyinde profesyonel yönetimi sağlamak amacıyla, Yönetim Kurulu üyelerinin pay sahibi olmaları zorunluluğu kaldırılmıştır. Tüzel kişinin de Yönetim Kurulu üyesi olabilmesi olanağı sağlanmıştır. Yönetim Kurulu'nun birden fazla kişiden oluşması halinde üyelerinin en az dörtte birinin yükseköğrenim görmüş olması koşulu aranır fakat tek üyeli yönetim kurulunda bu zorunluluk aranmaz. İşlem kolaylığı sağlamak amacıyla da Yönetim Kurulu üyelerinden en az birisinin Türkiye'de ikamet etmesi ve Türk vatandaşı olması zorunluluğu getirilmiştir. Şirketin üst düzeyde yönetimi, şirket örgütünün belirlenmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal düzenin kurulması, müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulanların atanmaları ve görevden alınmaları,

yönetimle görevli kişilerin, iç yönetmeliklere ve Yönetim Kurulu'nun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediğinin gözetimi, pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantısı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi gibi konular Yönetim Kurulu'nun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında yer almıştır. Yönetim Kurulu, yönetimi kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişilere devretmeye yetkili kılınabilir. Yönetim, devredilmediği takdirde, Yönetim Kurulu'nun tüm üyelerine aittir. Esas sözleşmede aksine ağırlaştırıcı bir hüküm bulunmadığı takdirde, Yönetim Kurulu üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve kararlarını toplantıda hazır bulunan üyelerin çoğunluğu ile alır. Bu kural Yönetim Kurulu'nun online yapılması halinde de uygulanır. Kurucular, Yönetim Kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini, kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarardan sorumlu olacaklardır (Arslan, 2011: 3-11).

Yönetim Kurulu üyelerinin görevden alınmaları ile ilgili olarak da genel kurulda gündeme bağlılık ilkesine istisna getirilmiştir. Şöyle ki esas sözleşmeyle atanan veya genel kurul kararıyla seçilen Yönetim Kurulu üyeleri, genel kurul gündeminde görevden almaya ilişkin bir madde bulunmasa dahi, haklı bir sebebin oluşması durumunda genel kurul tarafından görevden alınabilecektir (TTK mad. 359). TTK'nın 361. maddesiyle Yönetim Kurulu üyelerinin, görevini yaparken kusurlarıyla şirkete verebilecekleri zararın isteğe bağlı olarak sigorta ettirilmesi olanağı da yaratılmıştır (İTO, 2012: 17).

Yeni TTK, her sermaye şirketine internet sitesi yapma zorunluluğu getirmektedir. Bu yeni düzenlemeyle kamunun aydınlatılması amaçlanmaktadır. Kişiler internet sitelerinde şirketlerle ilgili bilgi, belge, rapor, tablo ve çağrılara kolaylıkla ulaşabileceklerdir. İnternet sitesinde bulundurmamakla yükümlü olduğu belgeleri bulundurmamayan ya da yanlış bilgilere yer veren şirketler hakkında kanuna aykırılığın ya da yönetim kurulunun görevini yerine getirmesinin bütün cezai ve hukuki sonuçları doğar. Şirketlerin internet sitelerinde bulundurmamak zorunda

oldukları bilgiler ise finansal tablolar, Yönetim Kurulu'nun yıllık raporları, Yönetim Kurulu'nun kurumsal yönetim ilkelerine ne oranda uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklamaları, denetçinin, özel denetçinin ve işlem denetçisinin raporlarına ilişkin konular vb olmaktadır (İSMMMÖ, 2012: 82).

Yeni TTK'da yer alan kurumsal yönetimin temel ilkeleri aşağıdaki gibidir; (Erkan, 2012: 120-123).

a) Şeffaflık İlkesi: Pay sahiplerinin ve sermaye piyasasındaki ilgili kişilerin, tam bilgilendirilmesini ve aydınlatılmasını hedeflemektedir. Bu nedenle ilke, maddi ve şekli olarak kamuyu aydınlatmayı da içermektedir. Şeffaflığın anonim şirketler hukukundaki yeni aracı, internet ve açılması zorunlu bulunan web siteleridir. Yasadaki ilgili düzenlemeye göre her sermaye şirketinin bir web sitesi olması, bu sitenin şeffaflık sağlayıcı bir mekanizma olarak çalışması gerekmektedir. (Erkan, 2012: 120).

Şeffaflık ilkesi kapsamında ayrıca, şirket kuruluşlarında, kuruculardan işletmeyle ilgili işlemlere ilişkin bir yazılı beyan istenmekte ve bu beyanın ticaret sicil dosyasına konularak, işletme ilgilileri tarafından incelenmesine olanak sağlanmaktadır. Şirket ortaklarının özel denetim isteme hakkı yeniden düzenlenmiş ve her ortağa genel kuruldan özel denetçi tayini talep etme hakkı verilmiştir (Erkan, 2012: 120).

Yeni TTK 1524. Maddesinde; 'Sermaye şirketi, yönetim ve müdürler kurulu ile genel kurul toplantılarının hazırlıklarına; anılan kurulların yapılmasına ilişkin bilgilere; ortaklara ve pay sahiplerine sunulması gereken belgelerin yayımlanmasına; bu kurullara ait olanlar da dahil olmak üzere her türlü çağrıya; oy verme, şeffaflık ve kamuyu aydınlatma yönünden zorunlu ve bilgi toplumu bağlamında yararlı görülen tüm hizmetlerin ve bilgilerin sunulmasına; bilgi almaya yönelik sorulara, cevaplara ve benzeri diğer işlemler ile bu Kanun'da ve diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılmasının öngörüldüğü konulara, özgülemek zorundadır' ifadesiyle şeffaflığın en üst düzeyde sağlanması amaçlanmıştır (ASMMMÖ, 2011).

b) Adillik İlkesi: Pay sahipleri arasında ve pay sahipleri ile ortaklık arasında ortaya çıkan çıkar çatışmalarının hakkaniyet ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde çözüme kavuşturulmasını gerekli kılmaktadır. (Erkan, 2012: 121) Yeni TTK'nın 357. maddesinde 'Pay sahipleri eşit şartlarda eşit işleme tâbi tutulur' ifadesiyle eşitlik ilkesi kanunla güvence altına alınmıştır (ASMMMO, 2011).

Adillik ilkesi aynı zamanda, şirketlere yönelik sosyal sorumluluklar getiren önemli bir ilkedir. Bu ilkeyle 'Eşit İşlem İlkesi' kabul edilmiş olunmaktadır. Eşit işlem sadece pay sahiplerine değil, daha geniş bir çevreye; kısacası çalışanlara, alacaklılara, müşterilere, yani şirketle menfaat ilgileri bulunanlara, hatta kamuya yönelmiştir (Erkan, 2012: 121). Eşit işlem ilkesi, pay sahiplerinin eşit şartlarda eşit işleme tabi tutulacağını öngörmüştür. Bu mutlak ilke bazı somut olaylara özgü olarak kaldırılabilir. Bu düzenlemenin AB açısından evrensel ve kanuni bir üst kural olarak kabul edilmesi ve organların keyfi uygulamalarının önlenmesi için getirildiği söylenebilir (İSMMMO, 2012: 59).

Adillik ilkesinin Yeni TTK ile uygulamaya geçirilecek diğer önemli maddesi de, pay sahiplerine şirketten borçlanma yasağı getiren 358. maddedir (Erkan, 2012: 122). Bu maddede, 'İştirak taahhüdünden doğan borç hariç, pay sahipleri şirkete borçlanamaz' ifadesi yer almaktadır (ASMMMO, 2011).

c) Hesap verebilirlik ilkesi: İşletme yönetiminin, şeffaflığı, doğruluğu, kararların açıklanabilirliği ile ilgili bir ilkesidir. İç sorumluluk olarak da adlandırılan hesap verebilirlik, ortaklık organlarının konumunu doğrudan doğruya ilgilendirmektedir. Hesap verebilirlik, ortaklık organlarının ve bu organlarda karar alma sistemlerini çalıştıran yöneticilerin, ortaklığa ve pay sahiplerine karşı sorumluluğunu konu edinmektedir (Erkan, 2012: 122).

d) Sorumluluk ilkesi: Görevden kaynaklanan sorumluluklara tam bağlılık ve bunları hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde gerektiği şekilde yerine getirme olarak tanımlanmaktadır. Hem ortaklık hem de belirli yetkilere sahip yöneticiler, şirketin dışındaki ilgili taraflara karşı da sorumludurlar. Dış sorumluluk olarak da ifade edilen sorumluluk ilkesi, işletmenin ve yöneticilerin, şirketle hukuki ilişki

içinde bulunan veya bulunabilecek kişilerle birlikte topluma karşı olan sorumluluğu da kapsamaktadır (Erkan, 2012: 123).

Yeni TTK'nın 375. maddesinde Yönetim Kurulu'nun devredilemez yetkileri ayrıntılı olarak tanımlanmaktadır (ASMMMO, 2011). Bu maddeyle sorumluluk anlamında şirketlerin görev tanımlarının yönetim kuruluna ait olduğu açıkça belirtilmiştir.

Yeni TTK, görüldüğü gibi kurumsal yönetim felsefesinin şeffaflık, hesap verebilirlik, nesnel adalet ve kurumsal ve toplumsal sorumluluk ilkelerini sadece borsa şirketlerine özgü olmaktan çıkartılarak tüm Anonim ve Limited şirketler hukukunun bir parçası haline getirmiştir (Erkan, 2012: 117).

III. BÖLÜM

KURUMSALLAŞMA VE AİLE ŞİRKETLERİ

3.1. KURUMSALLAŞMA KAVRAMI

Kurumsallaşma, işletmenin yönetimini, misyonunu, vizyonunu, politikalarını ve stratejik planlarını yetkililerin ve diğer çalışanların günlük işlerinde kullanabilecekleri eylem kılavuzu haline getiren organizasyon kodlarını içeren bir süreçtir. Temel değer ve hedeflerin organizasyon yapısı ve örgüt kültürü ile bütünleştirilmesi, sürdürülebilir şirket faaliyetlerinin sağlanması, rekabet avantajını elde bulundurma ve bu amaçla organizasyonel düzenlemelerin yapılması kurumsallaşmanın temel amaçlarıdır (Apaydın, 2009: 1; Aslan ve Çınar, 2010: 91; Anonymous, 2013). Kurumsallaşma ile birlikte şirket diğer yapılardan ayrılarak kendine özgü özellikleri, iş yapma usulleri, kuralları ve uygulamaları olan bir yapıya dönüşmektedir (Karpuzoğlu, 2003: 72).

Kurumsallaşma hemen herkesin farklı farklı anlamlar yüklediği bir kelimedir. Genel olarak örgütsel ve yönetsel eksiklikleri olan bir şirketin kurum olma, standartlaşma ve sistemleşme süreci anlamında kullanılmaktadır (Ural, 2004: 17). İşletmenin temel iskeleti üzerine eklenen yeni normlar, değerler ve yapılar sonucu oluşan yenilenme hareketi olarak ta adlandırılabilir (Yılmaz, 2007: 18). Ancak burada 'kurum' olma sürecinde kastedilen organizasyonel ve idari eksikliklerin neler olduğu, kişiden kişiye çok büyük farklılıklar gösterebilmektedir. Kurum, uzun bir zaman dilimini kapsayan ve işletme kültürünün adım adım değişime tabi tutulduğu enstitü seviyesinde kendine has özellikler oluşturmuş bir yapıyı temsil etmektedir. Kurumsallık bu özelliklerin şirkette mevcut olma durumunu, kurumsallaşma da bunun için takip edilen süreci ifade eder (Ural, 2004: 18). Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından 'kurum' kavramı,

“belirli düşüncelerin, davranış kalıplarının, bireyler arasındaki ilişkilerin ve karşılıklı görevlerin oluşturduğu, köklü birtakım törelere dayalı toplumsal örgütlenme, müessese, bina, tesis, insanlar tarafından oluşturulan şey”

olarak tanımlanmıştır. Kurumsallaşma ise,

“örgütlü duruma gelmek, süreklilik kazanmak”

şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2011). Rol ve görevlerin belirlendiği, karşılıklı etkileşim yapısının oluşturulduğu ve işletme faaliyetlerinin organizasyon yapısında kendi bütünlüğü içerisinde kişilerden bağımsız işleyebildiği bir sistem olarak ifade edilebilir (Aslan ve Çınar, 2010: 90; Deloitte ve TKYD, 2012: 6; Yolaç ve Doğan, 2011: 84).

Kurumsallaşma, kural, standart ve prosedürlere sahip olarak değişen çevre koşullarına uyum sağlama ve bunu organizasyon yapısına entegre etme sürecidir (Büyükhelvacıgil, 2010: 109). Eklenmesi gereken bir diğer faktör ise bu kuralların yazılı bir şekilde elde bulundurulmasıdır (Nayır, 2010: 17). Fakat kuralların sadece yazılı olması ve el altında tutulması kurumsal olduğu anlamına gelmemektedir. Aynı zamanda oluşturulan bu kuralların herkes tarafından bilinmesi ve benimsenmesi gerekmektedir. Standartlaşmayı sadece iş ve şirket faaliyetlerinin sistemleşmesi olarak ta düşünmemek gerekmektedir. Bir işletmenin iş görenlerinin birbirlerine hitap ve selamlaşma biçimleri, ödüllendirme ve cezalandırma yöntemleri, karar alma biçimleri, müşterilerle diyalog kurma biçimleri vb. eylemler ve davranış tarzları da kurumsallaşma olarak ifade edilebilir (Ulukan, 2005: 31). Çevresel uyum açısından düşünüldüğünde, çevreye ve değişime uyum sağlayabilen ve bunları kendi bünyesinde standart uygulamalar haline getirebilen bir yapı olmak gerekmektedir (Alayoğlu, 2003: 62).

Kurumsallaşma temelde şirket yapılarının ve uygulamalarının geliştirilmesi, bilgi paylaşımının artırılması ve çevre koşullarının uygun bir şekilde yeniden düzenlenmesi ile başlamaktadır (Levinthal ve Myatt, 1994: 45). Kurumsallaşabilmek bazı önemli adımların atılmasını gerektirir. Bu adımlardan ilki her şirketin kendi yapısına göre yönetim ve denetim anlayışını geliştirmesidir. Herkes doğru politikalar

oluşturmak ve izlemek ister fakat önemli olan bunları evrensel standartlarda oluşturabilmektir. Patronlar şirketin günlük faaliyetleri içerisinde yer almamalıdır. Günlük faaliyetler yerine, stratejik konulara odaklanmalıdır. Ancak şirket gidişatını doğru iç denetim ve iç kontrol yöntemleri ile takip etmelidir. Aile şirketleri kurumsallaşma sürecinde aile olmanın getirdiği avantajlardan yararlanmalı, ancak aile bireyleri yetkinlikleri ölçüsünde profesyonel bir anlayışla çalışmalıdır. Bunun yanında hissedar olan ama şirkette çalışmayan aile bireylerinin de hakları korunmalıdır (Darman, 2012b).

Kurumsallaşmanın şirketlere sağlayacağı pek çok fayda bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; *“işletmede kontrolün sağlanmasına yardımcı olur, yapılan iş bölümlendirmeleri daha sağlıklı olur, örgüt daha düzenli ve sistemli çalışmaya başlar, işletmenin büyüme ve hedeflere ulaşma potansiyeli artar, işletme ve işlerin sürekliliği sağlanır, yetki ve sorumluluk alanları belirlenir, işlerin uzmanlar tarafından yapılması hata oranını düşürür ve bu da verimliliği arttırıcı etki yapar”* şeklinde sıralanabilir (Genç vd., 2008: 370; Güngör, 2008: 97). Şirket içerisine yapıya uygun oluşturulan kurumsal kültür istikrarsız ve gevşek işletme yapısından düzenli, sürekliliği olan ve toplumla bütünleşmiş işletme yapılarına geçilmesine imkan sağlar. Bu kültürü oluşturan faaliyetler; insiyatif kullanımı, risk alma kabiliyeti, hedef belirlenmesi ve departmanların bu hedefe ulaşmada harcadıkları ortak çaba, çalışanların kendini tanımlama biçimleri, ödül – terfi ve maaş sistemleri, şirket içi iletişimin sağlanmasıdır (Alkış ve Temizkan, 2010: 75 – 76). Kurumsallaştırılan bir yöntem, fikir veya yaklaşım, örgütsel iş süreçlerinde rutinleşir ve sistemle bütünleşir. Bu tür yöntem, fikir, yaklaşım veya yenilikler örgüte yayılırsa ve üyeler bunları gerçekten faaliyetlerini geliştirmek için kullanırsa kurumsallaşma gerçekleşmiş olur. Ancak kurumsallaşmadan söz edebilmek için üyelerin bunları kabul etmeleri, değer vermeleri ve rutin olarak kullanmaları gerekir (Aslan ve Çınar, 2010: 91).

İşletmeler çevresel faktörlerin neden olduğu sorunları kolayca algılayabilmelidir. Uzun süreli yaşamaları için faaliyet gösterdikleri çevreden kaynaklanan normatif, bilinçsel ve düzenleyici baskılara gerekli tepkilerin zamanında

verilmesi gerekmektedir. Bu baskılara işletmeler formelleşerek, profesyonelleşerek, hesap verebilir olarak, güçlü kültür geliştirerek ve tutarlı olarak cevap vermeli ve bunlarla birlikte kurumsallaşma düzeylerini arttırmalıdır. İşletmeler kurumsallaşarak denge kazanmakta, tahmin edilebilir olmakta, meşru olmakta, uygunluk kazanmakta ve kaynaklarını artırmaktadırlar. Kurumsallaşma, işletme süreçleri ve yapısı üzerinde etkili olduğu gibi işletmenin stratejilerinde ve seçilen stratejilerin uygulanmasında da etkili olmaktadır (Apaydın, 2009: 19 – 20). Bu nedenle kurumsallaşma kavramı örgütler için son derece önemlidir.

Sağladığı faydaların yanında tabii ki kurumsallaşmanın; çalışanların yalnızca kendi işine odaklanması, sahipler açısından kontrolün zorlaşması, karar alma sürecinin uzaması ve tekrarların artması, koordinasyon bozukluğundan kaynaklı monoton iş ortamlarının oluşması, işletme sahiplerinin işletme ölçeğinde kapsamlı düşünmeyi bırakması, aşırı fonksiyonel bir yapının oluşması ve girişimcilik yeteneklerinde azalma olacağı düşüncesi gibi çeşitli sakıncaları da bulunmaktadır (Alkış ve Temizkan, 2010: 76). Bir diğer önemli konu ise kurumsallaşmanın yanlış algılanmasıdır. Yanlış anlaşılması gereken hassas noktalar (Darman, 2012b);

- * Kurumsallaşma, sadece kural koymak olarak düşünülmemelidir,
- * Yalnız profesyonel yöneticilerin istihdam edilerek, aile üyelerinin şirketten dışlanması olarak algılanmamalıdır,
- * Tek tip bir kurumsallaşma modeli yoktur,
- * Yanlış yönetilen kurumsallaşma süreci şirket yapısında hantallığa yol açar. Sadece aile şirketlerinde değil bütün şirketlerde yaratıcı gelişmeyi öldürür şeklinde sıralanabilmektedir.

Aile şirketlerinin yoğun olarak yer aldığı ekonomimizde de kurumsallaşma özellikle aile işletmeleri açısından önemsenmelidir. Pek çok aile şirketi kurumsallaşma sorunları, rollerin, iş ve sorumlulukların belirli olmadığı yapıdan kaynaklanan çatışmalar, yolsuzluklar ve kurumsal olmama sebebiyle kredi bulamama gibi dezavantajları sebebiyle iflas etmektedir. Kurumsallaşma aile şirketleri için sürdürülebilirliğin parolası gibi algılanmalıdır. Bu parola aile şirketlerine profesyonelleşmeyi, uzun vadede düşünmeyi, amaç ve vizyon geliştirmeyi ve en

önemlisi planlı hareket etmeyi sağlamaktadır. Aile şirketlerinde var olan kurumsallaşma, diğer şirketlerden biraz daha farklı gerçekleşmektedir. Bunun sebebi ise aile şirketlerinde aile gibi farklı bir kavramın daha yer almasıdır. Özellikle ülkemizde kurumsal yapıya sahip aile şirketlerinin oluşturulabilmesi için kurucu aile büyüklerinin işletme yönetiminde yer almak yerine, şirket içerisinde yönlendirici pozisyona geçmeleri ve ellerindeki gücü belirli bir sisteme ve profesyonellere devretmeleri gerekmektedir (Uzun, 2012a: 3; Yolaç ve Doğan, 2011: 99). Girişimci aile üyeleri icradan çekilerek, Yönetim Kurulu içerisinde yönlendirme ve kontrol etme vasfını yüklenmelidir. Böylece iş tecrübelerini kuruma daha rahat aktarabilecek ve yükledikleri aşırı sorumluluklardan bir nebze de olsa kurtularak rahatça düşünerek karar verebileceklerdir.

Günümüzde pek çok işletme kurumsallaşma konusunda bilinçlenmeye başlamış ve konunun önemini kavrar hale gelmiştir. Karabük Demir – Çelik sektöründe yapılan bir araştırmada yöneticilerin işletmenin kurumsallaşması konusunda fikir sahibi oldukları ve işletmelerini kurallı bir yapıya dönüştürme çabası içerisinde oldukları tespit edilmiştir. Fakat bu anlayış çok ortaklı şirket yapılarında yer bulmaktadır. Şahıs ve aile şirketlerinde ise henüz yeterli bilincin oluşmadığı saptanmıştır. Yetki devretme konusundaki isteksizliğin kurumsallaşma bilincinin oluşturulamamasında önemli bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir (Alkış ve Temizkan, 2010: 89).

Etkin bir kurumsallaşma ancak, bağımsız bir Yönetim Kurulu, proaktif bir Denetim Komitesi, yönetici ücretleri ile hissedar değerini bağdaştıran ücret komitesi, etkin bir şekilde işleyen iç kontrol yapısı, işletmeye uygun olarak oluşturulan etik davranış kuralları, yaptırım gücü yüksek politika ve prosedürler, risk yönetimi, etkili bir iç denetim ve dış denetim sistemlerinin varlığı ile sağlanabilir (Sönmez ve Toksoy, 2011: 83).

3.1.1. Örgütsel Açıdan Kurumsallaşmanın Öğeleri

Bir şirketin kurumsallaşma düzeyinin belirlenmesinde dört farklı unsur kullanılmaktadır. Bunlar (Bilgin, 2007: 33 – 38; Erkan, 2012: 63; Özuysal, 2006: 33 – 38; Selznick, 1996: 275; Sungurtekin, 2008: 58);

- Sadelik,
- Esneklik,
- Farklılaşma ve
- Özerklik şeklinde sıralanabilmektedir.

Yalınlık; Sadelik örgüt içindeki organizasyon yapısının basit olmasıdır. Sadelik gereksinim duyulmayan her şeyden kurtulmaktır. Sadelik kaynak kullanımında az zamanda, az enerjiyle, daha az bir alanda, daha az insan gücüyle mal ve hizmet üretmektir. Bir sistem olarak örgütün tamamının ya da herhangi bir alt sisteminin yapı ve işlev yönünden farklılaşması ile bu sistemlerde çalışanların zihinsel ve duygusal yönelimlerinin değişmesi ve rasyonelliği ön plana çıkarmaları, örgütlerin karmaşıklığını ya da basitliğini belirlemektedir (Özuysal, 2006: 29-30).

Bir örgütün birden fazla alt birimden ve kültürden oluşması süreçlerde karışıklık yaşanmasına neden olabilir. Ancak bir örgütte gerekli noktalarda müdahale etmenin en kolay yolu ise sistemi basitleştirmektir. Çünkü sistemi basit bir hale getirmek söz konusu farklılıkları bütünleştirmeyi kolaylaştıracak ve böyle bir durumda örgütün çevresel değişimlere tepkisi hızlanacak, diğer bir deyişle esnekliği artacaktır. Sade örgüt yapısına sahip olunması; faaliyetlerin yerine getirilmesinde en kısa iş süreçlerinin kullanılması, örgüt politikalarının açık ve anlaşılabilir olması ve oluşturulan farklılıkların bütünleştirilmesi açısından önem taşımaktadır. Çünkü böyle bir durumda örgüt etkinliği artmaktadır (Kurt, 2009: 86-87).

Thompson'a göre işletmenin çevresinde az sayıda rakip, müşteri ve tedarikçi mevcut ise organizasyonda ihtiyaç duyulan ilke ve prosedür de az sayıdadır. Yani işletme sade bir organizasyona sahiptir. Buna karşılık karmaşık bir çevrede bunların miktarı fazladır (Bilgin, 2007: 34) Sonuç itibariyle işletmelerin

etkinliklerinin artırılabilmesi ve karmaşıklıklarının azaltılabilmesi için mümkün olduğunca sade ve yalın bir organizasyona ihtiyaç duyulur. Bu nedenle işletmelerin çevresel farklılaşma düzeyini dikkate alarak sade bir organizasyon yapısı kurmaları kurumsallaşma göstergelerinden biri olarak ortaya çıkar (Özuysal, 2006: 30).

Farklılaşma; İşletmelerin yapısı iç ve dış çevre koşullarına göre değişir. Dinamik, değişken ve belirsiz bir ortamda organizasyonun farklılaşmış olması, kurumsallaşma düzeyinin yüksekliğini artırırken durgun ve belirli bir ortamda organizasyon birimlerinin fazla farklılaşmaması gerekir (Kıran, 2007: 43).

Örgütler değişken ve belirsiz çevre koşulları altında varlıklarını devam ettirmek zorundadırlar. Bu sebeple söz konusu belirsizlikle baş edebilmek için dinamik bir yapıya sahip olmaları gerekmektedir. Belirsizliğin yüksek olması dış çevreden geri bildirim almayı da güçleştireceği için birimler arası farklılaşma gerekli ve önemli bir konu haline gelmiştir (Kurt,2009: 87). Yüksek değişme hızı olan, bilgi alma konusunda belirsizlik bulunan ve geri besleme süresi uzun olan ortamlarda faaliyet gösteren örgütlerin farklılaşma derecesi yüksek olmaktadır. Organizasyon birimleri arasındaki farklılaşma yüksek olduğu ölçüde bütünleşme ihtiyacı da yüksek olmaktadır. Bu ihtiyacı ise sadece kurumsallaşmış organizasyonlar karşılamaktadır (Bilgin, 2007: 35). Diğer bir ifadeyle, farklılaşmanın ve bütünleşmenin yüksek olduğu örgütlerde kurumsallaşma düzeyi de yüksektir. Dinamik, sürekli değişen ve belirsizlik ortamında yer alan bir örgütün farklılaşma düzeyinin yüksek olması kurumsallaşma düzeyinin de yüksek olduğu anlamına gelmektedir (Kurt, 2009: 88).

Esneklik; Karşılıklı ilişkilerin yoğun olduğu durumlarda çevresel unsurlardaki değişimlerin nerede ve nasıl olacağını tahmin etmek zor olacaktır. Dolayısıyla organizasyonların çeşitli kararlar alarak bu değişime uyum sağlamaları güçtür. Söz edilen uyumu sağlayabilen işletmeler ise kurumsallaşma düzeyi yüksek, esnek organizasyon yapısına sahip olan işletmelerdir. Günümüzdeki işletmelerde çevresel ilişkilerin yoğun olması ve çevresel değişme hızının sürekli artması belirsizlik ve dolayısıyla tehlikelerin artmasına da neden olmaktadır. Bu belirsizlik ve tehlikeler işletmelerin varlıklarını tehdit etmekte ve onları risk altına sokmaktadır. İşletmelerin varlığını tehdit eden dış çevre riskleri ya işletmelerin iradesi dışında

meydana gelen tehlikeleri ya da bir fırsat yakalamak ümit ve çabasıyla işletmelerin göze aldığı tehditleri kapsamaktadır. Bu riskler işletmelerin güvenliğine önem vererek faaliyetlerinde daha esnek davranmalarını gerektiren ve bu yolla büyümelerine ve kar sağlamalarına hizmet eden bir araç rolünü üstlenmektedir (Bilgin, 2007: 36).

Çevrede meydana gelebilecek değişimleri önceden sezebilen ve buna göre değişen şartlara uyum sağlayan örgütler esnek örgütler olarak ifade edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında karşısına çıkan tehdit ve fırsatlara duyarlı, söz konusu durumlara göre uyum sağlayabilen örgütlerin uyum problemi de çözümlenmiş olacaktır (Kurt, 2009: 88). Bir şirket çevreye uyum açısından esnek davranışlar içerisinde ise kurumsallaşma düzeyinin yüksek, buna karşın, çevreye uyumda zorlanıyor ve katı davranışlar ortaya koyuyorsa kurumsallaşma düzeyinin düşük olduğu söylenebilir (Kıran, 2007: 44).

Özerklik; Selznick'e göre kurumsallaşmış organizasyonlar kendilerine özgü özelliklere ve ayırt edici yeterliliklere ya da faaliyetler zincirine sahiptirler. Yani bu organizasyonlar diğer organizasyonlara göre ayırt edilebilen ayrı kimliklere sahiptirler. Başka bir deyiş ile kurumsallaşmış örgütler yönetim özgürlüklerini ellerinde bulundururlar. Şöyle ki işletmelerin geleceğine hakim olan sahipler ya da yöneticiler işletme misyonu ve amaçları çerçevesinde yönetsel ve yürütsel kararlarda serbestçe hareket ederek örgütün diğer örgütlerden farklı bir kimlik kazanmasına çalışırlar. Bu noktada kurumsal kimlik kavramının açıklanmasında fayda vardır (Bilgin, 2007: 37). Bir örgütün kendine özgü kuralları ile kurumsal bir kimlik kazanması söz konusu örgütün özerkliğini ifade etmektedir. Örgütün yönetim biçimi, iş yapma usulleri, çevresi tarafından nasıl algılandığı örgütün özerkliği ile ilgili bilgi vermektedir (Kurt, 2009: 88).

Kurumsal kimlik bir firmanın, bir ürün veya hizmetin ismi, logosu, firma binasının genel görünümü, iç dekorasyonu, satış elemanlarının davranış biçimleri, firmanın yönetim şekli, kurumda çalışan yönetici profili ve kalitesi, üretim ve hizmet anlayışı vb. unsurları içeren bir kavramdır. Kurumun toplumsal, politik, ekonomik tutum gibi görsel olmayan ifadelerini de firmanın kim olduğunu ve çevre tarafından

nasıl algılandığını gösterir. Kurumun her yerde tek bir görsel kimliği kullandığı tek çeşit kimlikte firma ve ürünler kolaylıkla anımsanır. Örnek olarak Shell, THY, McDonald's vb. verilebilir. Desteklenmiş kimlikte hem ana firmanın hem de yan kuruluşların ve markalarının kendilerine ait kimlikleri vardır. Bunlara örnek ise General Motors-Opel, Altınyıldız-Beymen, Benetton-Sisley, Koç-Arçelik, Koç-Beko bu tür kimliğe sahiptirler. Son olarak markalaşmış kimlikten bahsedilebilir. Yan kuruluşların her birinin ayrı bir kimliği olduğu markalaşmış kimlikte yan kuruluş ile ana firma arasında bağlantı yokmuş gibi görünür. Bu duruma verilecek örnek ise Unilever-Philip Morris olabilir (Özuysal, 2006: 31). Kısaca, kurumsallaşma düzeyi yüksek olan örgütlerin özerklik düzeyi de yüksek olacaktır (Kurt, 2009: 88).

3.1.2. Örgütsel Kurumsallaşma Süreci

Kurumsallaşma dinamik bir süreçtir. Bu sebeple işletmeler varlıklarını devam ettirebilmek için örgüt yapılarını, hedeflerini ve kullandıkları teknolojiyi değişime uyum sağlayacak şekilde yenilemek zorundadırlar. Yapılan bu yeniliklerin çalışanlar tarafından benimsenip, örgütsel değerler sistemi haline getirilmesinde aşağıda belirtilen süreçler önem taşımaktadır (Kurt, 2009: 88).

Kanunen Tanınma; İşletmeler toplumun devam etmesi ve gelişmesi için önem taşıyan din, töre, inanç, değerler, gelenek ve görenekler gibi toplumsal ilişkileri düzenleyen yasa, tüzük, yönetmelik ve yönergelere de uymak zorundadır (Kurt, 2009: 89). Hukuki yapının getirdiği prosedürlerin baskınlığı, işletmelere örgütsel açıdan zorluklar getirebilmektedir (Yaşa, 2006: 43). Zira TTK, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, İcra ve İflas Hukuku vb. kanunlar örgütlerin iş yapma biçimlerini sınırlandırmaktadır (Kurt, 2009: 89). Bu nedenle şirketler kurumsallaşmak için yasal değişiklikler ve sosyal yaşam gereklerini göz önünde bulundurmak zorundadır. Bu nedenle kurumsallaşma, işletmenin yasal koşulları göz önünde bulundurarak bu koşullara uyması ve bu koşulları benimsemesi olarak ortaya çıkar (Kıran, 2007: 49).

Varlığın Sürekliliği; Şirketlerin varlıklarını devam ettirmeleri, örgütsel ve bireysel amaçların uyum içerisinde gerçekleşmesini sağlayarak ekonomik ve

toplumsal konumlarını güçlendirir. Örgütler faaliyet içinde olacakları sektörün yapısına, kullandıkları teknolojiye, üretim ve dağıtım kanallarının genişliğine göre örgüt içindeki yapıyı belirlemektedir. Diğer bir ifadeyle, örgüt içindeki görevlerin dağılımı örgütün kuruluş amaçlarına göre şekillenmektedir. Ancak değişmekte olan çevre koşulları karşısında örgütlerin var olabilme şartı, iç ve dış çevrenin istek ve beklentilere cevap verebilme yeteneğine bağlıdır (Kurt, 2009: 89).

Şirketler statik bir yapıdan ziyade hedef ve amaçlarına ulaşabilmek için değişen koşullara adapte olabildikleri sürece varlıklarını sürdürebilirler. Kurumsallaşma sürecinde önemli bileşenlerden biri de işletmenin kendi içinde uyumu sağlanarak, değişen koşullarla kendini sürekli yenilemesidir (Güller, 2010: 41). Kurumsal şirketlerde çalışanlar da şirketin varlığının sürekliliği üzerinde odaklanmalı ve şirket varlığını tehdit eden unsurları en aza indirmeye çalışmalıdır. Şirketler ancak statik yapıdan çevre koşullarına uyum gösterebilen dinamik bir yapıya geçerek varlıklarını sürekli kılabilirler (Kıran, 2007: 49-50).

Bireysel-Örgütsel Amaç Uyumu; Örgütler devamlılığını sağlayabilmek için kendi ihtiyaç ve amaçlarıyla çalışanlarının ihtiyaç ve amaçları arasındaki uyumu göz önünde bulundurmalıdırlar. Kişiler başkalarıyla ilişki kurarlarken çoğunlukla kendi ihtiyaçlarını ve çıkarlarını ön planda tutarlar. Bu nedenle örgütlere kendi istek ve ihtiyaçlarını karşılamak için katılırlar ve kendilerine özgü amaçlara ulaşmada örgütlerden faydalanırlar. Örgütlerin de oluşma nedenleri, amaçları ve hedefleri doğrultusunda çalışanlarından yararlanarak ve değişen koşullar doğrultusunda hedeflerini ve amaçlarını yenileyerek devamlılıklarını sağlamaya ve gelişmeye çalışırlar. Birbirlerinden karşılıklı fayda sağlayan bu iki tarafın da kendilerine özgü amaçları ve ihtiyaçları vardır. Bu noktada önemli olan karşılıklı amaçların ve ihtiyaçların uyumlaştırılması ve her iki tarafın da ortak fayda sağlayarak, şirketin geleceğe sağlıklı bir şekilde taşınmasıdır (Güller, 2010: 42). Uyum sağlanamadığı takdirde bir tarafın istek ve beklentileri gerçekleşirken diğer tarafın istek ve beklentileri gerçekleşmeyecektir. Belirli bir zaman sonra bu durum şirket içinde ayrılıklara ve bölünmelere neden olacaktır (Kurt, 2009: 89-90). Ayrılıklar ve

bölünmelerin olduğu örgütte ise etkinlik ve verimlilikten söz edilemez (Kıran, 2007: 50).

Kurumsal Kimlik Kazanma; Bir örgütte sadece biçimsel yapının oluşturulması bir kurum var olması için yeterli olmamaktadır. Bireyler arasındaki uyum ve özdeşleşme hissi bir örgütün kurum olması için gerekli nitelikler arasındadır (Kurt, 2009: 90). Kurum kimliğine sahip olunmasının hem çalışanlar hem de kuruluş için kurumsal hedefin belirli olması, açık iletişim yapılarının sağlanması, motivasyon ve teşviklerin ortaya çıkması, biz duygusunun geliştirilmesi şirket için önemlidir. Çünkü şirket bu şekilde başarıya ulaşır (Yaşa, 2006: 45).

Kurumsal kimlik kazanmada önemli etkenlerden biri organizasyonun yaşıdır. Genç organizasyonlar yeni düzenlemeleri kuruma daha kolay sağlayabildikleri için kurumsal bir kimlik kazanmaları da yaşlı organizasyonlara göre daha kolay olacaktır. Yaşlı organizasyonlarda ise oturmuş alışkanlıkları değiştirmek zor olduğundan yeni düzenlemelere sadece ihtiyaç duyulduğunda gidilecek bu nedenle de yeni bir kurumsal kimlik kurmakta oldukça zorlanacaklardır. Kısaca, kurumsallaşma sürecinin son aşaması, örgütün kendini diğer örgütlerden ayıran farklı bir yapıya yani kurumsal bir kimliğe sahip olmasıdır (Kıran, 2007: 51).

Aile şirketlerinin kurumsallaşması ise değişim ve rekabetin çok yoğun yaşandığı günümüzde varlıklarını korumaları, faaliyet gösterdikleri sektörde ve ülkede söz sahibi olabilmeleri için çok önemlidir. Şirket yönetiminin başına sadece kan bağı olduğu için aile üyelerinin gelmesi yerine şirketin profesyonel kişiler tarafından yönetilmesi şirketin varlığını devam ettirebilmesi için son derece önemlidir. Şirket çok büyümeden ve kontrolü güç bir hale gelmeden gerekli önlemler alınmalıdır. Rekabet sadece üretilen ürün veya hizmet değil, yetişmiş insan gücüyle şirket işleyişinin bir sistem dahilinde yürütülebilmesidir. Daha çok rekabet, daha etkili ve başarılı bir şirket olma yolunda ilerlemedir (Güller, 2010: 43-44).

3.2. AİLE ŞİRKETLERİNDE KURUMSALLAŞMA

Ülkemizde işletmelerimizin tümüne yakını (%95) aile şirketi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu şirketleri kendi aralarında kurumsal ve kurumsal olmayan aile işletmeleri olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür. (Uzun, 2012a: 1). Şirketlerdeki kurumsallaşma süreci ise işletmenin kurumsallaşması ve aile ilişkilerinin kurumsallaşması olmak üzere iki kısımda incelenmelidir. İşletmenin kurumsallaşması, kurumsal işleyiş ve sürdürülebilirliğin sağlanması ile ilgili konuları kapsamaktadır. Amaçlara uygun bir organizasyon yapısının oluşturulması, iş ve görev tanımlarının yazılması, iç yönetmeliklerin hazırlanması, yetki ve sorumlulukların dağıtılarak profesyonel bir yönetim sisteminin oluşturulması vb. süreçler işletmenin kurumsallaşmasını sağlayan temel faaliyetlerdir. Ailenin kurumsallaşması ise, aileyi oluşturan bireylerin bugün, yarın ve gelecekte nerede ve hangi pozisyonda olmaları gerektiğini gösteren bir yapının yazılı olarak belirlenmesi ile ilgilidir (Özkaya ve Şengül, 2006: 111-123). Aile işletmeleri hakkında yapılan bir araştırma, bu işletmelerin kurumsallaşma kriterlerini (Aydemir vd., 2004: 612);

- Sermayenin aile harcamalarına karşı korunması,
- Aile sorunlarının iş sorunlarından tamamıyla ayrı tutulması,
- Ülke içi ve dışı sosyo-ekonomik ve kültürel değişimlerin sürekli incelenmesi ve buna göre işletmeye yön belirlenmesi,
- Aile içi ve aile dışı çalışanların görev dağılımında uzmanlığın esas alınması,
- Personel alımında işin gereklerine uygun seçim ve yerleştirme sisteminin olması şeklinde ortaya koymaktadır.

Turizm sektöründeki aile şirketleri üzerinde Eskişehir ve Alanya’da yapılan bir araştırmaya katılan 26 aile şirketi sahip veya yöneticilerinin en fazla önemsedikleri kurumsallaşma kriterleri, “işletme departmanları arasında iyi bir işbirliği ve iletişim” ve “aile ve iş ilişkilerinin birbirinden ayrılması” olarak belirlenmiştir. Üst yönetimin yaptığı iyi bir iş bölümü, her departmanın yetki ve sorumluluklarının netleştirilmesi kurumsallaşmaya giden yolda önemli adımlardan

biri olarak görülmektedir. Ayrıca stratejik planların hazırlanması da bu yolda önem arz eden konulardandır. Kurumsallaşma, çevre ve piyasa koşullarından da etkilenmektedir. Araştırma sonuçları, çalışmaya katılan turizm sektöründeki aile şirketlerinin kurumsallaşmanın önemine inandıklarını göstermektedir (Kiracı ve Alkara, 2009: 192 – 193 – 194).

Yine Mersin’de faaliyet gösteren 77 KOBİ aile işletmesi üzerinde yapılan bir araştırmada üç grup kurumsallaşma göstergesi belirlenmiştir. Birinci grupta;

- Vizyon ve misyonun belirli olması,
- İş, süreç ve faaliyetler ile görev, sorumluluk ve yetkilerin yazılı olarak tanımlanması,
- Performans kriterlerinin yazılı hale getirilerek çalışanların değerlemeye tabi tutulması,
- Kararların uygulanışına yönelik yazılı politika ve prosedürlerin olup olmadığı,
- Aile üyesi olan veya olmayan tüm çalışanlara yönelik denetimi sağlayan bir iç denetim mekanizmasının var olup olmadığı,
- Aile işletmesi anayasası, yönetim devir planlaması, miras planı, aile meclisi ve bu meclisin yönetim kuruluna girecek aile üyelerini belirlemeye yönelik bir kural dizisinin olup olmadığı,
- Aile dışı profesyonellerin yönetim kurulundaki yer ve önemi,
- İşletme organizasyon yapısının şematize edilip edilmediği,
- İş ve faaliyetlerin belgelenmesi ile ilgili kuralların varlığı ile ilgili konular üzerinde durulmuştur (Çakıcı ve Özer, 2007: 95).

Çalışma kapsamındaki ikinci grup kurumsallaşma göstergeleri ise işletme içi birimler arasındaki iş birliği ve iletişim, işletmeye uygun personel alımı için oluşturulmuş sistemler, işçi performansını değerlendirme çalışmaları, güvenilir çalışma çevresi ve iş ortamı, standart iş ve süreçlerin oluşturulması, uygun eğitim faaliyetleri ve örgüt kültürü ile işlerin kurallara göre yürütülmesidir. Üçüncü grupta ise işletmenin yazılı planları, aile üyesi ya da aile dışı profesyonellerin istihdamı, yetki ve sorumluluk paylaşımları, eğitim ve danışmanlık hizmetleri alma yönündeki

tutumları, ücretlendirme yöntem ve politikaları ve standart belgelerine sahipliği vb. konular yer almaktadır (Çakıcı ve Özler, 2007: 97-99).

Şekil 4: Aile İşletmesinde Süreklilik



Kaynak: ARGE, 2012.

Ülkemizde aile şirketlerinde kurumsallaşma ihtiyacı hızla artmaktadır. İhtiyacın artmasının pek çok nedeni bulunmaktadır. Aile şirketlerinin en önemli sorunu sürekliliğin sağlanamamasıdır. Şirketlerin sürdürülebilir bir yapıya sahip olmalarının yolu kurumsallaşmaktır. Kurulan şirketlerin yaklaşık olarak %80'i kurucu nesil ile birlikte faaliyetlerini sonlandırmakta, her 100 şirketten kalan 20 şirketin ise ancak 3 veya 4 tanesi 3. nesle ulaşabilmektedir (Nayır, 2010: 19). Bunun en önemli nedeni ise şirketin kişilere olan bağımlılığıdır. İşte bu noktada bağımlılığı azaltmak için iyi bir kurumsallaşma planı yapılmalı ve etkili bir yönetim ve planlama ile desteklenmelidir. Bir diğer neden ise aile üyelerinin şirkete değil, şirketin aile üyelerine hizmet etmesidir. Bu, şirket için tehlike unsuru yaratan bir önemli bir faktördür. Aile şirketlerinde, gerek sürekliliğin sağlanabilmesi, gerekse geleceğe dair sağlam adımlar atılabilmesi için değişim sürecine ayak uydurulması gerekmektedir. Bu değişim sürecinin başarısı için aile işletmelerinin; aile, ortaklık ve işin yönetimi ile ilgili konuları birbirinden ayırmaları ve bunlardan her birinin çözümü için ayrı çalışan mekanizmalar oluşturmaları gerekir (Darman, 2012a). Kurumsallaşma kapsamında aile ilişki ve beklentilerinin netleştirilmesi, aile anayasasının hazırlanması, aile konseyinin oluşturulması, yönetim mekanizmalarında rollerin belirlenmesi, Yönetim Kurulu'nun etkinliğinin artırılması ve veraset planına yönelik altyapı oluşturulması gerekmektedir (ARGE, 2012). Ayrıca kurumsallaşmanın

tamamlanabilmesi için kurumsal bir rekabet anlayışının benimsenmesi ve prensiplerinin oluşturulması gerekir (Özkaya ve Şengül, 2006: 111).

Kurumsallaşma konusunda Manisa’da faaliyette bulunan 50 aile işletmesi üzerinde yapılan bir araştırmada şirketlerin kurumsallaşma konusunda belirli girişimlerde buldukları tespit edilmiştir. Ancak şirket sahip ve yöneticileri “aile şirketi anayasası” ile “aile meclisi prosedürü” nün oluşturulması konusunda yetersiz kaldıklarını belirtmiştir. Şirketlerin büyük bir çoğunluğu, “kurumsallaşma” olgusunun, şirketleri için önemli olduklarının farkındadırlar. Ayrıca araştırmanın dikkat çeken bir diğer boyutu ise ikinci kuşak aile üyelerinin eğitim düzeyleri yükseldikçe, işletme ile ilgili plan yapma ile finansmanla ilgili yeni yöntemleri uygulama konusunda aktif girişimde bulduklarını söylemek mümkün olabilir. Birinci kuşak aile üyesi yöneticilerin, ikinci kuşak aile üyesi yöneticilere göre “danışman hizmeti almaya” daha istekli oldukları tespit edilmiştir (Özkaya ve Şengül, 2006: 123 – 124). Bu da şirketlerin konuyla ilgili çaba harcadıklarının göstergesidir. Eğitim düzeyinin artışı ile kurumsal yapıların oluşumu arasında pozitif bir ilişki söz konusu olmaktadır. Araştırma bulgularından da görüldüğü üzere bu konuda şirketlerin eğitilmeleri ve yönlendirilmeleri gerekmektedir.

3.2.1. Aile İşletmesinin Kurumsallaşması

Kurumsal yaklaşım, bir olguyu sosyal – ekonomik, örgütsel ve bireysel düzeylerde inceleyerek yapısal, dinamik ve sembolik etkileşimleri ortaya koymak, öneriler getirmek ve tartışmak anlamına gelmektedir (Özler vd., 2007: 439). Bu nedenle şirketler kurumsal bir yapı inşa etmek ve devamlılığını sağlamak için çevresel etmenleri dikkate alan bir değişim süreci başlatmak zorundadır. Süreç içerisinde; organizasyon yapısında, örgütsel iletişim kanallarında ve şirket dinamiklerinde yenilikçi bir anlayışla çeşitli tadilatlar yapılmalıdır. Kurumsallaşma şirket yapısını sıfırdan tekrar inşa etmek olarak algılanmamalıdır. Bunun yerine mevcut yapıyı yenileme ve yeni düzene uygun hale getirme çalışmaları olarak görülmelidir.

Mülkiyet sahipliği ailede olan işletmelerde kurumsallaşmanın sağlanması için belirli uygulamaların şirkete entegre edilmesi gerekmektedir. Entegrasyonun kısa bir zaman dilimi içerisinde oluşmayacağı bilinmelidir. Kurumsallaşma, şirketin adım adım uygulayacağı süreçlerden sonra ulaşabileceği bir hedeftir. Bu hedefe giden yolda şirketlerin; amaçlara uygun bir örgüt yapısı ve örgüt kültürünün oluşturması, iş ve görev tanımlarını belirleyerek yazılı hale getirmesi, iç yönetmelikleri oluşturması, yetki ve sorumlulukları belirleyerek dağılımın adil bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlaması, profesyonel yönetim anlayışını benimsemesi, iç ve dış denetim sistemlerini oluşturması ve buna yönelik performans değerlendirme sistemi geliştirmesi, şirket içi iletişimi kolaylaştıracak bir iletişim ağı geliştirmesi, çalışanlara yönelik gerçekleştirilecek eğitimleri planlaması ve alınacak danışmanlık hizmetlerini belirlemesi gerekmektedir. Aynı zamanda şirketin yapacağı tüm bu işlemleri, oluşturacağı bir işletme anayasası ile yazılı hale getirmesi gerekmektedir (Alkış ve Temizkan, 2010: 74 – 75; Kırım, 2007: 11; Yazıcıoğlu ve Koç; 2009: 500).

Aile şirketlerinde kurumsallaşma bir örnek ile açıklanacak olursa, İmran Aslan ve Orhan Çınar'ın (2010) yaptığı çalışmayı aktarmak uygun olacaktır. Çalışma KİPAŞ şirketler grubunda bir proje olarak yürütülmüş ve KİPAŞ A.Ş.'nin 2005 yılından 2010 yılına kadarki kurumsallaşma faaliyetlerini içermektedir. Araştırma kapsamında ilk etapta yönetici ve çalışanlarla yüz yüze görüşme ve anket tekniğiyle veri toplanmıştır. Bu veriler ışığında kurumsallaşma faaliyetlerini başlatmak amacıyla sorunlar tespit edilmiş, Türkiye ve dünyadaki tekstil pazarı incelenmiş, kayıtlar da incelenerek gruba yönelik bir SWOT analizi yapılmıştır. Tüm bu ön hazırlıklardan sonra KİPAŞ grubuna ait olan tüm firmaların, oluşturulacak yeni yapı içerisinde kime bağlı olacağı konusunun tespit edilmesi amacıyla finansal analizler yapılmıştır. Yeni yapı oluşturulurken, eski yapı incelenmiş ve örgütlenme kaynaklı sorunları ortadan kaldıracak çözümler aranmış, Türk tekstil sektörünün ve KİPAŞ grubunun SWOT analizi sonuçları dikkate alınmış, iç ve dış analizler yapılarak elde edilen bulgulardan faydalanılmıştır. Oluşturulan yeni yapının asıl amacı kurumsallaşmayı kolaylaştırmak ve KİPAŞ firmasını geleceğe taşımaktır. Proje sonunda grup kurumsallaşmaya karar vererek tüm kurumlarını holding olarak birleştirmiştir. Grupta proje sonrası organizasyon şemasında önemli değişimler

oluşturmuştur. Yönetim kademesinin en üst kısmında bir şirket hissedarlar kurulu oluşturulmuştur, bu kurulun hemen altında Yönetim Kurulu başkanı ve ardından yöneticiler kurulu gelmektedir. Ayrıca işletmedeki her fonksiyon ve kişi için organizasyon el kitabında görev, sorumluluklar, birimlerin temel amaçları, bağlı oldukları birim ve kendisine bağlı birimler ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Bu çalışmanın aktarılmasının sebebi bir kurumsallaşma sürecinin yapılandırılma ve uygulamaya geçirilme aşamasında pratikte yapılan işlemleri ve çalışmalarını kısaca aktarabilmektir. Aşağıda kurumsallaşmaya doğru giden süreçte yapılması gerekenler başlıklar halinde aktarılacaktır. Fakat hatırlatılması gereken nokta bu kavramların aile ilişkilerinin kurumsallaşması ile birlikte yürütüleceğidir. Aile şirketlerindeki kurumsallaşmanın bahsedilen iki kısmı bağlantılı bir şekilde aktarılacaktır.

3.2.1.1. İş Analizleri Yardımı İle İş ve Görev Tanımlarının Yapılması

Kurumsal değişim için organizasyonel anlamda yeniden yapılanma terimi kullanılabilir. Yeniden yapılanma süreci, organizasyonun farklı seviyeleri arasında yeni uygulamaların gerçekleştirilmesine ve ilişkilerin oluşmasına olanak sağlayabilir (Kıran, 2007: 48). İş ve görev tanımlarının oluşturulabilmesi için öncelikle iş analizlerinin yapılması gerekmektedir. Teknolojide, iş yaşantısında ve ticari hayattaki sürekli değişimlere, şirketlerin ayak uydurmaları ve bu değişimi iş süreçlerine adapte etmeleri gerekmektedir. Kurumsallaşma ise bunların süreklilik kazanmasına ve şirket içerisinde sürekli yenilenmesine olanak tanımaktadır. İş analizi;

“işlerin doğru, etkin ve sağlıklı bir biçimde değerlendirilmesi amacıyla, işletme içerisindeki her işin niteliklerini, niceliklerini, gereklerini, sorumluluklarını ve çalışma koşullarını bilimsel yöntemlerle inceleyen, bilgi toplayan bir yöntemdir” (Sümer, 2012).

İş analizlerinin yapılması ve iş tanımlarının oluşturulması personel yönetiminin ana görevleri arasında yer almaktadır. Kurumsal bir yapının

oluşturulabilmesi için yapılan işin ve şirket yapısının her özelliğinin yöneticiler ve Yönetim Kurulu tarafından bilinmesi gerekir. İş analizleri sayesinde şirket içerisinde iş ile ilgili yapılan faaliyetler yeniden belirlenir, bu işe uygun eleman seçim ve istihdam politikaları oluşturulur, verilecek ücret ve eğitimler planlanır ve performans değerlendirme sistemleri oluşturulur (Çelikten, 2005: 127-128). Böylece her birimde yürütülen faaliyetler, gereklilikleri ve aralarındaki ilişkiler ortaya koyularak çalışanları yönlendirmek için iş ve görev tanımları oluşturulur. İş tanımlarının işletmeler için sağladığı yararlar (UIC Human Resources, 2009: 4);

- İş tanımları, yönetimin organizasyonu geliştirmelerine yardımcı olur,
- Çalışanların işletme içerisindeki yerini, mevkiini ve konumunu gösterir,
- İşletmenin iş ile ilgili beklentilerini açık bir şekilde ifade eder,
- Tüm yasal zorunlulukların ortaya koyulmasına yardımcı olur,
- Adaylara yapacakları iş ile ilgili ayrıntılı bilgi sağlar ve
- Ödenecek ücret için temel oluşturur.

Küçük işletmelerde iş tanımlarının yapılması büyüklere göre daha kolay olarak görülmektedir. Bu şirketlerde işler amaçlara göre bölüm, birim ya da departmanlara ayrılmıştır. Böylece çalışanların yaptıkları işler ve işler arasındaki ilişki daha kolay tespit edilebilmekte ve iş tanımları oluşturulabilmektedir. Fakat şirketler büyüdükçe yapılan işlemler karmaşıklaşmaktadır. Bu nedenle iş tanımlarının daha kolay oluşturulması için iş analizleri gerçekleştirilmektedir. İş analizi sırasında toplanan bilgilerin özetlenerek düzenlendiği belgelere “iş tanımı” denir (Yaşa, 2006: 34). Bu belgeler içerisinde bir işin başlangıcından bitişine kadar olan sürede yapılan tüm işler, işlerin özellikleri, diğer faaliyetlerle ilişkileri, işin yapılış şekilleri, neden yapıldığı ile ilgili tüm bilgiler yer almak zorundadır.

“Görev tanımı; çalışanın bir işi nasıl ve neden yaptığını gösteren, işi oluşturan görevleri ve bu görevleri yerine getirecek personelde bulunması gereken nitelikleri belirleyen ve çalışanı yönlendiren yazılı kurallar bütünüdür” (Bilecik Defterdarlığı, 2012).

İş ve görev tanımı birbirini tamamlayan bir sistemin parçaları olarak görülmelidir. İş tanımları, işin kimliği açıklığa kavuştururken görev tanımları işi yerine getirecek bireylerde gerekli olan şartları belirler (Yaşa, 2006: 36). Bunun yanı sıra personelin yerine getireceği görevin sorumluluklarını belirleyerek personeli yönlendiren bir faktördür.

SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkeleri adlı düzenlemesinin 4. bölüm 2. madde 2.2 bendinde iş ve görev tanımlarının yapılması ile ilgili “*Yönetim kurulunun yetki ve sorumlulukları; fonksiyonları ile tutarlı ve hiçbir şüpheye yer bırakmaksızın, her bir yönetim kurulu üyesi, yönetici ve genel kurula tanınan yetki ve sorumluluklardan açıkça ayrılabilir ve tanımlanabilir biçimde şirketin esas sözleşmesinde yer alır. Bu çerçevede yönetim kurulu üyeleri arasında görev dağılımı yapılır. Yönetim kurulu üyelerinin ve yöneticilerin yetki ve sorumlulukları açık ve anlaşılabilir olur; faaliyet raporunda yer alır ve kamuya açıklanır.*” şeklinde bir açıklama yapılarak Yönetim Kurulu'nun öncelikle görevlerinin, yetkilerinin ve sorumluluklarının tüm ayrıntıları ile tanımlanması ve şirket esas sözleşmesine aktarılmasının gerekliliği vurgulanmaktadır.

Aile şirketleri, çalışanların birbirinden yoğun bir şekilde etkilendikleri işletme türleridir. Bu sebeple özellikle aile üyesi çalışanların yaptıkları işlerin tanımlanması ve geliştirilmesi gerekmektedir. Oluşturulan bu iş tanımları kurallar haline getirilmelidir. Kuralların herkes tarafından anlaşılır hale getirilmesi, koordineli ve uyumlu iş ilişkilerinin geliştirilmesine yardımcı olur. Ayrıca kişilerin şirket içerisindeki rollerinin açıklığa kavuşturulması, eş ve aile içi rollerde de karışıklığı önleyerek, iş ve aile rollerinin birbirinden ayrıştırılmasına yardımcı olmaktadır (Alacaklıoğlu, 2009: 91).

3.2.1.2. Yetki ve Sorumluluk Devri

Bir şirket yapısı içerisinde; iş tanımlarının oluşturulmaması veya oluşturulan bu tanımların uygulamaya olması gerektiği gibi aktarılmaması, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmemesi otorite ve rol çatışmalarını beraberinde

getirmektedir. Aile şirketlerinde yetkinin aile yöneticisi olarak görülen kurucunun veya aileden belirli bir grubun elinde olması sorunun ana sebeplerinden biridir (Kurt, 2009: 62). Şirketlerin kurumsallaşabilmeleri için, görev ve sorumluluk yükledikleri uzman çalışanlara profesyonellik çerçevesinde yetki devri yapmaları gerekmektedir (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 501). Bu aynı zamanda profesyonelleşmenin de gereklerindedir. Çalışanların etkin ve verimli bir şekilde çalışmasının sağlanması için, örgütsel yapının yatay ve dikey bir biçimde yetki bağlarıyla bağlanması gerekir (Topaloğlu ve Koç, 2007: 100). Aile şirketi girişimcileri, şirket kuruluşundan itibaren sürekli işin başında olduklarından ve bu süreçte pek çok işi kendileri şahsen yaptıklarından her işe yetebileceklerine inanmaktadırlar. Fakat şirket büyüdükçe yönetim güçleşmekte ve profesyonellere olan ihtiyaç artmaktadır. Girişimcinin işi iyi bilmesi ve kendine olan güveni, çalıştırılacak personelin eğitimine önem vermemesine neden olmaktadır. Eğitim seviyesi yüksek de olsa kişilerin o işi kendinden daha iyi yapamayacağını düşünen yönetici, yetki devretmeye istekli olmamaktadır (Genç ve Deryal, 2006: 404).

“Beceri, kabiliyet, başarı, eğitim düzeyi vb. faktörler dikkate alınmaksızın işin gerektirdiği niteliklere sahip olmayan kişilerin sadece akrabalık ilişkileri esas alınarak şirket içerisinde belirli pozisyonlara getirilmesine ve üst düzey görevlere yerleştirilmesine nepotizm adı verilir” (Özler vd., 2007: 438).

Nepotizm kısaca kayırmacılık faaliyeti olarak adlandırılabilir. Aile şirketlerinde yetki devri yapılırken, işin gerektirdiği niteliklere sahip olmayan, verilen yetkiyi ve sorumlulukları kaldıramayacak kişilere akrabalık ilişkileri dikkate alınarak devrin yapılması ileride şirketler açısından, sorun oluşturacaktır. Devir, kişilerin beceri, kabiliyet, başarı, eğitim düzeyi vb. faktörler dikkate alınarak, bu sorumluluğu yerine getirebilecek kişilere yapılmalıdır. Aksi takdirde şirket içerisinde nepotizm (kayırmacılık) yapılmış olur ki bu şirket içerisindeki çatışmaları arttırarak çalışan motivasyonunun bozulmasına neden olur. Yetki devri konusundaki bir diğer sorun ise şirket sahibinin gelecekte işin başına geçecek halefine elindeki yetkileri devretme konusundaki isteksizliğidir. Girişimciler her zaman şirketlerinin başında olabileceklerini ve hiç kimsenin bu görevi onlardan daha iyi yapamayacağını

düşünürler. Fakat şirket sürdürülebilirliği için haleflerin yetiştirilmesi gerekmektedir. Bunun ise iyi bir devir planı ile olabileceği unutulmamalıdır. Finlandiyalı uzmanlara göre yetki devri planlarında süreç genellikle iki veya üç yıl sürmektedir (Nayır, 2010: 21). Bu süreç içerisinde halefe verilecek şirket içi görevler ile şirket yönetimi konusunda bilgilenmesi sağlanmalıdır. Ayrıca girişimcinin de bu süreç içerisinde elindeki yetki ve sorumlulukları yavaş yavaş yerine geçecek kişiye devretmesi gerekmektedir.

3.2.1.3. Şirket İçi İletişim Sisteminin Oluşturulması

İşletmelerde kurumsal yapıların oluşturulabilmesi için sürekli ve çok yönlü bir iletişim sisteminin kurulması gerekmektedir (Alayoğlu, 2003: 23). İyi bir iletişim sistemi denetim sisteminin daha kolay işlemesine yardımcı olduğu gibi şirket içi dengelerin oluşturulmasında ve ilişkilerin düzenlenmesinde önemli bir yere sahiptir. Fakat bu noktadaki sorun şirketin sahibi veya kurucusu bu dengeler üzerinde önemli bir etkiye sahip olmasıdır (Ok, 2010: 11).

Aile işletmelerinde bazı durumlarda aile fertleri arasındaki iletişim işletmenin asıl amacının önüne geçebilmektedir. Aile üyelerinin akrabalık bağı nedeniyle birbirleri ile olan samimiyetleri diğer çalışanların dışlanmasına neden olabilmektedir. Hatalar görmezlikten gelinebilmekte, ayrımcılık ve kayırma faaliyetleri artabilmektedir. Bu gibi durumlar işletmenin karmaşık bir yapıya dönüşmesine ve dolayısıyla aile işletmelerinin ömrünün diğer işletmelere göre daha kısa olmasına neden olabilmektedir (Yaşa, 2006: 1).

Aile şirketi gibi içerisinde aile unsurunu barındıran işletme yapılarında iyi bir iletişim sisteminin oluşturulması ve kurallara bağlanması önemlidir. İş ve görev tanımlarının yapılarak açık kurallara dönüştürülmesi gibi iletişim sisteminin ve iş ilişkilerinin de açıkça belirlenmesi ve kurallara bağlanması gerekmektedir. Kişilerin birbirlerine nasıl hitap edecekleri, üst – ast iletişiminin nasıl sağlanacağı, sorunların nereye ve nasıl aktarılacağı, çalışanların hangi yönetim kademesine bağlı olarak iş

göreceği ve bu üst ile iletişimi gibi konuların tüm ayrıntıları ile belirlenmesi ve oluşturulan kurallara çalışanların uymasının sağlanması gerekmektedir.

3.2.1.4. İç Yönetmeliklerin Oluşturulması

Kurumsallaşma sürecinde ilk atılması gereken adımlardan biri de iç yönetmeliklerin hazırlanmasıdır. İş ve görev tanımlarının yapılmasının ardından her bir şirket departmanının gerçekleştirdiği faaliyetler ve yerine getirdiği sorumluluklara uygun iç yönetmelikler oluşturulması gerekir. SPK' nun Kurumsal Yönetim İlkeleri başlıklı düzenlemesinin 4. Bölüm 1.4 maddesinde “*Yönetim kurulu, şirket faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye ve iç düzenlemelere ve oluşturulan politikalara uygunluğunu gözetir.*” şeklinde bir açıklama yapılmaktadır. İç yönetmeliklerin oluşturulması ve gözetiminden bu madde sebebiyle yönetim kurulu sorumlu tutulmaktadır.

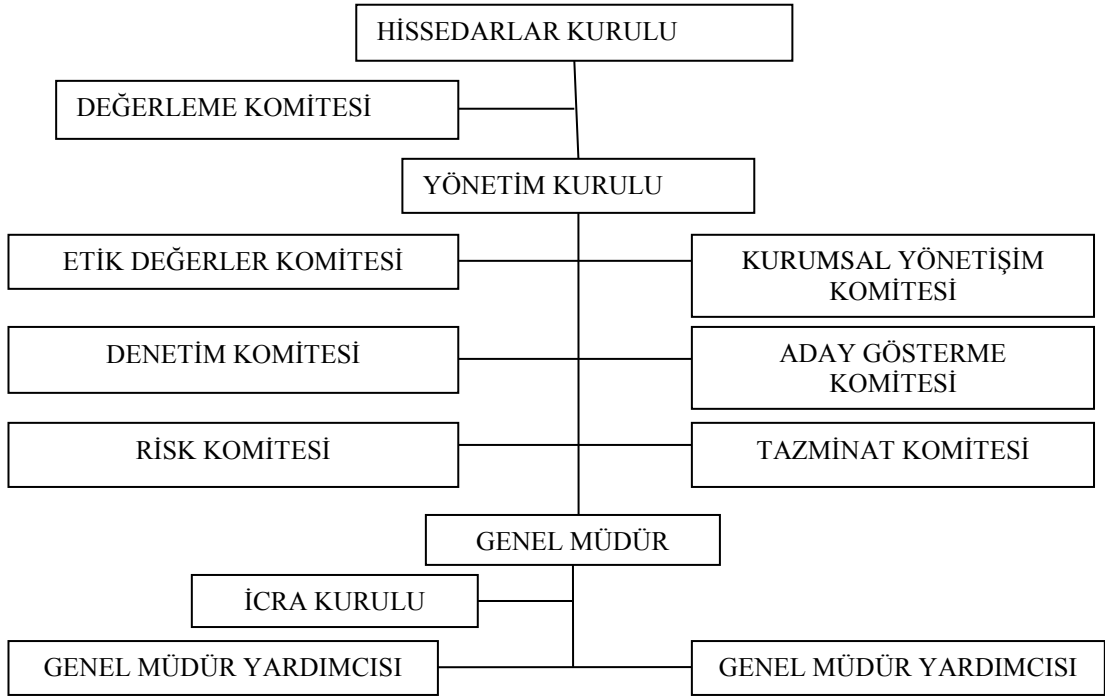
İç yönetmeliklerin hazırlanması ve uygulanması şirket faaliyetlerinin daha rahat bir şekilde yerine getirilmesine olanak sağlamaktadır. Aynı zamanda çalışanların yönlendirilmesine yardımcı olmaktadır.

3.2.1.5. Kurumsal Örgüt Yapısı ve Kültürünün Oluşturulması

Şirketler, sürekli devam eden bir değişim döngüsü içerisinde hayatlarını devam ettirmektedir. Bu döngünün oluşturduğu yenilik ve koşullara uymak şirketler için kaçınılmazdır. Bu nedenle şirketler, organizasyon yapılarını, iş yapma usul ve esaslarını, kullanılan teknolojik ekipmanları değişime uygun olarak yenilemek zorundadır (Kurt, 2009: 88). Organizasyon yapısı açısından değerlendirildiğinde kurumsallaşma, sistem ve ilkelerin belirlenmesi; yapılacak işlerin standart hale getirilmesi, bir işi kimin, nerede, nasıl, hangi yetki ve sorumluluklar ile yerine getireceğinin açık bir biçimde ortaya konulması anlamına gelmektedir (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 501). Bir şirketin hedeflerine ulaşabilmesi için kurumsal bir örgüt yapısı

oluşturması gerekmektedir. Böyle bir yapıda, yapılacak şirket faaliyetlerinin belirlenmesi ve gruplanması, şirket çalışanlarının belirlenmesi ve atanması, yetki ve sorumlulukların tespit edilmesi ve yer, araç, yöntemlerin saptanması gerekmektedir (Kıran, 2007: 68). Bunun sağlanması için ise yapısal esnekliği sağlayarak, değişime adaptasyonu kolaylaştıran örgüt yapılarının oluşturulması gerekir. Esnek bir yapıya sahip, koşullara kolayca adapte olan, çok yönlü ve merkezi olmayan karar alma mekanizmalarına sahip örgütler faaliyet gösterdikleri iş kollarında diğerlerine göre daha başarılı olurlar (Kurt, 2009: 127).

Kurumsallaşma sürecinde organizasyon yapısı yeniden değerlendirmeye alınarak hantal, şirket yapısında işe yaramayan kısımlar yok edilir. Çağa uygun, değişime açık, verimli, yaratıcı ve sorumluluklarını bilen bir örgüt sistemi oluşturulması hedeflenir. Böyle bir yapının oluşturulabilmesi için de bir önceki başlıklarda da anlatıldığı üzere iş tanımlarının uygun bir şekilde oluşturulması, yürütülen faaliyetlere uygun gruplandırmalar yapılarak şirketin departmanlara ayrılması, denetim ve kontrol alanlarının oluşturulması ve paylaşımcı bir yönetim anlayışına uygun olarak astlara yetki devrinin yapılması gerekmektedir (Kıran, 2007: 68). Örgütte hiyerarşik bir düzen içerisinde, profesyonellik çerçevesinde yapılan yetki devri örgüt yapısının oluşumunda temel yapı taşı görevindedir. Bu nedenle özellikle aile şirketlerinde hiyerarşik düzenin uygun bir şekilde oluşumu kurallara bağlanmalı ve kurallar yazılı hale getirilmelidir.

Şekil 5: Şirket İdari Yapılanması

Kaynak: Karpuzoğlu, 2010: 273.

Bilindiği üzere iyi bir örgüt yapısı hiyerarşik düzenin en üst kısmından başlar. İyi yönetilen bir şirketin kurumsallaşma konusunda herhangi bir sorunu olmamaktadır. Ayrıca kaliteli ve uzman bir yönetim kadrosu iyi bir örgüt yapısı oluşturulmasında önemli rol oynamaktadır. Bilinçli yöneticiler kurumsallaşmaya ve sistemli bir örgüt yapısının oluşturulmasına olumlu bakmakta ve destek vermektedir. Şekilde gösterilen örgüt yapısına sahip şirketlerde, her yönetim fonksiyonunun şirket içerisinde üstlendiği görevler belirlidir. Her birime ayrı yetkiler tanınmaktadır. Çalışanların hangi birime karşı sorumlu oldukları, hangi yönetim kademesi ile ne amaçla bağlantı kuracakları vb. konular belirli olduğundan şirket içindeki iletişim kolaylaşmakta, bürokrasi azalmakta ve iş verimliliği artmaktadır. Bunun yanında şirket sahiplerinden oluşan hissedarlar kurulu ise bu yapı içerisinde Yönetim Kurulu'nu denetlemek ve izlemekle görevlidir. Zaten kurumsal bir aile şirketine, şirket sahiplerinin icrada yer almak yerine kurumda yönlendirici ve Yönetim Kurulu'nu denetleyici bir rol üstlenmeleri tavsiye edilmektedir. Örgüt yapısının bu özelliklere sahip olabilmesi için de uygun bir örgüt kültürünün varlığı önemlidir (Kurt, 2009: 127).

Aile şirketlerinde ailenin ve girişimcinin mevcut normları, inançları ve değer yargıları aynı zamanda şirket içinde geçerli olmaktadır. Aile değerleri ve inançları, şirketteki iş yapma usullerini, çalışanlar arası ilişkileri, işlerin yapılması sırasında kullanılan yöntemleri vb. kısacası şirket kurumsal kültürünü önemli ölçüde etkilemektedir. Çalışanların genel olarak aile üyelerinden oluşması da aile içerisindeki kültürel yapının şirket içerisine sürüklenmesine sebep olur. Aile, üyelerini korumak ve büyüme ve gelişmelerine yardımcı olmak üzere tasarlanmış duygusal bir sistemdir. İşletme ise, piyasa gereklerine uyum göstermek, kar etmek ve buna bağlı olarak da büyüme, gelişme, hayatta kalma gereklerini yerine getirmeye çalışan bir organizasyondur. Aile sistemi ve işletme sistemi arasında bu çerçevede oluşan pek çok temel farklılıklar bulunmakta ve sistemlere ilişkin söz konusu farklar da aile şirketlerinde diğer işletme sistemlerden farklı bir kurumsal kültürün şekillenmesine neden olmaktadır. Aile şirketlerinde kurumsal kültür ancak birbirinden farklı bu iki kavramın ortak bir noktada buluşması ile oluşturulabilir. Yani mantık ile duygusallık ortak bir payda da birleştirilmelidir (Yıldırım, 2007: 84-85).

Aile bireylerinin birbirine yakınlığı, karşılıklı anlayışı, ortak geçmişe sahip olmaları, ortak geleceklerini düşünmeleri vb. ailesel değerler, şirket kurum mantığının oluşumunu etkilemektedir. Fakat bu değerlerin işletmeye ve işe uygun bir şekilde yansıtılması gerekmektedir. Önemli olan bu iki ayrı unsurun karşılıklı uyum içerisinde işe yansıtılmasıdır. Hem işin hem ailenin değerlerinin baz alınarak oluşturulduğu örgüt kültürü kurumsal yapıya çok büyük imkanlar sağlamaktadır. Aile üyeleri arasında kan bağı sebebiyle özel bir iletişim bulunmaktadır. Bu iletişim sebebiyle bilgiyi paylaşma ve hızlı aktarma olanağı fazladır. Aile içerisindeki mevcut hiyerarşi nedeniyle kimin söz sahibi olduğu, nerede nasıl davranılacağı, farklı statü ve yeteneklere göre görevlerin nasıl paylaşılacağı bilinmektedir. Bu özelliklerin iş ortamına aktarılması, birbirine güven duyan, derinden bağlı, etkin bir çalışma takımını ortaya çıkarmaktadır. Aynı zamanda bu temel değerlerin iş ortamına aktarılması kurumsal kültürü şekillendirerek rekabetçi bir avantaj sağlamaktadır. Aile üyelerinin geleceğini düşünme ve garantiye alma istekleri şirketi etkileyerek uzun dönemli düşünülmesine imkan tanır. Uzun dönemli yapılan planlar ise şirket

sürdürülebilirliğine olumlu etki sağlayacak müşteri memnuniyetine önem verilmesi, kaliteli ürün üretilmesi, müşteri ile gurur duyulması vb. değerlerin şirket yapısına adapte edilmesine imkan tanır (Vural ve Sohodol, 2004: 328).

3.2.1.6. Profesyonel Yönetime Geçilmesi

Profesyonelleşme tüm aile şirketlerinin sorunu olmamakla birlikte işletme büyümeye başladığında her aile işletmesinin karşılaştığı genel sorunlardan biri olmaktadır. Büyüme ve başarının uyumlu bir şekilde devam edebilmesi için şirketler konuyu sıklıkla gündeme getirmekte ve çözüm aramaktadır. Profesyonelleşme, işletme içerisindeki iş ve işlemlerin uzmanlık esasına dayalı olarak personellere dağıtılması, görev, yetki ve sorumluluk dengesinin uzmanlık esasına göre oluşturulması anlayışıdır. Bunların yanında aile mevcut durumu analiz ederek mantıklı stratejiler geliştirmeli sorumluluk dağılımı ve terfi kriterlerini belirlemeli, terfi için eğitim ve gelişim şartlarını aileden ve aileden olmayan çalışanlara net bir şekilde açıklamalıdır (Dyer, 1989: 234; Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 500).

Bir şirketin profesyonelleşebilmesi için, iş ve görev tanımlarının yapılması, yetki ve sorumlulukların uygun uzmanlara paylaştırılması, iyi bir iletişim ağının kurulması, örgüt yapısının ve kültürünün profesyonelleşme ile uyumlu hale getirilmesi, aile üyelerinin ve şirket çalışanlarının kurulan haberleşme ağı ile bilgilendirilmesi gerekmektedir. Şirket bu anlatılanların varlığı halinde profesyonel bir yönetime ve profesyonellik esasına uygun işletme faaliyetlerine sahip olabilir. Fakat bu aktarılanlar işletmelerde sürekli aynı yanlış algıyı oluşturmaktadır. Aile şirketleri profesyonelleşmeyi, yalnızca aile dışından olan çalışanların şirket içerisinde çalıştırılması veya şirket üst görevlerine getirilmesi olarak algılamaktadır. Bu yanlış algının “Aile üyesi olsun ya da olmasın görev – yetki – sorumluluk dağılımları bilgi, beceri ve alınan eğitimler doğrultusunda gerçekleştirilmelidir.” şeklinde düzeltilmesi gerekmektedir (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 500). Profesyonelleşme ile birlikte oluşan bir diğer sorun ise, aile üyelerinin ağırlıkta olduğu yönetim kurullarının, çalıştırılan profesyoneller tarafından denetlenmek istemeleridir. Ayrıca kuruldaki aile üyeleri genel olarak, yönetimin aile dışından kişilere bırakılmasına sıcak bakmamaktadır. Bu

sebeple verilen yetkilerin kullanımı konusunda, uzman kadrolara sorun çıkarılmakta ve profesyonellerin işe yönelik bakış açıları olumsuz etkilenmektedir (Gümüştekin ve Adsan, 2006: 231; Lin ve Hu, 2007: 1358).

“Aile şirketleri belirli bir büyüklüğe ulaştığında kurum problemlerinin yanında yönetim sorunlarıyla da uğraşmaktadır. Şirketler büyümenin yanında yönetimsel gelişimi de iyi izlemeli ve gelişmesini sağlamaya yönelik önlemler almalıdır. Bu noktada profesyonel yönetim devreye girmektedir. Profesyonel yönetim, işlerin Yönetim Kurulu tarafından planlı bir şekilde yönetildiği şirket yönetim tarzıdır (Özellikle bütçe planları ve stratejik şirket planlarının hazırlanması ve uygulamaya sokularak takip edilmesi önemlidir). Özellikle profesyonel yönetim tarzını benimseyen şirket yapılarında plansal yönetime, yönetim muhasebesine, pazarlama yönetimine, insan kaynakları yönetimine ve bilgi yönetimine önem verilmelidir. Güvenilir bilgi sağlamak için uygun bilişim sistemleri ve kurumsal kaynak planlama sistemleri kullanmak ve oluşturmak gerekmektedir” (Nayır, 2010: 21 – 23).

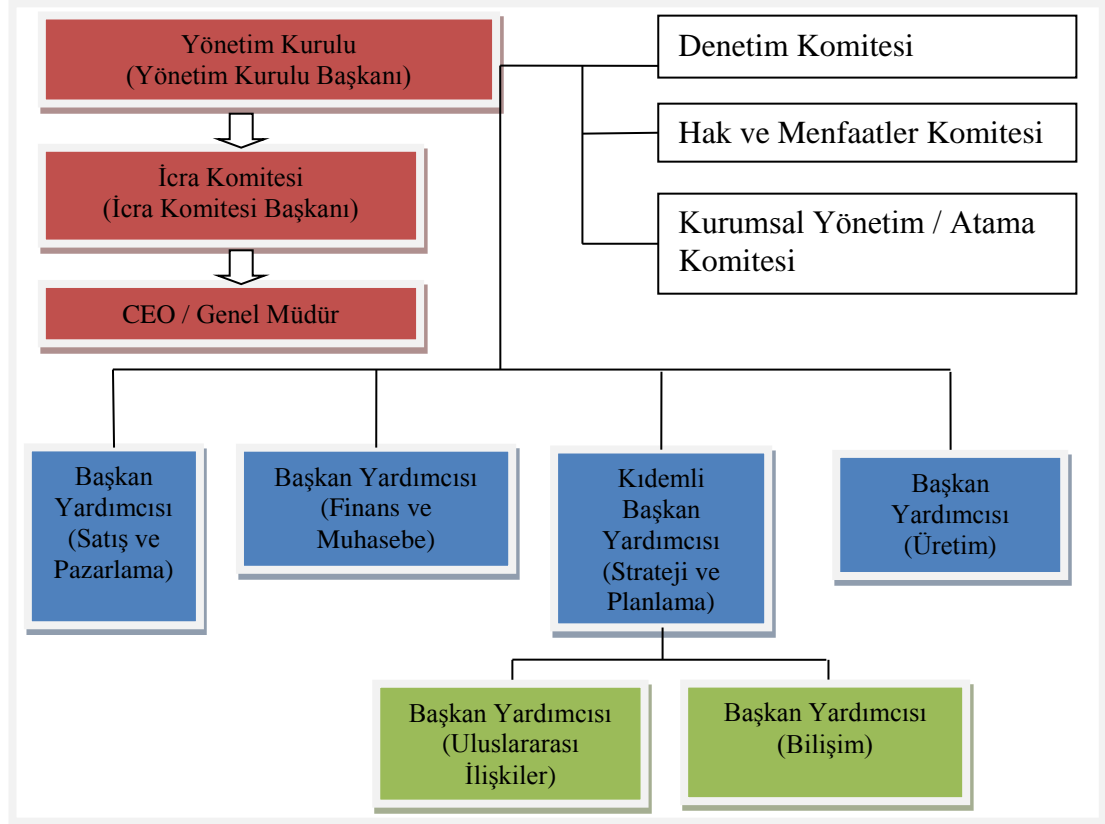
Kurumsallaşmanın getirdiği profesyonelleşme ile birlikte girişimci, yetkilerini dağıtarak kendine vakit ayırabilecek hale gelmelidir. Bu süreçte yönetici, alt kadrolarından gerekli bilgileri alarak bütçeleri değerlendirmeli, yatırımları planlayarak yapılan işlere son noktayı koyan konumuna gelmelidir (Özdilek, 2010: 406).

Tüm bunların yanında aile şirketlerinde profesyonelleşmenin sağlanması için şirketten beklenenler de önemlidir. Genelleme yapılacak olursa bir şirketten beklenen, yüksek kar elde etmek ve firma sürekliliğinin sağlanmasıdır. Fakat ülkemiz aile şirketlerinde bu beklenti daha çok ailesel düşünülmekte, firma ve iş kısmına gereken önem verilmemekte ve şirket kişiliği arka plana itilmektedir. Burada üzerinde önemle durulması gereken konu profesyonelleşmenin yalnızca yetki ve sorumluluk devrinden ibaret olmamasıdır. Şirketin tüm parçalarına (bunun içerisine aile ve ailesel faktörler de dahildir) profesyonel düşünme yetkinliğinin kazandırılmasıdır (Ok, 2010: 11). Bu nedenle aile ve işletme ilişkilerinin düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca profesyonel yöneticilere ilişkin yaklaşımların

kurumsal yönetim kapsamında, ailesel ve şirketsel olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Çalışan profesyonel ile patronun, birebir kurumsal olmayan bir yapıda sürdürülen ilişkisinin sağladığı bazı menfaatler işletmenin kurumsallığını ikinci plana itebilmektedir. Bu nedenle profesyonellerin de kurumsallığa motive olmasına veya onu destekliyor olmasına dikkat edilmelidir (Uzun, 2012a: 2).

3.2.1.7. Yönetim Anlayışı, Yönetime Katılma ve Karar Alma Şekli

Kurumsallaşma sürecini tamamlamış olan işletmeler incelendiğinde, ilk göze çarpan nokta bu işletmelerde demokratik, katılımcı ve esnek bir yönetim anlayışını oluşturmuş olduğudur. Sorumluluğu kısıtlı aktörlere değil, sistemin tamamına yaymak daha kurumsalcı bir yönetim yaklaşımının gereği olup, maddi ve maddi olmayan araçların birlikte kullanımını gerektirmektedir. Kurumsallaşmanın gereği olarak karar alma sürecinde kararlar, katılımcı bir model ile uygulayıcılarında katılımı ile alınır (Özler vd., 2007: 447 – 448; Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 501).

Şekil 6: Kurumsallaşmış Bir Şirkette Bulunması Gereken Yönetim Kurulu Modeli

Kaynak: Darman, 2012a.

Şekilde önerilen yapı, şekil 5’te Karpuzoğlu’nun (2010: 273) önerdiği yönetim yapısından bazı farklılıklar göstermektedir. Ülkemizde, halka açık şirketlerde bile şirket yapıları içerisinde hissedarlar kurulu gibi bir yapılanmanın henüz tam oturmadığı görülmektedir. Yönetim kurulu yapıları değerlendirildiğinde, şirketlerin önemli bir kısmında aile üyelerinin kurul içerisinde ve icrada bizzat yer aldığı görülmektedir. Şekildeki komitelerin sayısı komitenin ihtiyaçlarına göre artırılabilir. Bir diğer fark ise; Karpuzoğlu, (2010: 273) genel müdürü icra kurulunun bağlı olduğu bir yapı olarak tanımlamakta iken Darman (2012a) icra kurulunun altında konumlandırmaktadır. İcra kurulu, şirketin tüm operasyonel faaliyetlerini yürüten üst yönetim kademesidir. Yapılan birçok çalışmada, icra kurulu başkanlığını, icranın başındaki kişi olan genel müdürün yürütmesi tavsiye edilmektedir. Tablolar arasında, konu ile ilgili farklılıklar olduğu düşünülse bile, uygulamada tavsiye edilenler farklılıkları ortadan kaldırmaktadır.

Şekilde belirtilen Denetim Komitesi üç bağımsız, Hak ve Menfaatler Komitesi iki bağımsız, Kurumsal Yönetim / Atama Komitesi iki bağımsız ve bir icracı olmayan üyeden oluşmak zorundadır. Yönetim Kurulu başkanı aynı zamanda Atama Komitesi'nin başkanıdır. Yönetim Kurulu on beş kişiden oluşmaktadır. Bunlardan CEO, altı başkan yardımcısı ve kıdemli başkan yardımcısı icracı Yönetim Kurulu üyeleridir. Yedi adet bağımsız ve icracı olmayan Yönetim Kurulu üyesi bulunmaktadır. Yönetim Kurulu başkanı da icracı değildir. Kıdemli başkan yardımcısı CEO'dur. İcra Komitesi, CEO dahil yedi kişiden oluşur (Darman, 2012a).

Yönetim Kurulu bir şirketin en üst seviyede stratejik karar alma, yürütme ve temsil organıdır. Sürekli ve etkin bir şekilde, şirketin hedeflerine ulaşma derecesini, faaliyetlerini gözden geçirir (Darman, 2012b).

3.2.1.8. Eğitim ve Danışmanlık

Kurumsallaşmanın, iyi bir planlama ve oluşturulan planları uygulama süreci olduğunun bilinmesi gerekir. Burada, ilk olarak şu soruyu sormak gerekmektedir. Kurumsallaşmanın ne olduğunu bilmeyen bir kişi planları uygulama sürecinde ne kadar başarılı olabilir? Bu nedenle kurumsallaşma çalışmaları başlamadan önce planlar hazırlanmalı ve bu planlar içerisinde iyi bir eğitim politikasının hazırlanmasına ve uygulanmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

Kurumsallaşma faaliyetleri kapsamında ilk olarak bu konuda uzman bir danışmandan yardım alınarak kurumsallaşmanın kavramsal olarak ne olduğu konusunda şirket yönetimi ve çalışanlarına eğitim verilmelidir. Fakat bu da yeterli olmayacaktır. Çünkü şirket içerisindeki her departman farklı bir şirket faaliyetini yerine getirmektedir. Yapılan faaliyetlerin daha verimli, karlı ve etkin hale getirilmesi için sistemde yenilikler yapılacak ve çalışanların bu değişime ayak uydurması sağlanacaktır. Bu nedenle yapılan değişimler, kişilerin çalışma alanına göre sürekli olarak çalışanlara aktarılmalı ve gerekli oryantasyon eğitimleri verilmelidir. Ayrıca, yapılan bu yenilikler, yazılı kurallar haline getirilerek çalışanlara yön gösterici bir kılavuz şeklinde dağıtılmalıdır. Oluşturulan bu kılavuz

kurumda yeni işe başlayan personelin kuruma daha kolay adapte edilmesini sağlayarak oryantasyon eğitimlerine katkı sağlar.

Kurumsal bir yapıya ulaşıncaya kadar şirket birçok değişim sürecinden geçmektedir. İş ve görev tanımları yenilenmekte, iç yönetmelikler hazırlanmakta, şirket yapısı ve işleyişine uygun kurallar düzenlenmekte vb. konular standartlaştırılmaktadır. Fakat unutulmamalıdır ki bunları uygulayacak ve uyacak olan şirket çalışanlarıdır. Bu nedenle düzenli aralıklarla şirket çalışanlarının yürütülen kurumsallaşma faaliyetleri ile ilgili bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Kurumsal bir yapı beraberinde uzmanlaşmayı ve profesyonelleşmeyi gerektirir. Profesyonelleşmenin sağlanması için ise çalışanlara yönelik uygun eğitim planlarının hazırlanması gerekmektedir. Her çalışanın yaptığı işe uygun uzmanlaşmayı sağlayacak eğitim ve seminerler düzenlenmeli ve değişime uygun olarak güncellenmelidir.

Eğitim sadece çalışanlara yönelik bir uygulama olarak görülmemelidir. Özellikle aile şirketlerinde mevcut yöneticinin yerine geçecek adayların eğitimi önemsenmesi gereken konulardan biridir. Aile üyelerinin ileride halef olabilmeleri için çeşitli ön koşullar oluşturulabilir. Eğitim konusunda okul veya profesyonel olmak üzere yaptırımlar uygulanarak şirket bütçesinden karşılanabilir (Deloitte ve TKYD, 2012: 9). Ayrıca kurumsallaşma süreci sadece aile üyelerinin veya yöneticinin tek başına yürütebileceği bir süreç değildir. Bu nedenle mutlaka konuda uzman kişilerden destek ve danışmanlık alınmalıdır. Bilgisizce oluşturulan kurumsal yapı şirkete büyük zararlara yol açabilir. Bunun yanında başarısız olan bir kurumsallaşma faaliyetinin şirkete büyük bir maliyet unsuru olacağı unutulmamalıdır.

3.2.1.9. Denetim ve Performans Değerlendirme Sistemleri

Şirketler belirli hedeflere ulaşmak için faaliyetleri doğrultusunda uygulayacakları planlar oluşturmak zorundadır. Planlanan hedeflere ulaşma amacını

güden personelin verim ve başarısının ölçülmesi, planlara ulaşma sürecinin başarısının ölçülmesi ve uygulamadaki planlarda oluşan sapmaların düzeltilmesi denetim faaliyetlerinin görevleri olarak sıralanabilmektedir (Bilgin, 2007: 69). Denetim faaliyetleri sadece personele yönelik gerçekleştirilen faaliyetler olarak algılanmamalıdır. Denetim, iş akış süreçlerini, üretimde kullanılan hammadde kalitesini, üretilen ürünlerin kalite kontrolünü, çalışma ortamının incelenmesini, planlara, yönergelere, kurallara, oluşturulan politika ve prosedürlere uygunluğu denetleyen ve fiziki kontrolleri gerçekleştiren uzun soluklu bir faaliyettir (Meşe, 2005: 37; Özuysal, 2006: 74). Etkin denetim mekanizmasının oluşturulabilmesi için denetim ile ilgili standartların ve prosedürlerin oluşturulması, raporlama sisteminin kurulması, iş akış süreçlerinin, iş ve görev tanımlarının belirlenmesi, geri bildirim sisteminin kurulması, maliyetlerin incelenmesi, gözetimin sürekli olması ve sapmaların zaman geçirilmeden Yönetim Kurulu'na raporlar halinde iletilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda denetim alanları tespit edilmeli ve uygulanacak denetim ve gözetimler aksatılmamalıdır (Atlı, 2007: 52). Hazırlanan raporlar sayesinde yönetim gerekli konularda önlem alabilir ya da örgüt yapısında değişiklikler yaparak yeni politika, plan, prosedür veya uygulamalar oluşturabilir (Meşe, 2005: 37).

KOBİ niteliğindeki aile şirketlerinde küçüklüğün getirdiği avantaj sayesinde şirket yöneticileri veya sahipleri işletme faaliyetleri hakkında tüm bilgiye kolaylıkla sahip olabilmektedir. Bu nedenle denetim alanları üzerinde iyi bir kontrol gücüne sahiptirler (Özuysal, 2006: 76). Bunun yanında yönetici kendine yakın gördüğü aile üyelerini veya çalışanları şirket içinde informal bir denetim aracı olarak kullanabilmektedir. Fakat bu tarz bir yaklaşım ile gerçekleştirilen denetimin sağlıklı sonuçlar vermeyeceği bilinmelidir. Kurumsal bir şirket yapısında yürütme ile kontrol aynı kişilerin veya makamların elinde olamaz (Sungurtekin, 2008: 104). İşi yapan kişi ile denetleyenin aynı olması yanlış ve taraflı sonuçlara sebep olacaktır.

İyi bir denetim çalışmasının yürütülebilmesi için denetim alanları belirlenmeli ve etkin bir şekilde gözetim altında tutulmalıdır. Denetim sürecinde, bir ürün hammadde olarak işletmeye giriş aşamasından, mamul olarak satış aşamasına

gelene kadar sürekli kontrol edilir. Denetim alanlarından ilki ileriye destek verici denetimdir. Bu üretime başlanmadan kaynaklarının miktar ve kalite bakımından belirlenen standartlara uygun olup olmadığının incelenmesine yardımcı olmaktadır. Böylece ileride doğabilecek hatalar için geleceğe yönelik önlem alınabilmektedir (Bilgin, 2007: 69).

Süreçler ve işlemler arasındaki denetimler ise ikinci denetim alanını oluşturur. Ürünün üretim aşamasındaki tüm süreçleri denetime tabi tutulur, kritik noktalarda gerekli önlemlerin alınması sağlanır. Üçüncü denetim alanı ise girdilerin çıktılara dönüştükleri noktalarda yapılan denetimlerdir. Konu ile ilgili uzmanlık derecesine sahip kişiler tarafından yapılan sürekli denetimleri içerir. Denetim faaliyetlerinin uygulanmasındaki bir diğer amaç ise şirket ve çalışan performansının ölçülmesidir. Şirket yönetimi, şirketlerinin ve çalışanlarının performanslarını ölçmek için çeşitli politika ve prosedürler oluşturmalı ve bunları kurallar haline getirmelidir. Değerleme araçları, değerlemenin nasıl yapılacağı ve sonuçların nasıl değerlendirileceği belirlenmelidir. İşletmeler oluşturdukları performans değerlendirme sistemleriyle, işlerin icra edilmesi sırasında çalışanın bilgi, beceri ve deneyimlerini ne ölçüde kullanmaya istekli olduğunu saptamaya çalışmaktadır (Atlı, 2007: 52 – 53). Bunun yanında bu değerlendirme sonucunda ne yapılacağına da belirlenmesi gerekmektedir. Uygun bir ödül – ceza sistemi veya kariyer sistemi düzenlenebilir. Şirket performansını ise iç denetim birimi değerlemektedir.

İç denetim birimi her faaliyetin etkinlik ve verimliliğini, oluşturulan kurallara uygun olarak değerlemeye tabi tutar ve ulaşılan noktayı, belirlenen hedefler ile karşılaştırır. Sonuçları ise, direkt olarak Yönetim Kurulu'na rapor halinde sunmakla görevlidir. İç denetim, şirketin kendi kendini denetlediği ve oluşan sonuçlara göre aksak noktalarda tedbir alınmasını sağlayan, kontrol ve denetim faaliyetleri bütünüdür. Şirket iç denetim faaliyetlerini kendi bünyesi içerisinde bir iç denetçi istihdam ederek gerçekleştirebileceği gibi böyle bir hizmeti veren danışmanlık kuruluşları aracılığıyla da gerçekleştirebilmektedir. Bunun yanında, şirket performansını değerlendirmek ve şirket faaliyetlerindeki etkinliği ölçmek amacıyla şirketler bağımsız denetim kuruluşları tarafından da denetime tabi

tutulmaktadır. SPK'ya tabi halka açık şirketler bunu yaptırmakla yükümlüdür. Bazı şirketler ise bunu yatırımcılarına güven vermek ve fon kaynağı yaratabilmek amacıyla yaptırmaktadır.

Anlatılanlardan da anlaşılacağı üzere şirket genelinde yürütülen denetim faaliyetleri kurumsal bir yapının oluşumu için önemsenmelidir. Yürütülen denetimler, hataların tespitini sağladığından kurumsallaşma süreci içerisinde aksak yapıların düzeltilmesine veya ortadan kaldırılmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca yapılan denetimler kurumsallaşma sürecinin etkinliğini, kontrolünü ve maliyetlerini değerlendirmeye yardımcı olarak şirketin bu süreç içerisinde nerde olduğunu görmesine olanak tanır. Böylece şirket planlarını daha rahat revize edebilmekte ve daha iyi bir planlama süreci yürütebilmektedir.

3.2.1.10. İşletme Anayasası

Bir kurumun işleyişindeki bütün süreçler için uygun kuralların oluşturularak yazılı hale getirilmesidir (Bilgin, 2007: 2 – 3). Bu anayasa, işletme vizyon ve misyonunun yer aldığı, işletmeye ait genel ve özel hedeflerin belirlendiği, iş ve işleyişe ilişkin tüm ilke ve kuralların yazılı olarak ortaya konulduğu temel bir yol göstericidir (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 500). Kısacası organizasyonun ve kurumsallaşmanın tüm faaliyetlerini ve süreçlerini kapsayan el kitabıdır. Çalışanlar, şirket yöneticileri ve yönetim kurulları için yön belirleyici rolü üstlenen uyulması zorunlu kurallar bütünüdür.

Yapılan iş ve görev tanımlarının, sorumlulukların, yetki devrinin, örgüt yapısı ve kültürünün, şirket insan kaynakları politikalarının, amaç ve hedeflerin, profesyonellik gerektiren konuların, istihdam politika ve koşullarının, çalışan eğitimlerinin, alınacak danışmanlık hizmetlerinin, yapılacak denetimlerin tüm ayrıntıları ile hiçbir kuşkuyla mahal bırakmayacak şekilde açıklandığı ve yazılı hale getirildiği şirket işleyiş rehberidir.

Aile şirketleri kurumsallaşmak adına iki ayrı konuda bu çalışmayı yapmak zorundadır. Bunlardan ilki yukarıda da aktardığımız üzere işletme anayasasıdır. İkincisi ise aile anayasası olarak karşımıza çıkmaktadır. İki anayasanın da pek çok ortak ve bağlantılı noktası bulunmaktadır. Aralarındaki temeldeki fark ise; aile anayasası, aile ve ailenin şirket ile olan ilişkilerini kurumsallaştırmak amacını güderken işletme anayasasının, işletmeyi kurumsallaştırma amacıyla hareket etmesidir. İşletme anayasası şirketin faaliyetlerine yönelik işletmede yapısal yenilenmeyi amaçlamaktadır.

3.2.2. Aile İlişkilerinin Kurumsallaşması

Aile şirketleri içerisindeki aile faktörünün etkisi ile yönetim, işleyiş, örgüt yapısı ve iş yapış şekilleri gibi konularda diğer şirketlerden farklı özelliklere sahiptir. İçerisindeki aile faktörü sebebiyle, duygusal bir yapıya sahip olan bu işletmelerin, kurumsal bir yapıya sahip olması ve sistemleşmesi süreci de diğerlerine göre farklılık göstermektedir.

Aile şirketlerinde kurumsallaşma faaliyetleri planlanırken işletmenin kurumsallaşmanın yanında aile ilişkilerinin kurumsallaştırılması da kurumsallaşma planlarına ve faaliyetlerine dahil edilmelidir. Bu tip şirketlerde aile ilişkilerinin kurumsallaşması tepe yönetim ve Yönetim Kurulu'nun belirlenmesi, kurumsal temelin oluşturulması ve bunlarda izlenecek yöntemlerin belirlenmesi ile başlar (Deloitte ve TKYD, 2012: 1).

Peki, bu kurumsallaşma nasıl sağlanmalıdır? Uygulamada bazı farklılıklar olsa da genel olarak uygulanan süreç aile ile yönetim ilişkilerinin düzenlenmesi, aile konseylerinin oluşturulması, aile anayasasının hazırlanması, çatışma yönetimi sistematığının oluşturulması, halef planlamasının yapılması ve hissedar sözleşmesinin hazırlanması şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Süreç içerisinde ilk olarak aile ve yönetim ilişkileri düzenlenmeli ve iş ile aile kavramları birbirinden ayrılmalıdır. Bunu takiben aile ilişkilerini yönetmesi,

yönlendirmesi ve kurallara bağlaması için bir aile konseyi oluşturulmalıdır. Oluşturulan konsey şirket ile aile ilişkilerini düzene sokmak için kendi kurallarını oluşturmalı bunun yanında aile ile şirketin ilişkilerini düzenleyen ve bir sistem haline getiren aile anayasasını oluşturmalıdır. Aile anayasası içerisinde konsey işleyiş kuralları, ailenin yönetim sürecine katılım koşulları, halef seçim ve yetiştirilme kriterleri, şirket içerisindeki çatışmaları önlemek ve mücadele etmek için oluşturulmuş çatışma yönetimi politikaları düzenli bir halde kurallara bağlanmalıdır. Son olarak da mülkiyet ve hisse konularını düzenleyen ve kurallı hale getiren bir hissedar sözleşmesi oluşturulmalıdır. Aşağıda bu kavramlar detaylı bir şekilde aktarılmaktadır.

3.2.2.1. Aile ve Yönetim İlişkisi

Yönetim Kurulu, işletme yönetiminden birinci derecede sorumlu ve yetkili olan şirket birimidir. Kurul idareyi yönlendirmek, izlemek, denetlemek ve stratejik konularla ilgilenmekle görevlidir. Operasyonel konular ise icranın görevidir (Büyükhelvacıgil, 2010: 251). Yönetim kurulları şirket içerisindeki ortak çıkarları gözetmek ve korumak, işletme için uzun dönemde stratejik bir gündem oluşturmak ve şirket genel müdürüne danışmanlık yapmak durumundadır (Kırım, 2007: 49). Şirket için bu birimin kimlerden ve nasıl oluşturulacağı, kurulun üye sayısının belirlenmesi ve bu sayı içerisindeki aile mensubu ve bağımsız üyelerin dağılımının belirlenmesi, kurulda profesyonel uzmanlık gerektiren konuların belirlenerek gerekli istihdamın sağlanması önemli konular arasındadır (Tilevlioğlu, 2006: 15).

Kurumsallaşmanın ilk adımı yönetim şeklinin açıklığa kavuşturulmasıdır. Literatürde üç çeşit yönetim tarzı bulunmakla birlikte kurumsallaşmayı hedefleyen aile şirketlerinde profesyonel yönetim tarzının seçilmesi önemlidir. Fakat burada aile üyelerinin hem icra hem de yönetimde yer almak yerine sadece yatırım ve işletmenin genel politikalarını belirlemede rol alması önemlidir. Şirket sahipleri, yöneticileri belirlemeli ve şirkette hesap soran ve denetleyen konumunda olmalıdır. Bu nedenle icra ve yönetimde aynı anda olması çelişki yaratacaktır. Yönetim Kurulu'nda yer alan kişilerin şirketi genel olarak düşünüp ileriye yönelik kararlar alması gerekirken,

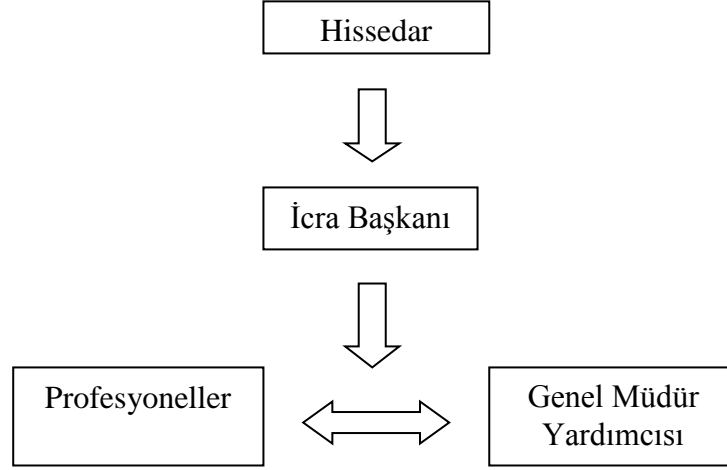
icrada yer alan yönetici konumundaki kişiler Yönetim Kurulu'nun aldığı kararlar çerçevesinde hedeflere ulaşmak için gerekenleri yapmakla görevlidir. Yukarıda da belirtildiği üzere şirket sahipleri, yöneticileri belirleyen ve denetleyen olarak şirket içinde konumlarını oluşturmalı, düzenli olarak iç denetim biriminin yönetim hakkındaki raporlarını ve değerlendirmelerini takip etmelidir. Kurulun performansı belirlenirken verimliliğin yanında kurul üyelerinin yetkinlikleri, uzmanlıkları, şirket yapısı ve vizyonlarına ne denli uygun oldukları da önemlidir (Deloitte ve TKYD, 2012: 2-4).

SPK'nın kurumsal yönetim ilkeleri incelendiğinde bu olay 4. Bölüm, 3. Madde, 3.1.1 bendinde *“Yönetim Kurulu üyeliğine prensip olarak, yüksek bilgi ve beceri düzeyine sahip, nitelikli, belirli bir tecrübe ve geçmişe sahip olan kişiler aday gösterilir ve seçilir. Buna ilişkin genel esaslar şirket esas sözleşmesinde yer alır.”* şeklinde ifade edilir. Bunun yanında 3.1.3 bendinde ise *“Yönetim kurulu üyesi, şirketin faaliyet alanı ve yönetimi konusunda bilgili, özel sektör ve kamuda çalışmak suretiyle deneyim kazanmış, tercihen yüksek öğrenim görmüş nitelikli kişiler arasından seçilir.”* ibaresi bulunmaktadır.

Kurulun oluşumu konusunda üye sayısının miktarı ile ilgili TTK yeni düzenleme ile yönetim kurullarının tek kişiden oluşturulabilmesine (Arslan, 2011: 3) hüküm vermekle birlikte herhangi bir üst limit belirtilmemiş olup kurulun üye sayısı şirket ihtiyaçlarına göre belirlenmeli ve ana sözleşmede bu madde halinde yer almalıdır (Karpuzoğlu, 2010: 21). SPK'nın yayınlamış olduğu, kurumsal yönetim ilkeleri 4. Bölüm, 3. Madde, 3.1.4 bendi içerisinde konu *“Yönetim Kurulu üye sayısı, yönetim kurulu üyelerinin verimli ve yapıcı çalışmalar yapmalarına, hızlı rasyonel kararlar almalarına ve komitelerin oluşumu ve çalışmalarını etkin bir şekilde organize etmelerine olanak sağlayacak şekilde belirlenir.”* şeklinde açıklanmaktadır. Kurul oluşturulurken esnasında yukarıda da bahsettiğimiz üzere kaç kişiden oluşacağı önemli bir faktördür. Özellikle yukarıda bahsedilen uzman – aile üyesi – bağımsız üye dağılımı iyi bir şekilde ayarlanmalıdır. Pek çok yazarın ortak görüşüne göre üye sayısı 5 ile 8 arasında olmalıdır (Deloitte ve TKYD, 2012: 3; Kırım, 2007: 49). Fakat bağımsız kredi derecelendirme kuruluşları olan Standart&Poor's,

Moody's ve Fitch yönetim kurullarının 5 – 9 kişi arasında olmasının uygun olacağını savunmaktadır (Büyükhelvacıgil, 2010: 250). Aile şirketlerinde sahip – yöneticiler Yönetim Kurulu oluşumuna bağımsızlıklarını yitirecekleri veya önemli şirket sınırlarının dışına sızacağı korkusu ile genelde karşı çıkmaktadırlar. Bu nedenle kurulu oluştursalar bile aile üyelerinin ağır bastığı bir Yönetim Kurulu yapısı oluşturmayı uygun görmekte-dirler. Fakat bu, kurulda kararsızlıkların oluşması tehlikesini beraberinde getirmektedir. Bu yüzden yönetim kurullarında en fazla iki veya üç aile üyesinin olması diğerlerinin ise bağımsız üyeler olması tercih edilmektedir. Bu kişiler alanında uzman olan ve başka şirketlerde Yönetim Kurulu'nda görev yapmış, geçiş ve süreklilik konularına hakim, özellikle şirket çalışanı olmayan kişilerden seçilmelidir. Çünkü kurul genel müdürü denetleme yetkisine sahiptir ve şirket ile işçi – işveren bağı olan biri bağımsızlığını yitirmektedir. Ayrıca şirkette kilit yönetim görevlerindeki kişiler de Yönetim Kurulu'nda yer almamalıdır. Kurul üyeleri belirli bir zaman dilimi için görevlendirilmeli ve performans değerlendirmesine tabi tutulmalıdır. Görevini iyi bir şekilde ifa edenler aynı pozisyonda işini devam ettirmeye hak kazanabilmelidir (Kırım, 2007: 49-50). Tüm bunların yanında aile üyeleri halef ilan edilmeden kurul içerisine dahil edilmemelidir. Halef olmadığı halde üyenin kurula sokulması nitelikli profesyonellerin istihdamı konusunda sıkıntılara sebep olabilmektedir (Deloitte ve TKYD, 2012: 3). Aileden kişilerin kurulda daha fazla yer alması uzman personel ve bağımsız üye sayısını azaltabileceği gibi bu kişiler üzerinde baskıya ve yanlış karar verme gibi kötü sonuçlara da sebep olabilmektedir. İdeal bir Yönetim Kurulu'nun şematize edilmiş hali aşağıda yer almaktadır.

Şekil 7: Aile Şirketlerinde Yönetim Kurulu Yapısı



Kaynak: Deloitte ve TKYD, 2012: 3.

Bu kuruldaki hissedarlar icrada görev almamalı, icra başkanı aileden olmalı, genel müdür yardımcısı ise ilerde icra başkanının yerine geçecek aile üyesi olmalıdır. Kurulda profesyonellerin dört kişiden oluşması, kurulun bağımsız üyeleri olması ve aile üyesi haricindeki uzmanlardan oluşması gerekmektedir. Ayrıca kurulda şirket sahibinin arkadaşı, ya da şirketin herhangi bir departmanında çalışan ve şirketin iş yaptığı kişiler bulunmamalıdır. Kurumsallaşma çalışmaları başlatılmadan olayın planlanma aşamasında kurumsallaşmayı adım adım gösteren bir şema oluşturulmalıdır. Bu şemada aile ile iş birbirinden ayrı tutulmalı ve bu nedenle aile konseyi ve Yönetim Kurulu ayrı konumlandırılmalıdır (Deloitte ve TKYD, 2012: 2-3).

Şirket türleri içerisinde aile şirketlerini ayrı bir başlık olarak incelediğimizde yönetim kadrolarında genel olarak aile bireylerinin tercih edildiği homojen bir yapı söz konusu olmaktadır. Fakat bu şirketler açısından bilgili, tecrübeli ve işletmenin çıkarları doğrultusunda hareket edebilme kabiliyetine sahip profesyonellerin daha az tercih edilmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır (Özler vd., 2007: 449). Böyle bir yaklaşım kurumsallaşmayı engelleyebileceği gibi şirket içerisindeki haksız kullanımları, çıkar çatışmalarını ve yolsuzluğu arttırabileceği gibi bunları önleyecek olan iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin işlerliğini bozabilmektedir. Ayrıca bir

diğer sıkıntı ise aile gelenek ve kültürünün şirket Yönetim Kurulu'nu etki altına almasıdır. Bu nedenle yönetim kurullarındaki bağımsız üyelerin sayısının artırılması gerekmektedir. Yönetim Kurulu'nda aile dışı kişilerin bulunması aile ilişkilerinin ön plana çıkmasını engeller (Darman, 2012b).

Kurumsal yapıya sahip aile şirketlerinde, aileden Yönetim Kurulu'nda olacak kişileri aile meclisi belirlemelidir. Burada üzerinde önemle durulması gereken nokta bu karar verilirken aileden bu kurula girecek kişilere bağımsız olma koşulu koyulmalıdır. Ayrıca Yönetim Kurulu alanında uzman profesyonel, şirkette herhangi bir çıkar çatışması yaşamamış ve kurula zaman ayırabilecek kişilerden oluşturulmalıdır (Büyükhelvacıgil, 2010: 251).

3.2.2.2. Aile Konseyi

Kuşaklararası aktarımı başarılı bir şekilde gerçekleştiren şirketlerin çoğu aile ile mülkiyet konularını birbirinden ayırma amacıyla aile konseyi oluşturmuş şirketlerdir. Konsey aile ile ilgili konuların tartışılabileceği bir forum oluşturarak aile ve mülkiyet konularının yönetim kurullarından uzak tutulmasına olanak tanır (Alacaklıoğlu, 2009: 90). Aile şirketlerinde yönetim biraz karışık bir kavramdır. Bu tarz şirketlerin duygusal oluşu ve yönetimde aile bireylerinin yer alması bu karmaşanın ana sebebi olarak gösterilebilir. Fakat kurumsallaşmanın sağladığı önemli fonksiyonlardan biri olan aile meclisinin oluşumu bu karmaşayı engelleyebilecek konuma sahiptir. Böylece aile şirketinde, aile meclisi işin ailesel kısmını, Yönetim Kurulu ise şirket kısmını yönetecektir (Yolaç ve Doğan, 2011: 101). Konseyin Yönetim Kurulu'ndan farkı tüm aile üyelerine açık olmasıdır. Aile üyeleri şirkette çalışsın ya da çalışmasın konseye üye olabilir, düzenli aralıklarla yapılan toplantılara katılabilir. Toplantılarda şirketin ve topluluğun durumu görüşülerek Yönetim Kurulu'na tavsiye niteliğinde kararlar alınır ve gerekli görülen durumlarda uyarı yapılabilir (Büyükhelvacıgil, 2010: 250).

Aile Konseyi, aile içi ilişkileri, ilişkilerin işletmeye etkisini düzenleyen üyeler arasında rahat ve açık iletişimi sağlamakla görevli olan, aile birliğini

korumayı amaçlayan, aile ve işin genel gidişatını kontrol altında tutan, aile ve işin geleceğine yönelik stratejiler oluşturmayı hedefleyen ve tüm aileyi temsil eden 16 yaş ve üzeri tüm birinci derece aile mensuplarının katıldığı aile ve iş geleneklerinde süreklilik sağlamayı kendine vizyon edinmiş bir sistemdir (Fındıkçı, 2008: 200; Deloitte ve TKYD, 2012: 3; Yolaç ve Doğan, 2011: 101). Bu konsey şirkette çalışabilmenin ön koşulu olabilir ve özgür ve açık bir iletişim; aile içi kırılma, kıskançlık, hasımlık ve çatışmaları engellediği gibi beklentileri ortaya koymada kolaylık sağlayarak aile anayasasının daha rahat hazırlanabileceği fikir ve duyguların paylaşılacağı bir kurul haline dönüştürülebilir (Kırım, 2007: 37). Aile meclisinin kurulmasında yatan temel amaç aile ve iş ile ilgili aileyi bilgilendirmek, fikir paylaşımı yaparak, alınacak kararlardaki yanlışlıkları önlemektir (Fındıkçı, 2008: 200). Ailesel sinerji ortamında alınan ortak kararlar işletme ve ailenin geleceği için daha faydalı olacaktır.

Konseyin görevleri arasında; ailesel konuları konuşarak karar verme, ailesel politika ve kurallar belirleme, aile üyelerinin gelişimi için alınacak eğitimleri belirleme, varlıkların uzun dönemde sürekliliğinin sağlanması, aile içi iletişim ve bilgi akışını sağlayabilecek bir ortamın oluşturulması, haleflerin eğitimi ve yönetim kurullarında aileyi temsil edecek kişilerin belirlenmesi gibi konular yer almaktadır (Deloitte ve TKYD, 2012: 3).

Anlatılması gereken bir diğer konu ise bu konseyin nasıl oluşturulacağıdır. Aile konseyi, uygulamada iyi bir aile anayasası hazırlandıktan sonra oluşturulmalı ve aile anayasasını uygulamak ve takip etmek ile sorumlu olmalıdır (Büyükhelvacıgil, 2010: 249-253). Oluşturulan konseye üyelik tüm aile üyelerine açık şekilde konumlandırılmalıdır. Konseye katılım koşullarını genel olarak Yönetim Kurulu belirlemektedir. Belirli aralıklarla toplantılar düzenlenmeli fakat toplantılara katılım konusunda belirli kısıtlamalar oluşturulmalıdır. Fakat aile dışı unsurların konseyde yer almaları uygun olmamaktadır. İşe taraf olan tüm aile üyeleri ile birlikte konsey kuralları oluşturulmalı ve bu kurallar içerisinde toplantı aralıkları ve gündemleri mutlaka belirlenmelidir (Fındıkçı, 2008: 201; Kırım, 2007: 38 – 39). Bazı

durumlarda konseyin etkinliğini arttırmak ve bilgi almak amacıyla tüm üyelerinde rızasıyla konseye dışarıdan danışman davet edilebilir (Büyükhelvacıgil, 2010: 260).

Aile meclisi normal koşullarda genel olarak yılda iki kez toplanmalıdır. Fakat olağan dışı durumların varlığı söz konusu olduğunda meclis Yönetim Kurulu kararı ile acil toplantılar yapabilmektedir. Bazı uzmanlar ise konseyin yılda 3 veya 4 kez toplanmasının uygun olacağını ve bu toplantılarda Yönetim Kurulu'nun aileye bilgi vermesinin doğru olacağını savunmaktadır. Alınan bilgiden yararlanarak aile meclisi Yönetim Kurulu'na tavsiye kararları almakta böylece aile konseyi ile Yönetim Kurulu arasında çift yönlü bir iletişim oluşması sağlanmaktadır. Kurulda yapılan görüşmeler toplantı sonunda rapor haline getirilmeli, diğer kuşaklara örnek teşkil etmesi açısından saklanmalıdır. Yapılan toplantılarda şirket ile ilgili konular, piyasa koşulları, yeni kuşaklara yönelik yapılan çalışmalar, geleceğe yönelik yapılan hazırlıklar, ailenin istek ve beklentileri, sorunlar, şirketin gelecekle ilgili hedefleri ve yapılan yeni yatırımlar tartışılarak genel durum hakkında ailenin bilgi sahibi olması sağlanır. Mecliste alınan kararlara tüm üyeler uymak zorundadır. Bu kararlar şirket Yönetim Kurulu için ise tavsiye ve görüş niteliğindedir. Meclisin asıl amacının iş ve aile üyelerinin geliştirilip geleceğe hazırlanması olması sebebiyle üyelere yönelik eğitim plan ve programları hazırlanması gerekmektedir. Bu programlar ise genellikle çeşitli projeler ile uygulanır hale gelmektedir. Bu projelerde aile üyelerinin çalışması sağlanarak tecrübe kazandırılmaları hedeflenmektedir (Fındıkçı, 2008: 201; Nayır, 2010: 27).

Eğer etkin bir şekilde kullanılabilirse konsey; aile ilişkilerinin kurumsallaşmasını sağlayan ve kurumsal yapıların karşılıklı iletişim ile oluşumuna olanak tanıyan bir yapı olacaktır (Kırım, 2007: 39). Konu ile ilgili pek çok uzman ve araştırmacı iş tanımlarının formal hale getirilmesi, aile anayasa kitapçıklarının hazırlanarak sorumluluk ve yetki dağıtımının sağlanması, Yönetim Kurulu'nda icracı üyelerin haricinde bağımsız kişilerin yer alması veya bu kurula danışmanlık yapabilecek kapasiteye sahip bir kurulun oluşturulmasında şirketlerin kurmuş oldukları konseylerin önemli katkılar sağlayacağını savunmaktadır (Alacaklıoğlu, 2009: 91).

3.2.2.3. Aile Anayasası

Tüm aile üyelerinin birlikte tartışarak temel ilkeleri belirlediği (Alayoğlu, 2003: 87), temel aile değerlerinin, hissedarlık, emeklilik, halef belirleme, evlilik, boşanma, ölüm, miras gibi konuların kurallara bağlandığı (Karpuzoğlu, 2004: 168) bir sistem olan aile anayasası, şirketin yapısının ve faaliyetlerinin işleyişini sistemli ve kurallı hale getiren ve şirket mülkiyet sahiplerini ortak bir noktada buluşturan güçlü araçlardan biridir (Fındıkçı, 2005: 11 – 13). Bir aileye veya ailenin şirket ile olan iletişim ve ilişkilerini düzenlemeye yönelik olarak hazırlanan yazılı ve yazılı olmayan kuralları içeren, aileye evlilik veya kan bağı ile katılacak kişilere yol göstererek üçüncü kişiler ile iletişimde ve şirket ile olan ilişkilerinde yol gösteren, herkes tarafından kabul edilerek uyulan, uyulmadığı takdirde üyelere bazı zorlayıcı yaptırımların uygulandığı kurallar bütünüdür (Büyükhelvacıgil, 2010: 249).

Anayasa oluşturmadaki temel amaç; kurumun faaliyetlerini, gelişti güzellikten kurtararak belirli kurallara göre uygun bir şekilde yönetmektir (Özkaya ve Şengül, 2006: 112). Aile Anayasası sorunları günlük çözmek yerine, ortaya çıkmadan önce çözüm yol ve şekillerinin belirlenerek yazılı hale getirildiği, tüm konsey üyelerinin üç – dört ay üzerinde düşünerek mutabakata vardıkları ve uymayı taahhüt ettikleri kurallar bütünüdür (Nayır, 2010: 28).

Aile anayasasının en önemli özelliği aile ve işletme misyonlarının ortak bir noktada toplanmasına yardımcı olmaktır. Bu misyonun oluşturulması ile birlikte aile üyeleri şirketin var olmasının gerekliliğini ve bu yapı içerisindeki rollerinin şirket amaçlarına ulaşmada yaratacağı etkiyi anlamalarına yardımcı olmaktadır. Misyon oluşturulurken beş adımdan oluşan bir süreç söz konusudur. İlk olarak şirketin gelecekte nerede olmak istediğini belirlemesi gerekmektedir. Bu sebeple amaç, hedef ve bu hedeflere ulaşmak için kullanılacak değer sistemi iyi belirlenmelidir. Bu tanımlamalardan sonra sürekli bir şirket içi eğitim politikası benimsenmelidir. Kurucu beklentileri de göz önünde bulundurularak ailesel değerleri kapsayan plan ve politikalar oluşturulmalıdır (Büyükhelvacıgil, 2010: 249).

Bir aile anayasasında genel olarak şirkete giriş, katılım ve devam etme konularındaki koşullar, paydaş menfaatleri ve kar dağıtımını ile ilgili temel politika ve kıstaslar, devir kuralları ve şirket içi davranış kuralları (Kırım, 2007: 51), işletme ve ailenin büyüme oranları, sürekliliği sağlama için gerekli politika ve kuralların belirlenmesi, işletmede çalışsın ya da çalışmasın aile üyelerine yönelik bir kariyer ve gelecek planı yapılmalı (şirkette çalışmayacak aile üyelerine yapılacak yardım belirlenmelidir), aile üyelerinin beklentilerinin analizi ve kaynaklardan ne oranda faydalanabilecekleri, ortak geçmişin nesiller arasında aktarılması için gerekli politikalar, vb. (Darman, 2012a) bulunması gereken unsurlardır. Fakat bu ilkeler tüm aile üyesi ilgililerin olduğu bir ortamda oybirliği ile alınmalıdır.

Aile anayasasının aile işletmelerine sağladığı faydalar ise;

- Aile üyelerini yönlendiren bir rehber gibidir,
- Üyeler arası iletişimi kuvvetlendirerek ailesel değerlerinin nesiller arası aktarımına yardımcı olur,
- İşbirliği ve yardımlaşmayı teşvik ederek sağlıklı ilişkilerin gelişimine olanak tanır,
- Tarafsız bir yaklaşımla hazırlandığından güven ortamı oluşturur,
- Yöneticilerin işletme olanaklarını kendileri yararına kullanmalarını önleyerek adalet duygusu yaratır,
- Ailenin önceliklerini netleştirir,
- Sinerji yaratır,
- Aile kararlılığını ortaya koyar ve nedenlerini açıklar,
- İşletme performansını arttırarak çalışan tatminine uygun bir iş ortamı sağlamaktır (Deloitte ve TKYD, 2012: 8; Karpuzoğlu, 2004: 160).

Aile anayasası, ailenin iş ile ilgili politika ve prosedürlerini oluşturduğu gibi iş yapma usül ve esaslarını da belirleyerek aile ile iş sistemi arasındaki ilişkilerin daha kurumsal ve resmi hale gelmesine yardımcı olur (Alacaklıoğlu, 2009: 90). Aile anayasası hazırlanırken oluşturulacak politikalarda herkesin katılımı önemsenmeli ve özellikle gençlerin katılımı sağlanmalıdır. Şirketi devam ettirecek olan kişilerin ve genç beyinlerin kararlarda etkili olması şirket geleceği için önemli olmaktadır. Bu

politikalar uzman gözetimi ve desteğinde aile değer, inanç, felsefe ve ilkelerini yansıtabilecek şekilde hazırlanmalıdır (Deloitte ve TKYD, 2012: 9).

Konu ile ilgili dünyanın büyük firmaları arasında yer alan Mitsui ve Baker'in aile anayasalarından örnek vermek doğru olacaktır. Baker anayasasında dikkat çeken temel değerler ve amaçlar olmak üzere iki temel özellik bulunmaktadır. Mitsui şirketinin ilk anayasasını 1600'lü yıllarda Japonya'da yazdığı bilinmektedir ve anayasa aile üyelerinin kişisel özellikleri, büyüme oranı, aile içi iletişim, üyelerin kariyer ve emeklilik planlamaları, ülke sevgisi vb. değerler üzerinde durmaktadır (Büyükhelvacıgil, 2010: 251; İTO, 2010: 27).

3.2.2.4. Çatışma Yönetimi Sistematiği

Çatışma, kişi veya grupların arasındaki anlaşmazlıklardan doğan bir kavramdır. Aile şirketlerinde iş ve aile boyutunun bir arada oluşu, organizasyon içerisinde sahiplik, yönetim ve aile gibi üç farklı konuyu bir araya getirmektedir. İşin içerisinde ailenin yer alması ise hem ailenin iş üzerinde baskın olmasına hem de işletme yapısı içerisinde duygusal bir boyutun eklenmesine sebep olmaktadır ve böyle bir ortamda çatışma kaçınılmazdır (Aykan, 2008: 137 – 138). Çatışma kavramını genel bir bakış açısı ile değerlendirdiğimizde kimi zaman kişilerarası ilişkileri ve bağları geliştiren, kimi zaman ise bu ilişkiyi zayıflatan bir özelliğe sahip olduğu fark edilmektedir. Çatışma potansiyeli her aile şirketinin doğal yapısında bulunmaktadır. Çatışmayı önlemenin en kolay yolu ise öncelikle kabullenmektir (Kırım, 2007: 16). Çatışmaya sebep olacak konular ve bunların nasıl önleneceği konusuna önem verilmelidir. Aile şirketlerinde yöneticiler zamanlarının en az %20'sini çatışma ve çözüm yolları üretme konusuna ayırmalıdır (Bozkurt ve Taşcıoğlu, 2008: 379). Özellikle şirket içerisinde aile anayasası ve aile meclisinin varlığı aile üyeleri arasında çıkabilecek liderlik tartışmalarının önüne geçebilecek en kuvvetli araçtır (Büyükhelvacıgil, 2010: 249).

Çatışmaların engellenmesi ve yönetilmesinde aile bağları ve aile içi iletişim önemli rol oynamaktadır. Yapılan bir araştırmada güçlü aile bağları kurmuş

şirketlerin ortak özellikleri; aile içi bağlılık ve birliktelik, üyelerin karşılıklı saygı ve takdiri, iyi bir iletişim, üyelerin birbirine vakit ayırması, hayata birlikte göğüs germe ve zorlukları birlikte atlatmaktır. Çatışmaları yönetmenin en iyi yolu güçlü bir iletişim ortamı oluşturmak olduğundan aile konseyi bunu etkin bir şekilde yerine getirebilecek önemli bir forum olacaktır. Bu konsey sayesinde çatışmalar büyümeden tespit edilerek çözümler geliştirilecek ve aile ortak kararı aynı sorunların tekrar oluşmasını engelleyecektir. Çatışmaları önleyici bir diğer tedbir ise aile anayasalarının oluşturulmasıdır. Oluşturulan bu anayasada aile üyelerinin oy birliği ile çatışmaya mahal verebilecek konular incelenerek önlem niteliğinde yazılı kural, ilke ve politikalar oluşturulacağından aile içi ve şirket içi çatışma ve tatsızlıklar miktar olarak azaltılabilmektedir. Çatışma yönetimi için geliştirilmiş bir sisteme en güzel örnek olarak büyük bir aile şirketi Cargill'in uygulamaları gösterilebilir. Şirketin çatışmayı önleme planında ilk sırayı şirketin başında iyi bir yöneticinin istihdam edilmesi oluşturmaktadır. Bu yönetici, bilgi ve yeteneklere göre seçileceğinden aile üyesi olabileceği gibi aile dışından da olabilmektedir. Planın ikinci sırasında çalışanlara karşı şirketin göstermek zorunda olduğu mali sorumluluklar gelmektedir. Bu, çalışan bağlılığı ve işlerin devamı için önemsenen örgütsel bir faktördür. Bunu takiben ailenin kontrolü gelmektedir. Aile içinde etkin bir yönetim, şirketteki ilişkileri düzenlemekte ve çatışmaların daha kolay çözülmesini veya ortaya çıkmamasını sağlamaktadır. Karın şirkette tutulması ve sermayenin büyütülmesi kazancı arttıracaktır (Kırım, 2007: 40-43-45).

Aile işletmelerinde çatışmaların yoğunlaştığı alan aile ile şirket ilişkilerinin birleştiği kısımlardır (Yolaç ve Doğan, 2011: 102 - 103). Şirketlerde oluşan çatışmalar üç grupta incelenebilmektedir. Bunlar;

a) **Görev Çatışması:** Bu çatışmaların temelinde şirket çalışan ve yöneticilerinin olaylara farklı açılardan bakışı, fikir ve görüşlerinin birbirine uymaması gibi nedenler bulunmaktadır. Şirket içerisinde alınan kararların kapsamı ile ilgili görüş birliği sağlanamamaktadır (Torun ve Ercan, 2006: 33).

b) **Süreç Çatışması:** Çatışmaların sebebi işin yapılış şekli, sorumlulukların paylaşımı ve uygulanışı ile ilgilidir (Torun ve Ercan, 2006: 33 – 37).

Sistemli bir çalışma ve usul geliştirme yerine babadan görülen yöntemlerle çalışılması, yetki ve sorumluluk paylaşımı konusundaki sınırlılık, finansal faaliyetler ve istihdam konularındaki sıkıntılar çatışma sebepleri olarak gösterilebilmektedir (Yolaç ve Doğan, 2011: 102 - 103).

c) **İlişki Çatışması:** Çatışmaların nedeni kişilerarası uyuşmazlıklar ve problemlerdir. Bu çatışma türü, aile dışı çalışanlar arasında, aile üyeleri arasında veya iki grup arasında olabilmektedir. Fakat bu çatışma gruplarından en önemlisi aile üyeleri arasında yaşananlardır. Aile üyelerinin sürekli bir arada olmaları çatışma ortamının alanını genişletir ve o ortamdaki uzaklaşmak mümkün olmayacağından sorunların ne zaman ve nerede başlayıp – biteceği belirlenmemektedir (Torun ve Ercan, 2006: 33). Çatışmaların temelinde, kurucunun tek kişilik merkezîyetçi yönetim hırsları, iş ile ilgili olan veya olmayan aile üyelerinin işe yönelik müdahaleleri, akrabalara yönelik nepotizm uygulanması, aile dışı çalışanlarla ilişkiler, kuşaklararası farklılıklar vb. konular bulunmaktadır (Yolaç ve Doğan, 2011: 102 - 103).

Performans açısından bakıldığında görev ve süreç çatışmaları verimliliği arttıran ve yapıcı bir rol üstlenirken, ilişki çatışmaları yıkıcı ve yıpratıcı bir çatışma türü olmaktadır (Torun ve Ercan, 2006: 40).

Çatışma sebeplerinin belirlenmesi ve alınan önlemler konusunda İstanbul’da yapılan bir araştırmada yine üç tip çatışma üzerinde durulmuştur. Görev çatışmalarının nedenleri;

- Şirket büyüme kararları,
- Yapılan yatırımların yönetilmesi ve yönlendirilmesi,
- Aile ve iş ile ilgili rollerin bir arada yerine getirilmesinden kaynaklanan rol karmaşası olarak belirlenmiştir.

Süreç çatışmalarının nedenleri ise;

- Sınırlı yetki ve sorumluluk paylaşımı,
- Babadan görme usullerle işin devam ettirilmeye çalışılması,

➤ İstihdam konusundaki sıkıntılar ve finansal faaliyetler ile pazarlama faaliyetlerinin birbirinden farklı şekillerde konumlandırılmasıdır.

İlişki çatışmalarının nedenleri ise;

- Aile üyeleri veya onlara yakın kişilere yapılan kayırmalar,
- Aile çevresinin işe ve çalışanlara müdahale ve yaklaşımları,
- Şirketin aileden olmayan çalışanlar ile ilişkileri,
- Kuşak çatışmaları,
- İş ve aile içerisindeki rollerde meydana gelen karmaşanın yarattığı sıkıntılar,
- Şirket kurucusunun merkeziyetçi ve otoriter yönetimi olarak tespit edilmiştir.

Araştırmada çatışmaların yarattığı olumsuz etkilerin yanında aile üyelerinin birlikte çalışmanın pek çok olumlu yönü olduğunu farkına vardıklarını ortaya çıkmıştır. Üyeler arası güven ortamı, şirkette çalışan aile büyüklerinin bilgi ve deneyimlerinden faydalanılması, gençlere deneyim kazanma fırsatının sağlanması ve bunun gençlere verdiği haz, kuvvetli aile bağları ve ilişkileri sayesinde iş ve görevlerin kolay, hızlı ve doğru bir şekilde yürütülmesi farkına varılan ve önemsenen konulardır. Genel olarak sorun yaşanan konular; şirket içi adalet, rol karmaşası, iş ve aile ilişkilerinin yapısı (sorunun nedeni genellikle, iş ve aile yapılarının iç içe geçmesidir), kimlik bunalımı ve devir sürecidir (Torun ve Ercan, 2006: 33-39-40).

Çatışma yönetimi sürecinde şirkette izlenmesi gereken 5 ana strateji bulunmaktadır. Bunlar; bütünleştirme, uyumlu olma, hükmetme, kaçınma ve uzlaşmacılıktır (Rahim, 2002: 217). Çatışmaların dikkatli ve iyi bir şekilde yönetilmesi hem organizasyonun hem de bu organizasyona üye bireylerin yaratıcılığını artırır, değişimi destekler ve gelişime imkan tanıyan bir örgüt kültürü oluşturulmasına yardımcı olur (Aykan, 2008: 138).

Şirketler çatışma konusuna iyimser yaklaşmamaktadır. Fakat çatışmalar iyi bir şekilde yönetilebilirse ve mantıksal bir süreç izlenirse şirketler için verimli sonuçlar doğurabilmekte ve fırsatları değerlendirme konusunda yardımcı

olabilmektedir. Şirketler çatışmalara üç farklı bakış açısı ile yaklaşabilmektedir. Bunlar (Kırım, 2007: 41-43);

a) **Kaçınma:** Şirket yönetimi, şirket içerisindeki çatışmaları ve bunun yarattığı etkileri görmezden gelerek olaylara karışmaktan kaçınır. Dışarıya karşı ise şirket içerisinde böyle bir ortamın olmadığını yansıtmaya çalışarak, oluşan çatışmaları inkar politikası izler.

b) **Havale Etme:** Bu yaklaşımda ise yönetim, şirket içi çatışmaların olduğunu kabul etmekte, fakat çatışmalara karışmak istememektedir. Bu nedenle genel olarak hakem veya aracı kurulları oluşturularak anlaşmazlıklar çözülmeye çalışılmaktadır.

c) **Yüz Yüze Gelme:** Güçlü bağlara ve bağlılığa sahip ailelerin uygulaması gereken yöntemdir. Ayrıca kurumsallaşmanın ve kurumsal bir yapının göstergesidir. Tarafların problemlerini tespit ederek çözüm yolları üretmelerini sağlar. Ayrıca iletişimin artmasını sağlayarak aynı sorunların tekrar ortaya çıkmasına da engel olur.

Aile şirketlerinde çatışmaya sebep olan faktörler (Aykan, 2008: 139-140; Bozkurt ve Taşcıoğlu, 2008: 377-379; Fındıkçı, 2008: 51-52; Tetik ve Uluyol, 2005: 32-33);

➤ Şirketin, aile ve işletme olmak üzere iki unsurdan oluşması çatışmalara gerekli ortamı hazırlamaktadır. Ailenin duygusal yapısı, işletmenin mantığa dayalı realistik yapısı ile tezatlık oluşturmaktadır.

➤ Aile ve aile içi ilişkiler, çatışmaları daha karmaşık hale getirmektedir. Bunlar arasında, şirket içerisindeki aile ve kan bağı ile ilgili sorunlar ve rol-kimlik çatışmaları en önemlileridir. Bu nedenle gerekli uzlaşma ortamının sağlanması zorunludur.

➤ Aile şirketlerinde, işletme içerisinde aile faktörünün iş ile ilgili konuların önünde tutulması da çatışmalara sebep olmaktadır. Bunlara; nepotizm uygulamaları, kişiler, kardeşler veya üye – aile çatışmaları, üyeler arası adaletsizlikler veya böyle bir düşüncenin hakim olması örnek olarak

gösterilebilmektedir. Burada önemli olan nokta şirket yöneticisinin vereceği duygusal kararlar sebebiyle aile üyeleri arasında oluşacak adaletsizlik düşüncesinin kıskançlığa sebep olmasıdır.

➤ Şirket içerisinde aile ve iş kurallarının birlikte yer alması da çatışmayı tetiklemektedir. İş yerinde iş kurallarının geçerli olması gerekirken aile üyelerinin fazlalığı nedeniyle aile kurallarının etkin olduğu kısımların oluşması çatışmalara sebep olmaktadır.

➤ Kariyer planlaması ve kurumsallaşmanın etkin bir şekilde sağlanamaması çatışmalara yol açmaktadır.

➤ Kuşaklar arası çatışmalar, devir sorunları ve profesyonel yönetici istihdamı konularındaki sıkıntılar çatışma sebebi olarak gösterilebilir.

➤ Aile, mülkiyet ve şirket kaynaklı rol çatışmaları, yönetimden kaynaklanan rol çatışmaları ve rolleri belirleme konusunda yaşanan belirsizlikler şirket içerisinde bir çatışma ortamının oluşmasına yol açar.

➤ Özellikle yönetimde yer alan aile büyüklerinin kontrolü elinde tutma isteği ve merkezîyetçi yönetim anlayışları üyeler üzerinde baskı yaratmaktadır. Fakat yöneticilerin hesap verme ve bilgilendirme konusundaki isteksizlikleri çatışmaları tetiklemektedir. Bunun en önemli nedeni ise aile içi yetersiz iletişimidir.

➤ Ebeveynlerin alt kuşaklara göstermiş olduğu aşırı kuralcı ve koruyucu politikalar sebebiyle aile üyelerinin üzerinde baskı yaratılmasıdır.

Yapılan bir araştırmada şirket içerisindeki çatışmaların çözümünde etkili olabilecek yöntemler (Bozkurt ve Taşcıoğlu, 2008: 377);

➤ Şirket içerisinde ve aile içerisinde etkili bir iletişimin sağlanması,
➤ Şirket içi rollerin eksiksiz ve karmaşaya mahal vermeyecek şekilde belirlenmesi,

➤ İş ve aile kavramlarının tamamen birbirinde ayrılması,

➤ Etkili bir planlama sisteminin oluşturulması (özellikle stratejik planların iyi bir şekilde hazırlanması),

➤ Ödül ve ceza sistemlerinin oluşturulması ve uygulanması,

➤ Kurumsallaşmanın etkin bir şekilde uygulanmasıdır.

Aynı araştırmaya göre aile şirketlerinde en fazla çatışma yaratan konu aile üyeleri arasındaki farklı bakış açılarıdır. Çatışma konusunda çözüm olarak kullanılacak yöntemler ise; işletme planlarının etkin bir biçimde gerçekleştirilmesi sağlanarak oluşacak süreçlerin iyi değerlendirilmesi, iş ve aile rollerinin tanımlanması ve birbirinden ayrılması, iyi bir iletişim ortamı oluşturularak bilgilerin sürekli paylaşımının sağlanacağı toplantıların düzenlenmesi şeklinde tespit edilmiştir. Kurumsallaşmanın çatışma konusundaki önemi yeni kuşakların iş hayatına adım atması ile başlar. Yine aynı şekilde aile üyelerine yönelik yapılan kariyer planlaması ve devir süreçlerinde devam eder. Kurumsal bir yapıda her konu detayları ile birlikte açık bir şekilde aile üyeleri ile paylaşılarak herkesin kabul etmesi sağlanmalıdır. Aksi takdirde her paydaş kendi çocuğunun işte diğerlerine göre iyi olduğunu düşünecek ve daha iyi mevkilere gelmesi gerektiğini savunacaktır. Bu da kardeşler arası çatışmaları ve kişiler arası rekabeti olumsuz yönde etkileyerek şirkete zarar verecektir. Çatışma işletme literatürü bazılarında faydalı, bazılarında ise zarar verici bir unsur olarak algılanmaktadır. Modern yaklaşıma göre şirket içerisinde çatışma ortamı kaçınılmaz olarak görülmektedir. Fakat bu çatışmaların bir fırsat olarak değerlendirilmesi ve iyi yönetimi; organizasyon içerisindeki rekabet, verimlilik ve yaratıcı ruhu geliştirecektir. Klasik görüştekiler ise çatışmaların, yapı ve işleyişi bozucu etkisi olduğunu ve bu sebeple şirketi olumsuz etkileyeceğini savunmaktadırlar (Bozkurt ve Taşcıoğlu, 2008: 378-384).

2008 yılında Kayseri Organize Sanayi Bölgesi'nde çalışan aile şirketleri üzerinde yapılan bir araştırmada çalışmaya katılanlar, şirketlerindeki çatışmaların iş konusunda ve şirket çalışanları arasında yaşandığını ifade etmiştir. Fakat aile üyeleri arasında yaşanan çatışmalar ile normal çalışanlar arasında yaşanan çatışmaların hemen hemen eşit seviyede oldukları tespit edilmiştir. Aynı araştırmada çatışma sebepleri; kurumsallaşma, aile ve iş sisteminin karıştırılması, kaynak ve imkanların paylaşılabilmesi, profesyonelleşme, nepotizm ve kardeş ve kuşak çatışmaları olarak belirlenmiştir. Bu başlıklar altında sorular hazırlanarak katılımcılara sorulmuştur. Araştırma sonucunda, şirketlerde aile anayasasının bulunmaması ve devir planlamasının yapılmamasının çatışmalara sebep olduğu tespit edilmiştir. Şirketlerde aile ve iş sisteminin karıştırılması konusunda herhangi bir sıkıntı oluşmamaktadır.

Araştırma bulguları, kaynak ve imkan paylaşımı ve profesyonelleşme konularında sıkıntılarının olduğunu ve özellikle bayanların şirket yönetim kararlarında etkili olamamaları sebebiyle sorunların yaşandığını göstermektedir (Aykan, 2008: 145-146-147).

3.2.2.5. Devir Planlaması ve Halefin Yetiştirilmesi

Devir planlaması; liderden sonraki aşamada yönetime kimin geçeceğini planlanması, bu kişinin hazırlanması, eğitilmesi, mevcut liderden sonra işletmedeki sorumluluk ve yetki devirlerinin planlanması vb. faaliyetleri içerir. Şirketlerin sürdürülebilir hale getirilmesi ve yetkilerin devredilmesi sürecinde aile dinamikleri, ekonomik ve hukuki süreçlerden ön planda tutulmalıdır (Semerci, 2008: 90). Devretme planının en önemli kısmı, tüm aile üyelerinin bir araya gelerek ortak vizyonu oluşturma sürecidir (Yolaç ve Doğan, 2011: 103). Şirketler için devretme sürecinde, devir planının uygulanmasından sorumlu, şirket geleceğini planlayan ve haleflerin yeteneklerini geliştirmeleri için programlar hazırlayan aile üyelerinden veya aile dışı kişilerden oluşan bir devir komitesinin varlığı önemlidir (Günver, 2010: 391).

İyi bir devir sürecinin oluşturulmasında kurucu, varis ve çevre olmak üzere üç önemli faktör bulunmaktadır. Bu faktörler birbirini etkilemekte ve her biri birbirini tamamlayan ve takip eden süreçleri içermektedir. Kurucu ve varis faktörleri birbiri ile ilişkili ve karşılıklı olarak birbirini etkileyen faktörlerdir. İki unsur arasında üç adımı takip eden bir süreç bulunmaktadır.

➤ Bunlardan ilki, kurucunun devir sürecini başlatma konusundaki isteği ve uygun halefi belirlemesidir. Kurucu, halefini sürece hazırlamak, yönetim ve liderlik metotlarını halefe öğretmek ile sorumludur.

➤ İkinci unsur, varisin kurucuyu devir sürecini başlatmaya ikna etmesi ve kurucuyu bu yönde motive etmesidir. Varisin bu yöndeki isteği ve kendi yönetim tekniklerini uygulama arzusu asilik olarak algılanabilmektedir. Bunun yanında,

bazen kurucunun devir arzusu varisi zorla işin başına geçirmeye yönelik bir süreci başlatabilir.

➤ Üçüncü adım ise kurucunun işe yönelik, yönetim ve liderlik ile ilgili metotları varise nasıl aktaracağını ortak bir platformda belirlenmesidir. Devir planı, şirket bünyesindeki önemli kişilerce kabul görmelidir (Göksel ve Aydın, 2012: 46; Lucky vd., 2011: 110).

Devir sürecini etkileyen bu faktörler Handler'in görüşleriyle uyumluluk göstermektedir. Handler bu süreç içerisinde varisin liderliği üstlenip şef, karar verici konumuna gelmesini, kurucunun ise yetki ve güçten vazgeçip danışman olması gerektiğini savunmaktadır (Handler, 1994: 154).

Türkiye'de de bu sürecin uygun bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ve planlanması amacı ile Karadeniz Bölgesi'nde devir sürecine işletmeleri hazırlamak ve sürecin olumlu bir şekilde atlatılması amacıyla altı basamaklı bir eğitim gerçekleştirilmiştir. Bu eğitim süreci; farkındalık, aşılama, hukuki boyut, finansal boyut, iletişim ve izleme olarak belirlenmiştir.

➤ Birinci basamakta devir süreci ve önemine ilişkin işletmelerden farkındalık yaratılmıştır.

➤ İkinci basamakta halef ve mevcut yöneticilere devrin mantığı, bu sürecin işleyişi ve başarı şartları anlatılmıştır. Farkındalık aşamasında haleflerin iş ve şirket ile tanışması, fırsat ve tehditleri anlayabilecek düzeye gelmesi için bilinçli bir yaklaşım geliştirme hedefi bulunmaktadır. Aile şirketlerinde devir sürecinin nasıl oluştuğu, önemli noktaların neler olduğu konularında bilinçlenme düzeyinin artırılması amaçlanmıştır.

➤ Aşılama aşamasında ise SWOT analizleri yapılarak aile ilişkilerinin ve işletmenin kurumsallaşma araçları tanıtılmıştır.

➤ Üçüncü ve dördüncü basamaklarda ise şirketlere hukuki ve finansal konularda eğitimler verilerek bilgi düzeyleri arttırılmaya çalışılmıştır. Hukuki boyutta ise şirket türleri, kendi şirketinin tanımını yapabilme, şirket kuruluş işlemleri ve hangi yasal düzenlemelere tabi olduğu üzerinde durulmuş, gerekli görüldüğünde miras planı hazırlanabilmesi için gerekli bilgilendirme yapılmıştır.

➤ Beşinci basamakta, şirketlere iç ilişki ve iletişimi düzenleme ve sistemleşme konusunda bilgilendirme yapılmıştır. Bu boyut ise mevcut yöneticilerin haleflerine iç bilgi aktarımını nasıl ve hangi yönlerde yapabileceklerinin öğretilmesini ve devir süreci boyunca gerekli uygulamalara tabi tutulmalarını içermektedir.

➤ Son basamakta şirketlerin devir süreci esnasında onlarla birlikte ve destek olarak sürecin izlenmesi planlanmıştır (Acuner vd., 2012: 246 – 255).

Devir planının en önemli kısmı, tüm aile üyelerinin gönüllü olarak katıldıkları bir toplantının düzenlenmesi ve ortak vizyonun bu toplantıda belirlenmesidir. Bunu takiben gelecek kuşak yöneticilerin seçilmesi ve yetiştirilmesi süreci gelir. Planlarda üyelerin mülkiyet payları, miras planı, işletme sürekliliğinin sağlanması, kurucunun finansal güvencesinin sağlanması, üyelere adil muameleler ve vergi sorunlarına ilişkin çözümler mutlaka yer almalıdır. Devir planlarında yalnızca halefin eğitimi ön planda olmamalıdır. Halefin eğitiminin yanında, aile üyelerinin eğitimi de planlanmalı ve hak ve sorumluluklar üyelere öğretilmelidir. Bu oluşabilecek çatışmaları önlediği gibi ailenin kapalı yapısını şeffaf, adil ve paylaşan bir yapıya çevirir. Zaten şeffaflık ve adillik sağlanması ile birlikte kurumsal yönetim anlamında önemli bir adım atılmış olunur (Günver, 2010: 392).

Yapılan araştırmalarda ülkemizde kurumsallaşmanın temel getirilerinden biri olan halef planlaması ve devir süreci ile ilgili bilincin oturmaya başladığı fakat henüz istenen noktalara ulaşamadığı görülmektedir.

“İstanbul ve Konya’deki aile şirketleri üzerinde yapılan araştırmalarda, şirketlerin az çok bir planlama faaliyeti yürüttüğü ve birçoğunun mevcut liderden sonra yönetime geçecek halefini belirlediği tespit edilmiştir. Ayrıca halefin yetiştirilmesi konusunda belirli politikalar da oluşturdukları saptanmıştır. Şirketlerin yönetimindeki kişiler veya yönetime geçecek haleflerin birçoğu üniversite ve üniversite üzeri eğitimler almakta ve kendini yetiştirmektedir. Bunun yanında bazı şirketler, gelecekteki yönetici adaylarını başka şirketlerde tecrübe kazanması yolu ile hazırlamayı tercih etmektedir. Fakat yine de önemli bir sıkıntı hala devam etmektedir. Devir planlarında mevcut yöneticilerin veya liderlerin işi ne zaman

bırakacakları her zaman belirsizdir. Ayrıca yönetimin aileden kişilere bırakılması mutlak çözüm olarak görülmektedir.” Burada sorulması gereken soru, ailede yönetimi devralabilecek ve bu sorumluluğu kaldırabilecek yeterli eğitim ve yetkinliğe sahip kişiler var mıdır veya olacak mıdır? “Konya’da yapılan çalışmalarda şirketlerin tam anlamıyla dışarı açılmadıkları, bu sebeple eğitim ve kurumsallaşma konularında yeterli seviyelere gelemedikleri tespit edilmiştir. Varislerin belirlenmesinde ise en önemli kriterler olarak dürüstlük, ahlaklı olma, cesaret ve özgüven, işe bağlılık gösterme, karar verme gibi kişilik özelliklerinin ağır bastığı görülmektedir” (Arıcıoğlu vd., 2008: 281 – 287).

Yönetim devri sürecinde lider işi çok geç olmayacak şekilde genç nesle devrederek kılavuzluk ve danışmanlık rollerini üstlenmelidir. Devir süreci önceden planlanarak mirasçılar değerlendirmeye tabi tutulmalı, iş için sürekli eğitilmeli, ailenin temel dinamikleri düzenlenmeli ve yönetim ve yetkiler tüm bu sürecin çıktıları değerlendirilerek devredilmelidir (Semerci, 2008: 90). Fakat mevcut liderin halefini yetiştirme aşamasında koç rolü ile ebeveyn rolünü karıştırmaması gerekmektedir. Yetiştirme sürecinde kurucu, halefe iş heyecanını ve tatmin duygularını aşılmalı, liderin sorumluluklarını öğretmelidir. Yönetim kadrolarına geçecek aile fertleri ve haleflerin iş yerinde veya herhangi bir işte en az üç yıllık bir tecrübe sahibi olmaları uzmanların önerileri arasındadır. Bu süreçte geleceğin yöneticileri iş ile ilgili tecrübe, özgüven ve bağımsız çalışma kabiliyetleri kazanmış olurlar (Günver, 2010: 394-395).

Aile şirketleri devir süreci içerisinde, hem potansiyel adayları belirlemeli hem de bu adayların tercih edilme sebeplerini iyi bir şekilde analiz etmelidir. Bu iki faktör, halef seçimini yapan yöneticiye, yönetim vasıflarını bırakmadan önce seçeceği adayın gerekli bilgiyi elde etme yeteneğini, becerisini ve yönetmek için gerekli yetkinliklerini analiz etme konusunda yol gösterir (Tatoğlu vd., 2008: 159). Yapılan çalışmalar, ailelerin yönetim devir sürecine hazırlık olarak ergenlik dönemlerinden itibaren çocukları işletmeye alarak işe ve işletmeye alıştırmaya çalıştıklarını ve bu yönde politikalar geliştirdiklerini göstermektedir. Böylece çocukların işletmeye karşı olan eğilimlerini olumlu yönde arttırmaktadırlar. Üretim

departmanında eğitimini tamamlayan halefler daha sonrasında sırası ile malzeme alım ve satış departmanlarında eğitimlerine ve görevlerine devam ederler. Bu süreçte, mevcut liderin de halefe yönelik çeşitli sorumlulukları bulunmaktadır. Bu roller, gözetmenlik, öğretmenlik, koruyuculuk ve takdim edici rolleridir. Halefin yaptığı işler gözlemlenir, yanlışlarını nasıl düzelteceği yol gösterilerek öğretilir, karar verme yetisi kazandırılır ve bu kararların sonuçlarını yaşayarak öğrenmesi sağlanır ve süreç boyunca halef gerekli kişilerle tanıştırılarak geleceğe yönelik hazırlıklar yapılır. Yetki devri aşaması ise, liderin halefe yönetimin ustalıklarını öğrettiği ve sorumlulukları yavaş yavaş devretmeye başladığı aşamadır. Bu süreci takiben işten çekilme aşaması gelir. Fakat öncül yine yönetim kurulu başkanı olarak görevlerine devam eder, halef ise genel müdür, genel müdür yardımcısı gibi vasıflarla şirket yönetimine sokulur (Göksel ve Aydın, 2012: 48 – 62).

Geçiş planının aile üyelerine anlatılarak katılımcı bir plan oluşturulmasında aile meclisi önemlidir. Mevcut liderin varlığında gerekli plan hazırlanmalıdır. Hazırlanmaması halinde çatışma, sürtüşme, kavga ve kırgınlıkların oluşması kaçınılmaz hale gelerek bilgi ve ilişkilerin korunması imkansızlaşmaktadır. Başarılı bir geçiş planını yapılırken (Kırım, 2007: 29 – 31 – 33);

- Lider seçim kriterleri anlamlı ve açık bir şekilde belirlenmelidir.
- Oluşturulan yeni planın ne olduğu ve niçin yeni bir lider seçildiği aile üyelerine ve şirket ilgililerine anlatılmalıdır.
- Geçiş sürecine hazırlanılması ve bu sürecin iyi kontrol edilebilmesi için aile içi ve dışı yöneticilerden yardım alınmalıdır.
- Haleflere uygun eğitim imkanları oluşturulmalıdır.
- Devir sürecinin zamanlaması iyi bir şekilde yapılmalıdır.
- Mevcut liderin işten ayrılması için olumlu bir zemin hazırlanmalıdır.

Bu sürece uyum iltimas ve nepotizmi engellediği gibi, yetenekli, gerekli eğitimi almış yetkin kişilerin şirket yönetimine geçmesine ve yönetimde olmasına olanak tanır.

Ayrıca lider seçimi yapılırken bu sürecin daha kolay hale gelmesi ve yönetimin sorumluluklarını kaldırabilecek kişilerin seçimi için belirli kriterlerin oluşturulması gerekir. Bu kriterler (Kırım, 2007: 32);

- Resmi bir eğitim kurumunda eğitim alma koşulu,
- Yabancı dil öğrenme koşulu,
- Şirket içi veya dışında tecrübe edinme koşulu,
- Aile ve şirket içinde gösterilen başarının armağanı olarak yetki ve sorumluluk elde etme,
- Meslekle ilgili bilgileri taze tutmak ve çağın gerisinde kalmamak için sürekli eğitim vb. kriter veya koşullar geleceğin yöneticilerini seçme amacıyla oluşturulabilir ve uygulanabilir.

Halef planlaması bir anlık bir olay olmayan bir süreçtir. Dünya genelinde yapılan araştırmalar bu sürecin ortalama olarak on dört yıl sürdüğünü belirtmektedir. Sürecin oluşumunda hissedarlarında önemli oranda etkileri bulunmaktadır. Öncelikle haleflik planı yapılırken halefliğin icra ve yönetimdeki haleflik ve mülkiyette haleflik olmak üzere iki kısımdan oluştuğu unutulmamalıdır. Bu nedenle bazı durumlarda bu iki yükü tek kişiye yüklemek yanlışlıklara ve sorunlara neden olabilmektedir. Kurumsallaşma ise bu yanlışlığı gidermede önemli çözümler getirmektedir. (Alacaklıoğlu, 2009: 91).

Devir planı yapan şirketlerin ülke içerisindeki firmalara oranı Almanya’da %15, ABD’de %25, Avustralya’da %11’dir (Büyükhelvacıgil, 2010: 252).

Halef seçimi süreci bilindiği üzere önemli ve sıkıntılı bir süreçtir. Pek çok şirket bu süreçte çatışmalar, tartışmalar ve ayrılıklar yaşayabilmektedir. Bazı şirketlerde aday sayısının az olması bu çatışma riskini azaltsa da bunun için belirli tedbirlerin alınması ve sürecin önceden planlanması gerekir. En uygun adayın belirlenmesi için bir deneme ve tecrübe kazandırılma süreci oluşturulmalıdır. Pek çok şirket yönetimi devralacak adaylara ilk etapta Yönetim Kurulu veya icra kurullarında çeşitli görevler vererek bir deneme sürecine sokmaktadır. Bu süreç içerisinde profesyoneller ve aile üyeleri tarafından verilen görevleri adayların yerine

getirip getiremediği ve performansı izlenir. Seçilen bu yöntem ile adaylardan bazıları doğal seleksiyon sonucu elenir. Bu süreç bir yıllık kısa bir süre olabileceği gibi iki veya üç yıllık uzun süreçleri de kapsayabilir (İstanbul Ticaret Odası, 2010: 44).

3.2.2.6. Hissedarlar Sözleşmesi

Hissedar sözleşmesinin aile şirketleri için en büyük yararı şirket sahipliğinin, aile veya aile üyelerinde kalmasına yardımcı olmasıdır. Bu nedenle sözleşme mülkiyet standartlarının oluşturulmasına, hisselerin devri konusundaki kurallara ve devir işlemi sonrasındaki koşullara açıklık getirerek kurallara bağlar (Kırım, 2007: 46). Mülkiyet ve yönetim konuları birbirini etkileyerek ailenin mal varlığını, şirketin ve aile üyelerinin geleceğini tehdit edebilir konuma gelebiliyor (Kurtoğlu, 2006: 161). Bu nedenle konu ile ilgili çalışmaların şirket büyümeden halledilmesi ileride çıkabilecek çatışmaları önleyebilmektedir.

Sözleşmenin en önemli faydası alım – satım koşullarını belirleyen kurallar oluşturmasıdır. Bu sayede şirkette hisse alabileceklerin kimler olacağı, alım – satım olayı sebeplerinin neler olabileceği, hisse satış fiyatının nasıl belirlenebileceği ve oluşabilecek faizlerin ödenme şekillerinin nasıl oluşturulacağı konularına açıklık getirilir. Hissedar sözleşmesinin oluşturulmasında görevli olan kuruluş aile meclisidir. Meclis aile üyelerinin geleceğini ve mülkiyet haklarını korumak maksadı ile aile anayasasında bu konunun düzenlenmesini sağlamakla yükümlüdür. Alım – satım işleminin sebepleri sözleşmenin hazırlanması sürecinde belirlenmeli ve maddeler halinde bu sözleşmede yer almalıdır. Sözleşmeyi tüm hisse sahipleri imzalamalıdır. Bu sebepler; vefat, emekli olma, boşanma, iflas, sakat veya özürlü hale gelme, kişinin şirketteki görevine son verilmesi ve şirket ile rakip olma şeklinde sıralanabilir. Alım – satım işlemleri düzenlenirken aile meclisi mülkiyetin ailede kalmasını esas alan politikalar oluşturmak, yasal ve mali önlemler almakla yükümlüdür (Büyükhelvacıgil, 2010: 262; Kırım, 2007: 47 – 48).

Hissedar sözleşmelerinde satış koşulları belirlenirken hisse fiyatlarının belirlenmesine ve tespitine yönelik yöntemler de en başından belirlenmeli ve

sözleşmeye eklenmelidir. Bunun olmadığı durumlarda danışmanlık şirketlerinden yardım alınmalı ve işletmenin değeri belirli aralıklarla tespit edilmelidir. Hisselerini satmak isteyen aile üyesi bu isteğini ilk olarak konseye bildirmeli ve konu konsey tarafından incelendikten sonra ilk alma hakkı aile üyelerine tanınmalıdır. Oransal eşitliği bozmamak adına devralınan hisse tüm üyelere eşit olarak dağıtılabileceği gibi üyelerin uygun görmesi ve konseyin onayı ile tek bir aile üyesinin satın almak suretiyle hisselerine sahip olabilmesi de mümkün olmaktadır. Tüm bunların yanında ödeme koşulları da belirlenmeli ve sözleşmede bulunmalıdır. Bu hisse satışı yapıldığında ödemelerde vade söz konusu olursa koşullar ve uygulanacak faiz sistemi en başında belirlenmelidir. Ayrıca şirketin tümünün satışı söz konusu olduğunda mülkiyetin ailede kalması hususuna uygun olarak ilk hissedar aile üyelerine gerekli teklif yapılmalıdır (Büyükhelvacıgil, 2010: 262; Kırım, 2007: 48).

Hissedar sözleşmesi ve aile anayasasının bir diğer önemli özelliği ise üyeler arası hisse ve oy dağılımını bozucu etkileri azaltmasıdır. Kişilerin hisselerini satma durumu oluştuğunda aile meclisini haberdar etmeleri sağlanarak karar almadaki oy hakkı eşitliğinin bozulması engellenmektedir. Kişiler istediklerine istedikleri gibi hisse devri yapamamaktadır (Nayır, 2010: 31).

Verilen bilgiler ışığında hissedar sözleşmesi şirketin mülkiyet kısmı ile ilgili olan bu konudaki tedbir ve kuralları içeren, aile meclisi ve aile anayasasının etkili olduğu, hisse alım ve satım işlemlerinin tüm ayrıntısına kadar kurallara bağlandığı bağlayıcı bir metindir. Fakat bu metnin tam anlamıyla yasallık kazanması için şirket ana sözleşmesinde de gerekli kural ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesi hususuna dikkat edilmelidir.

3.2.3. Kurumsallaşmanın Önem ve Faydaları

“Kurumsallaşma veya kurumsallaşamama işletmelerin hem kendi içsel bütünlükleri hem de dış çevre ile entegrasyonları açısından önemlidir”.

Kurumsallaşma düzeyi yüksek olan organizasyonlar çevresel koşullara uyum sağladıktan sonra yapılarını sabitleyerek ve sabitlenen bu yapılarını kişilerden ve örgüte yarar sağlayamayan koşullardan uzak tutarak kurumda yer etmiş olan misyon, amaç, kural ve değerler ile çevrelerini etkileyecekler ve kendilerini kişisel değer ve inançlardan uzak tutacaklardır. (Bilgin, 2007: 28).

“Kurumsallaşma sayesinde kurumlar; otoriteyi, bireyselliği ve bireyci özgürlükleri rasyonel ve yasal bir mantıkla sınırlayan yapılar oluşturur. Böylelikle, nepotizmin işletmenin aileden bağımsız ve ondan daha geniş kurumsal kimliğin kazanılması yönünde oluşturduğu engellerin önüne geçilerek paydaşlar nezdindeki güvensizliğin giderilmesi sağlanır. Bireyselci nedenleri daha çok bireyin rasyonel tercihleri ve objektif çıkarları ile ilgili olarak görmek mümkündür. Bireysel dönüşüm makro çevrede oluşturulan yeni koşullara bağlı olarak bireysel akılcılığın yerine örgütsel akılcılığın yerleşmesi yoluyla kısmen gerçekleşebilir. Sosyal ve kültürel etkenler, toplum içerisinde kurumsallaşmış ve kalıplaşmıştır. Doğal olarak kurumsal çözümler; aile işletmeleri dışında, onların yaşadığı çevre koşullarını değiştirmekten, yeni koşullara adaptasyonu sağlayacak yaptırımlardan oluşabilir. Ekonomik kalkınma ve piyasa etkisi arttıkça nepotizmin önemli bir sorun olmaktan çıkması beklenebilir. Aile işletmelerinin; büyümelerini, birleşmelerini ve aralarında ortak yatırımlara girmelerini teşvik edecek yasal ve finansal araçların; işletmeye yön verme, kaynak farklılaştırma, stratejik planlama yapmalarını sağlama, insan ve finansal sermayelerini zenginleştirme gibi faydalı sonuçları olabilir. Bu sayede nepotizm yerine, kurumsallaşmayı öne çıkaran kültürel ve ekonomik bir dönüşüm gerçekleşebilir” (Özler vd., 2007: 438 – 439).

Kurumsallaşmanın sağlayacağı en temel faydalardan bir diğeri ise; oluşturulan sistem ve uygulanan kurallar sayesinde kendi kendini yönetebilen bir şirket yapısı oluşturulmasıdır. Şirket sahipleri bu yapı sayesinde, şirketi daha kolay kontrol edebilir ve denetleyebilirler (Ersun, 2010: 5 – 6).

Kurumsal bir yapının aile işletmelerine sağlayacağı maddi ve manevi avantajlar şunlardır (Sönmez ve Toksoy, 2011: 58 – 59);

➤ Oluşabilecek krizlere daha dayanıklı bir işletme yapısı oluşturarak, krizlerin daha kolay atlatılmasına yardımcı olur.

➤ Performans ve rekabet gücünü artırır.

➤ Şirket itibarını ve şirkete olan güveni artırır.

➤ Özellikle yurt içi ve dışı ortaklıkların kurulmasını kolaylaştırır.

Böylece şirket finansman sıkıntısı çekmeden büyüme imkanına kavuşur.

➤ Düşük maliyetli finansal kaynak bulma avantajını elde eder ve uluslararası sermaye piyasalarından kaynak sağlayabilir.

➤ Şirket değeri artırılarak sürdürülebilirlik ve gelecek kuşaklara devir daha kolay sağlanabilir.

Kurumsallaşma sayesinde işletmeler belirli amaç ve hedefler doğrultusunda, belirli ilke ve değerler çerçevesinde yönetilebilmektedir (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 500). Örgüt özel bir karaktere bürünme ve kendine has bir kimlik kazanma eğilimi gösterir, ayırt edici bir yetenek veya bazen içyapısına yerleşmiş bir yeteneksizlik kazanır. Ayrıca kurumsallaşma sürecinin maliyet ve avantajlarını izlemek ve kontrol etmek liderin sorumluluğundadır. Şirket kurumsallaşma ile birlikte yeni durumlar veya talepler karşısında mevcut yapı ve uygulamalarından vazgeçebilme veya değişime ayak uydurma yeteneğine sahip olur (Yolaç ve Doğan, 2011: 97).

Başarılı aile işletmelerinin özelliklerine bakıldığında ise, öne çıkan temel karakteristikler;

➤ İşletme ve aile arasında net bir sınır oluşturmak,

➤ Devir planı oluşturmak,

➤ İş planları ve stratejik planlar oluşturmak,

➤ Düzenli olarak aile üyeleriyle ve çalışanlarla toplantılar yapmak,

➤ Çatışmaları çözmek için yöntemler geliştirmek,

➤ Şirket dışı danışmanlardan destek almaktır (Kleiman ve Colon, 2011).

Etkin bir kurumsallaşma sayesinde işletmede kontrol sağlanarak, iş bölümü, örgüt düzeni ve sisteminin daha sağlıklı işlemesi sağlanır. Kurumsal yapının getirisi olarak işin büyümesi ve devamlılığı sağlanır. İşletme amaçlarına ulaşmak kolaylaşır

ve hata olasılığı standartlaşma sebebiyle aşağı seviyelere düşer. Yetki ve sorumluluk alanları netleştirilerek profesyonellere eşit şekilde dağıtımı sağlanır. Bu tarz bir yapıda kararlar daha kolay ve hızlı alınır. İş planları açık ve net bir şekilde hazırlanabilir. İşletmenin dışa açılması kolaylaşarak kredi bulma imkanları artar. Herkesin rahatça fikrini dile getirebileceği bir sinerji ortamı yaratılır ve bu da verimliliği arttırır (Ulukan, 2005: 34 – 35).

Aile şirketleri kurumsallaşma ile birlikte eski usul, haksız rekabetin yoğun olduğu ve kayırmaların hat safhada olduğu ataerkil yapılardan, demokratik ve eşitlikçi kurumsal yapılara geçmeye başlamıştır (Pazarcık, 2004: 36).

3.2.4. Aile Şirketlerinde Yaşanan Kurumsallaşma Sorunları

Günümüz aile şirketlerinde yaşanan sorunlardan en günceli kurumsal yapıların oluşturulamamasıdır. Aile şirketlerinin kurumsallaşamamasının en önemli nedenleri arasında çevresel baskı ve değişime ayak uyduramamaları, yenilikçi ve değişime açık bir şirket yönetim politikası oluşturamamaları, aile üyelerinin gelecek korkusu sebebiyle stratejik düşünmemeleri ve bilişim sistemlerine gereken önemin verilmemesi gösterilebilir. Aile şirketlerinde sorumluluk ve yetkiler belirli kişilerin elinde olduğundan, kurumsallaşmanın şirketin tümüne yayılması neredeyse olanaksız hale gelmektedir. Bu nedenle şirketin en üst mekanizmasından en alt kısımlarına doğru köklü bir değişim ve yenilenme hareketi başlatılmalıdır (Özler vd., 2007: 449). Bilgisizlik, kurumsallaşma faaliyetlerinin maliyet olarak algılanması ve sağlanacak faydaların göz ardı edilmesi, aile ilişkilerinin iç içe geçerek profesyonelleşmeye sorun oluşturması (Çakıcı ve Özer, 2007: 87), profesyonellere gerekli çalışma koşullarının oluşturulamaması, halef planlaması ve yetiştirilmesi konusunda iyi bir sistemin şirket içerisinde yerleştirilememesi, yetki devri vb. faktörler de birbirlerine bağlı olarak yaşanan sorunları arttırmaktadır (Fındıkçı, 2008: 59, 65, 66). Şirket sahiplerinin birçoğu kurumsallaşmanın tam olarak ne anlama geldiğini bilmemekte ve yüksek maliyetlerin ülke koşullarında yersiz olacağını düşünme hatasına düşmektedir. Bazı şirket sahipleri ise kurumsal yapılarda aile üyelerine yani kendilerine gerek kalmayacağı korkusuna kapılmaktadır (Çakıcı ve Özer, 2008: 44).

Ülkemizde aile şirketleri (Mersin'deki KOBİ Limited Şirketler üzerinde yapılan araştırma sonucudur.) kurumsallaşmanın önemi konusunda bir farkındalığa sahip olmakla birlikte, henüz sistemi şirket yapıları içerisine tam olarak oturtamadıkları görülmektedir. Özellikle aile ilişkilerini düzenlemeye yönelik kurumsallaşma faaliyetleri şirketlerimizde istenilen noktaya ulaşamamıştır (Çakıcı ve Özer, 2007: 104). Yapılan araştırmalarda göze çarpan bir diğer sorun ise aile şirketlerinin yönetim kadrosundaki liderler için bir emeklilik planının olmamasıdır. Bu kişiler ancak yaşlılık, hastalık ve ölüm gibi sebeplerle şirketi devretmekte ve devir yine aileden kişilere yönelik olarak yapılmaktadır. Bu sebeple karar alma konusunda profesyonellerin etkinliği düşük seviyelerde kalmaktadır. Alt departmanlarda profesyonel çalıştırılmasının tercih edilmesi ve yönetim kuruluna alanında uzman aile bireylerinin alınması tam olarak kurumsal bir yapı oluşumunu desteklememektedir (Aydınlık ve Karagülle, 2006: 61 – 62). Aile işletmelerinin, sahibi ile olan duygusal bağının işletme ilişkilerine yansması kurumsallaşmayı zorlaştırmaktadır (Çakıcı ve Özer, 2007: 90). Bir başka araştırmada katılımcıların % 94' ü şirketlerinde kurumsallaşma ve planlama sorunu olduğundan bahsetmektedir (Fındıkçı, 2008: 102). Dikkat çeken bir diğer nokta ise pek çok işletmenin kurumsallaşmak istediğini belirtmesi fakat bunun sadece lafta kalması ve adım atılmamasıdır (Ulukan, 2005: 38).

Günümüzde özellikle küçük işletmelerin halen misyon, vizyon ve strateji belirlemede sıkıntıları olması, büyüme planlarının olmayışı, kurumsal çevre etkileşiminin önlenmesi, işletmede katılımcı yönetim politikalarının geliştirilememesi, tüm yetkilerin merkezde toplanmasından kaynaklı merkezileşme sorunu olması ve profesyonellikten yoksunluğa sebep olan aile üyelerine yönelik kayırmacı politikalar sebebiyle battıkları veya yerinde saymaya devam ettikleri bilinen bir gerçektir. İş ile ailenin birbirinden ayrılamaması, aile ilişkilerinin kurumsallaştırılmasında yaşanan zorluklar, profesyonel istihdamını gereksiz görme şeklindeki önyargılar, görev ve iş tanımlarının, standartların ve kuralların boşa zaman kaybı olarak görülmesi, alışkanlıkların bilimsel tekniklerin önüne geçirilmesi yukarıdakilere ek olarak belirtilebilecek sorunlar arasında sayılabilir (Bayer, 2005: 131 – 140).

Önemli sorunlardan biri de işletme sahiplerinin kurumsal olmadığı halde firmalarının kurumsal olduğuna inanmalarıdır. Ayrıca bazı şirket sahiplerinin kurumsallaşmanın firmayı tamamen profesyonellere bırakıp gitmek olarak algılaması dar boğazlara sebep olmaktadır. Kurumsallaşmanın önündeki engellerden bir diğeri de yönetsel ve organizasyonel sorunlardır. Bunun temelinde ise iş, işletme ve aile ile ilgili kuralların yazılı bir hale getirilmemesi vardır. İstihdam kriterlerinin belirlenmemesi, buna bağlı olarak işe alma ve işten çıkarma konularında sıkıntılar yaşanması güzel bir örnek olarak gösterilebilir. Bunların yanında aile içi ilişkilerden kaynaklanan sorunlar da bulunmaktadır. Bu sorunlar ailenin iç işleyişi, kültürü, üyeler arası anlaşmazlıklar ve aile üyeleri için yapılan nepotizmden kaynaklanabilir (Çakıcı ve Özer, 2008: 44 – 45).

Aile şirketlerinde büyüme ile birlikte gelen doygunluk ve zenginleşme ailede çıkar çatışmalarının oluşmasına sebep olmakta ve herkes şirketi kendi çıkarları doğrultusunda kullanmak istemektedir. Ayrıca doygunluğa ulaşma kurucu ve üyelerin enerji ve motivasyonlarının yok olmasına neden olmaktadır. Kurumsallaşma ile birlikte şirkete kazandırılacak dinamizm bu durağanlığı bozabilecektir. Şirket kendi başına bir kurum kişiliğine sahip olacak, yeni yatırımlara ve farklı projelere girebilecek yenilikçi bir düzen oluşturulabilecektir (Nayır, 2010: 20).

“Mersin’de çoğunluğunu limited şirket şeklindeki KOBİ’lerin oluşturduğu bir araştırmada kurumsallaşma; yapı ve işleyişin kurallı hale getirilmesi, işletmenin süreklilik kazanması, performansın yükseltilmesi ve rekabet avantajının elde edilmesi, profesyonel yönetime geçilmesi, planlama ve denetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik şeklinde altı başlıkta gruplanmış ve katılımcılara sorular sorulmuştur. Bu çalışmada kurumsallaşmanın önündeki engeller gelen yanıtlara göre tespit edilmeye çalışılmıştır. En önemli engel, uzman yönetici ve kadrolar ile çalışılacak yeterli finansal güce sahip olunamaması olarak tespit edilmiştir. Bunu takiben bilgi eksikliği ve yeterli eğitim ve danışmanlık hizmeti alınamaması, finansal, bilgisel, yönetsel ve ölçeksels engeller ve ortamdaki belirsizlik katılımcıların kurumsallaşma sorunları üzerinde önemle durdukları noktalardır” (Çakıcı ve Özer, 2008: 48 – 52).

Buradan da anlaşılacağı üzere kurumsallaşma sadece kurumların sıkıntısı olarak görülmemelidir. Aynı zamanda bu kurumlara, meslek odalarının, eğitim kurumlarının ve devletin, kredi, eğitim, yasal düzenlemeler, bilgilendirme vb. yollar ile yardım etmesi ve destek vermesi gerekmektedir.

Anlatılan kurumsallaşmama sorunlarının yanında kurumsallaşmanın da sebep olabileceği bazı olumsuzluklar bulunmaktadır. Öncelikle bu sürecin maliyetleri yüksektir. Aşırı fonksiyonelleşme karar alma süreçlerini uzatabilir, tekrarlar artabilir ve işletme sistemi yavaşlayabilir. Çalışanların sadece kendi işlerine odaklanmaları hantallaşmalarına sebep olabilir ve monoton bir iş ortamı oluşabilir. İşletme sahipleri bu sistemleşme ile birlikte kapsamlı düşünmeyi bırakabilir, kontrol azalabilir ve bu da çalışanların işi sahiplenme duygusunu köreltebilir (Ulukan, 2005: 35).

Tüm bu anlatılanlar ışığında kurumsallaşmayı üç kısma ayırmak mümkündür. Bunlar; şirket yönetiminin veya ailenin isteksizliğinden kaynaklı meydana gelen sorunlar, imkansızlıktan kaynaklanan sorunlar ve kurumsallaşmanın meydana getirdiği sorunlar olarak sıralanabilir.

IV. BÖLÜM

İÇ DENETİM VE KURUMSAL AİLE ŞİRKETLERİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN İÇ DENETİM FAALİYETLERİ

4.1. İÇ DENETİM KAVRAMI

Günümüz ekonomilerindeki küreselleşme ile birlikte şirketlerdeki kurumsallaşma ve denetim faaliyetleri, tüm işletme çevresine güvence sağlayan önemli bir faktör haline gelmiştir. Bu çevre içerisinde yatırımcılar, hissedarlar, çalışanlar, ülke ekonomisi, devlet vb. yer almaktadır. Özellikle 2000 yılı ve sonrasında gerçekleşen büyük krizlerin oluşumunda, önemli şirket yolsuzlukları ve iflaslarının yer alması, bağımsız ve etkin çalışan denetim birimlerinin oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu krizler, herhangi bir ülkede oluşan ekonomik krizin diğerlerine de sıçrayabileceğini ve ekonomileri sarsabileceğini tüm dünya ülkelerine kanıtlamıştır. Krizler sonrası alınan tedbirlere bakıldığında genel olarak denetim faaliyetlerine ağırlık verildiği görülmektedir. Oluşturulan yasalarda ve düzenlemelerde genel olarak şirket yönetim kuruluna bağlı bir iç denetim biriminin oluşturulması istenmekte veya tavsiye edilmektedir. Tavsiyelerin yanında iç kontrol sisteminin ve risk yönetim sistemlerinin değerlendirilmesinin yapılması pek çok yasal düzenlemede zorunlu koşullardır. Bu değerlemeyi yapacak departman ise iç denetim birimidir. Ülkemizde hazırlanan yeni TTK da iç denetim biriminin oluşturulmasına bir zorunluluk şart koşmamakla birlikte bazı maddelerde oluşturduğu zorunluluklar bu birimin oluşturulmasını desteklemektedir.

4.1.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim ağırlıklı olarak özel sektörde uygulanmakla birlikte şeffaflaşma çabalarının artması ile kamu kurumlarında da önemli bir fonksiyon haline gelmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü' nün yapmış olduğu tanıma göre iç denetim,

“bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”

şeklinde ifade edilmektedir (IIA, 2012c).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere şirkete hizmet etmek üzere kurulmuş, şirket faaliyetlerini inceleyen ve değerlendiren bağımsız bir değerleme fonksiyonudur (Adiloğlu, 2011: 5).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 63. maddesinde ise iç denetim, *“Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir”* şeklinde tanımlanmaktadır. Yine madde 64’ de *“İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.”* şeklinde bir açıklama yapılarak kamu iç denetçileri İç Denetim Koordinasyon Kurulunun gözetimine bırakılmıştır.

4.1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetimin varlığı, M.Ö. 3500’lü yıllara kadar uzanmaktadır. Mezopotamya’da yapılan incelemelerde elde edilen kayıtlarda mali işlemleri içeren bulgular elde edilmiştir. Kayıtlar bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir. Kontroller ve görev dağılımının ortaya çıkışı da muhtemelen bu döneme rastlamaktadır (TÜBİTAK, 2012b). Antik Roma ise memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sistemi oluşturulmuştur. Bu hesap sorgusu “Audit” teriminin oluşmasına temel hazırlamıştır (Şahin, 2007: 76). Denetim faaliyetleri eski zamanlara kadar uzanmakla birlikte iç

denetimin ilk olarak İtalyan ticaret merkezleri olan Milano, Venedik, Floransa gibi büyük şehirlerde uygulandığı görülmektedir. İç denetimler muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir (Adiloğlu, 2011: 16).

ABD’ de ise ilk iç denetim çalışmaları kamu tarafından yürütülmüştür. 1789’ da ilk ABD parlamentosunda kabul edilen bir yasa ile Hazine Bakanlığı’ nın kurulması ve bir kontrol ve denetçi atanması uygun görülmüştür. 19. yüzyılda ABD’ deki iç denetçilere demiryolu ulaşımı sektöründe rastlanmaktadır. Bu “gezici denetçiler” demir yolu satış ofislerindeki tren seferlerine ait muhasebe kayıtlarının uygunluğunu kontrol etmekle görevlendirilmişlerdir. Profesyonel anlamda ilk denetimlere ise Almanya’ daki Krupp şirketinde rastlanmaktadır. Şirket 1875 yılında bir denetim rehberi hazırlatmış ve faaliyet ve uygunluk denetimlerine önem verilmiştir (Tanç, 2009: 20).

İç denetimin dünya genelinde öneminin artmasına yardımcı olan bazı önemli düzenlemeler bulunmaktadır. ABD’nin, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’nun 1933 ve 1934 tarihli Menkul Kıymetler Yasası ve Menkul Kıymetler Borsası Yasası’ndaki yasal düzenlemelerinde ağırlıklı olarak muhasebe ve denetim konularına yer verilmiştir (Adiloğlu, 2011: 16). İkinci dünya savaşı sırasındaki talep artışı ile birlikte batı ülkelerindeki işletmeler hızla büyümüşür. Savaş sonrasında, hızlı büyüme sonucu artan işletmeler arası rekabet, işletme yöneticilerini, işletmelerinde iç denetim departmanı kurmaya yönlendirmiştir. Dünyada ilk kez ABD’ de iç denetçiler 1941 yılında örgütlenmiş ve İç Denetçiler Enstitüsü’ nü kurmuşlardır (Akpınar, 2010: 176). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’nün (IIA) günümüzde 170.000’ den fazla üyesi bulunmaktadır (IIA, 2012a). Diğer yandan IIA’nın kuruluşundan sonra Avrupa’da da Avrupa İç Denetçiler Konfederasyonu (ECIIA) oluşturulmuştur. Kuruluşun Avrupa ülkelerinde ve Tunus, Fas, Cezayir vb. ülkelerde 12.500 civarında kayıtlı üyesi bulunmaktadır. İç denetim mesleğinin standartları bu iki örgüt tarafından belirlenmekte, iç denetimle ilgili araştırma ve geliştirme çalışmaları yapılmakta, toplantılar düzenlenmek suretiyle uluslararası bir işbirliği ile eşgüdüm sağlanmaktadır. Bütün iç denetim profesyonelleri, IIA’nın Etik Kurallarına ve İç Denetim Mesleki Uygulamalarına

Dair Uluslararası Standartlarına uymakla sorumludurlar. Bu uygulama, iç denetim mesleğinin, yetkin profesyoneller tarafından, mesleki düzenlemeler ile objektiflik, gerekli mesleki özen ve dönemsel kalite değerlendirmesini gerektiren davranış kurallarına uygun yapılmasını sağlar (TÜBİTAK, 2012b). IIA, 1947 yılında İç Denetçinin Sorumlulukları Bildirgesi'ni ve 1989 yılında İç Denetim Standartlarını yayınlamıştır (Cumhuriyet Üniversitesi İç Denetim Birimi, 2012; Uzay, 1999: 35). 1999 yılında ise “İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi” IIA tarafından oluşturmuş ve kabul edilmiştir ve 2007 yılında revize edilmiştir (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008).

1977 yılında ana temasını iç kontrol konusunun oluşturduğu, ABD’de yapılan Watergate çalışmaları sonucunda oluşturulan “Yabancı Yolsuzluk Kanunu” (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir. Kanun 1980’li yılların başında kontrol ortamı ve iç kontrol konusundaki çalışmaları önemli ölçüde yönlendirmiştir. 1985 yılında Treadway Komisyonu hileli mali raporlama ile ilgili bir rapor yayınlarak kontrol ortamı, davranış ve yetki standartlarına vurgu yapmıştır. Komisyon iç kontrol konusu ile ilgili ortak bir anlayış geliştirmek maksadı ile destekleyici kurumlara çağrıda bulunarak COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) oluşturulmuştur. COSO konu ile ilgili geniş kapsamlı ve pratik kriterler oluşturmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı, 2012). Treadway komisyonu tarafından 1987 yılında yayımlanan NCFR (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) raporu ABD’deki finansal raporlama sistemini inceleyerek hileli finansal raporlamanın önlenmesine yönelik tedbirleri belirlemiştir (National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987). Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü’nün yayınlamış olduğu SAS no 65 de bu etkiyi yaratan önemli düzenlemeler arasında yer almaktadır (Uzay, 1999: 35).

2001 yılında ABD’de oluşan ve tüm dünyayı etkileyen şirket skandalları ABD’de Sarbanes – Oxley Yasası’nın (SOX) oluşturulmasına zemin hazırlamıştır. Yasada denetim konusunda önemli yaptırımlar bulunmakla birlikte iç denetimin şirket yönetimleri tarafından önemsenmesine ve uygulanmasına yönelik önemli

yaptırımlar getirilmiştir. Yasa iç denetimin dünya çapında önemsenmesini sağlayan bir kırılma noktası olmuştur. Yasaya uyum göstermeyen şirketlerin borsada işlem göremeyecek olması uluslararası şirketleri harekete geçirmiş ve şirketleri ABD’ de faaliyet gösteren pek çok ülke de bu yasaya uyum sağlamak için çeşitli yasal düzenlemeler oluşturmuştur.

Ülkemizde ise 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu iç denetim faaliyetlerine yön veren kurum ve yasal düzenlemelerdir. Kamu faaliyetlerine yönelik iç denetim faaliyetleri konusunda yapılan ilk çalışmalar arasında Temmuz 2000 tarihinde Bankacılık Gözetimine İlişkin Basel Komitesi tarafından yayınlanan “Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler ile İlişkisi” adlı danışma belgesi gösterilebilir (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 15).

Tablo 12: İç Denetimin Zaman İçerisinde Değişen Yapısı

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950'li Yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960'lı Yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970'li Yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980'li Yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı Yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000'li Yıllar	İşletmeye artı değer katma

Kaynak: Memiş, 2008: 80.

Anlatılan yasal düzenlemelerin yanında iç denetimin gösterdiği değişim eğilimi de önemsenmelidir. Tabloda da görüldüğü üzere iç denetim sürekli bir

değişim göstererek 2000'li yıllardan itibaren tüm işletme yapısını ve faaliyetlerini kapsayan ve işletmeye değer katmayı hedefleyen bir yapı haline dönüşmüştür.

4.1.3. İç Denetimin Unsurları

Yapılan tanımlar incelendiğinde iç denetim çalışmalarının ortak amacı, “kurum faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak, kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmek ve geliştirmek ve böylece kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak” şeklinde sıralanabilmektedir. İç denetim faaliyetlerinin bu amaçlara ulaşabilmesi için 4 temel unsuru bünyesinde barındırması gerekmektedir. Bunlar (Adiloğlu, 2011: 9; Selimoğlu vd., 2011: 9);

- Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olmalıdır,
- Güvence ve danışmanlık faaliyetlerini kapsamalıdır,
- Kurumu bir bütün olarak kabul etmeli ve denetim faaliyetlerini kurumun bütününe yaymalıdır,
- Sistematiik ve disiplinli bir yaklaşımla yürütülmelidir.

Bağımsızlık ve objektiflik unsuru Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi içerisinde “İç denetim faaliyetleri bağımsız olmalıdır ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken objektif davranmalıdırlar. İç denetim yöneticisinin (İDY), kurum içinde, iç denetim faaliyetlerinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir. İç denetçilerin tarafsız ve ön yargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.” şeklinde ifade edilmektedir. İç denetçinin, mevcut anda veya öncesinde yerine getirmekle sorumlu olduğu işleri değerlendirmesi ve güvence vermesi objektifliği bozucu etki yaratmaktadır. Bu tarz durumlarda bu görevlerin iç denetim faaliyeti dışındaki kişiler tarafından gözlemlenmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 19 – 20).

Güvence sağlama hizmeti ile anlatılmak istenen; kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin, üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığının, varlıkların korunup korunmadığının, faaliyetlerin mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi ve şirket çevresine makul düzeyde bir güvence verilmesidir.

Danışmanlık ise; idari sorumluluk üstlenmeksizin yürütülen, icrai konularla ilgili görüş, eğitim, analiz, değerlendirme, performans göstergelerinin tespiti, proje görevleri gibi idari faaliyetlere değer katmak, kolaylaştırmak, geliştirmek ve yol göstermek amaçlarıyla gerçekleştirilen faaliyetlerdir (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 16).

İç denetimin temel amacı işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini arttırmak ve şirket faaliyetlerine katma değer yaratmaktır. Bu sebeple iç denetim; kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirmek ve şirketin hedeflerine ulaşmasını sağlamakla yükümlüdür. İç denetim birimi şirket amaç ve hedeflerini, bunlara ulaşmadaki şirket başarısını, şirket faaliyetlerini iyi değerlendirmek ve aksaklıkları üst yönetime bildirmekle sorumludur. Bunu yapabilmesinin temel şartı ise şirketi bütünsel bir yaklaşımla gözlemlemesi ve değerlendirmesidir.

İç denetim faaliyetleri sistemli ve disiplinli bir yaklaşım içerisinde yürütülmelidir. İç denetim biriminin sistemli ve standart bir hale gelmesi için ise gerekli politika ve prosedürlerin oluşturulması ve uygulanması gerekmektedir. Ayrıca iç denetçiler çalışmalarını Uluslararası İç Denetim Standartlarına ve İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak yürütmelidir. Denetim faaliyetlerinde, denetim personelinin iç denetim faaliyetlerine ilişkin uygulama standartlarına sürekli uymasını sağlamak ve onları bu yönde yönlendirmek için, daha kapsamlı, resmi ve yazılı politika ve prosedürlere sahip olmak şarttır (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 20).

4.1.4. İç Denetimin Amaç, Önem, Kapsamı ve Faydaları

İç denetim ilk zamanlarda dar ve sınırlı bir kapsamda yürütülürken, günümüzde yönetime yardım eden temel fonksiyonlardan biri haline gelmiştir. Değişen piyasa koşulları ile birlikte iç denetimin yapısında ve faaliyetlerinde de pek çok değişim yaşanmıştır. Önceleri işlem ve hata odaklı olan iç denetim günümüzde süreç odaklı bir yapıya dönüşmüş ve kuruma değer katma amacını güden bir birim haline gelmiştir (Uzun, 2012g). Bu süreç içerisinde de sürekli olarak evrimleşmiştir.

“1950’li yıllarda sadece işletme varlıklarının korunması amacı ile gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri, 1960’lı yıllarda işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970’li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması, 1980’li yıllarda işletme etkinliğinin denetlenmesi, 1990’lı yıllarda işletme amaçlarına ulaşılması ve 2000’li yıllarda işletmeye artı değer katma amacını güden bir birim haline gelmiştir. Dünyadaki değişim ve globalleşme süreci işletme yapılarını ve faaliyetlerini önemli ölçüde etkilemektedir.” Değişen işletme çevresi paralelinde işletme faaliyetlerinin de değişmesini zorunlu kılmaktadır. Günümüzde şirketler fırsatları iyi değerlendirdiğinde kolaylıkla büyümekte, uluslararası ve ulusal piyasalarda kolaylıkla rekabet üstünlüğü sağlayabilmektedir. Fakat bunun tam tersi bir senaryo da söz konusu olabilmektedir. Fırsatların veya tehlikelerin iyi gözlemlenememesi şirketleri iflas ve tasfiye sürecine sürükleyebilmektedir. Bu sebeple şirket iç denetim departmanı işletme içerisinde yukarıda da görüldüğü üzere her geçen zaman diliminde daha önemli ve önemsenmesi gereken bir birim haline gelmiştir. İşletme amaç ve kapsamında yaşanan bu sürekli değişimlerin temelinde yatan sebepler aşağıda sıralanmaktadır (Memiş, 2008: 78 – 80).

- **“Organizasyonla ilgili değişiklikler:** *Daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme, bürokratik kademelerin azaltılması, katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi şeklinde sıralanabilmektedir.*

- **Maliyet yapısıyla ilgili değişiklikler:** *Küçülme ve genel giderlerin kısılması, süreçlerin kolaylaştırılması, değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan*

kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, yeni teknolojilerden yararlanılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi olarak sıralanabilmektedir. Bu yenilikler sayesinde kurumsal yapının oluşumu desteklenmektedir.

- **Kontrollerle ilgili değişiklikler:** *Geleneksel kontrol süreçlerinin yeniden dizayn edilmesi, kontrol sorumluluğunun merkezden daha büyük yetkilerle faaliyet düzeylerine kayması, çalışma birimlerinden kendi düzenlemelerini yapmalarının istenmesi olarak aktarılabilir. Böylece daha etkin işleyen bir kontrol mekanizması ve değerlemelerini bağımsız bir şekilde yerine getiren iç denetim birimleri oluşturulabilir.”*

İç denetim biriminin, amaçlarına ulaşabilmesi için yerine getirmesi gereken bazı sorumlulukları bulunmaktadır. Bunlar (Güredin, 2007: 21);

- “İşletmenin finansal, muhasebesel ve diğer faaliyetleri ile ilgili kontrollerinin etkinliğini, yeterliliğini ve uygulanma başarısını gözlemleyerek değerlendirmek, oluşturulan politika ve prosedürlerin uygulanmasını sağlamak ve geliştirilmesi için gerekli faaliyetleri yürütmek,
- İşletme faaliyetlerinin ve yapılan işlemlerin hazırlanan politikalara, planlara ve yönetmeliklere uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmak,
 - Varlıkların yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
 - Yönetimin sunduğu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini incelemek,
 - Yetki ve sorumlulukların kaliteli ve uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
- Faaliyetlerin geliştirilmesine yönelik alınacak önlemleri belirleyerek yönetime tavsiyelerde bulunmak (Danışmanlık yapmak)” şeklinde sıralanabilir.

“Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’ nün yaptığı iç denetim tanımına göre, iç denetim biriminin işletme içerisindeki amacı; şirket faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak, şirketteki faaliyetlerin doğru ve etkin bir şekilde yerine getirildiği ve dürüst bir yaklaşım ile beyan edildiği konusunda güvence vermek, yaptığı değerlendirmeler ve hazırladığı raporlar ile şirkete tavsiyelerde bulunarak

danışmanlık hizmeti vermek, şirketin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktır. Birim gözden geçirilen faaliyetler ile ilgili analizler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmaktadır. Bu amaçları yerine getirebilmek için ise risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini etkin bir şekilde değerlendirmek ve geliştirmek zorundadır. Bunlar da iç denetim faaliyetlerinin kapsamını oluşturmaktadır. İç denetim birimi, kontrol süreçlerinin etkinliğinin şirket amaç ve hedeflerine ulaşma sürecinde değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla önerilerde bulunmaktadır. Risk yönetimi kapsamında; risklerin tanımlanması, risk yönetim sürecinin değerlendirilmesi ve risklerin önlenmesine yönelik tespitlerin yapılmasını sağlar. Kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesini sağlayarak, etkin bir yönetim yapısının oluşturulması için hizmet eder. İç denetim, şirket faaliyetlerini yönetimden farklı ve bağımsız bir bakış açısı ile değerlendiren önemli bir gözlem aracıdır” (Adiloğlu, 2011: 11 – 12 – 14).

Şirketler büyüdükçe faaliyet alanları genişler ve karmaşıklaşır. Bu genişleme şirketin departmanlara ayrılmasını gerektirmektedir. Birbirinden bağımsız birim ve departmanlardan oluşan işletmelerde, faaliyetlerin ve birim uygulamalarının kontrolünde iç denetim işletme yönetimine yardımcı olmaktadır. Geleceğe yönelik, işletmenin karşılaşılabileceği riskleri önceden tespit ederek gerekli tedbirleri almak suretiyle işletme yönetimine danışmanlık hizmeti vermek ile görevlidir. İç denetim biriminin işletmeler açısından önemsenmesinin bir diğer nedeni ise yönetime doğru bilgi sağlama rolünü üstlenmesidir. İşletme yönetimine iletilen bilgilerin yanlış ve yanıltıcılığı alınacak yanlış kararları ve şirket başarısızlıklarını beraberinde getirmektedir (Memiş, 2008: 76).

İç denetim departmanları, iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği, iş süreçlerinin uygunluğu ve şirket performansının amaçlara ulaşma kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlama hususundaki sorumlulukları sebebiyle işletmelerde önemli bir yere sahiptir. İşin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılması konusunda görüş ve önerileri ile iç denetim faaliyeti şirket ve kurumlara katma değer sağlar. Bunların yanı sıra iş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında kurum yöneticilerine,

ortaklara ve yatırımcılara makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan iç kontrol sistemini değerlendirir. Bu konudaki eksiklik ve sorunların çözümünü raporlar halinde yönetime bildirir. Görüldüğü üzere hata, hile ve suistimallerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır. Bu nedenle karlılık ve verimliliğin güvencesi iyi bir denetim sistemine sahip olmaktır (Uzun, 2012e).

4.1.5. İç Denetim Biriminin Örgüt İçerisindeki Yeri

İç denetim biriminin kurulmasının temel amacı şirket tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir (Bozkurt, 2006: 33). Bu nedenle iç denetimin şirket içerisindeki rolü yönetim tarafından belirlenmektedir. İç denetim birimi, örgüt yapısı içerisinde doğrudan yönetim kuruluna bağlıdır ve düzenli olarak bu kurula rapor hazırlamakla görevlidir. Amacı yöneticilerin görevlerini yerine getirmelerini sağlamak ve yönetime hizmet etmektir (Haftacı, 2007: 148 – 149). Yönetim kuruluna bağlı olmayan bir iç denetim faaliyetinin bağımsızlık ve etkinliği azalmaktadır (Selimoğlu vd., 2011: 109).

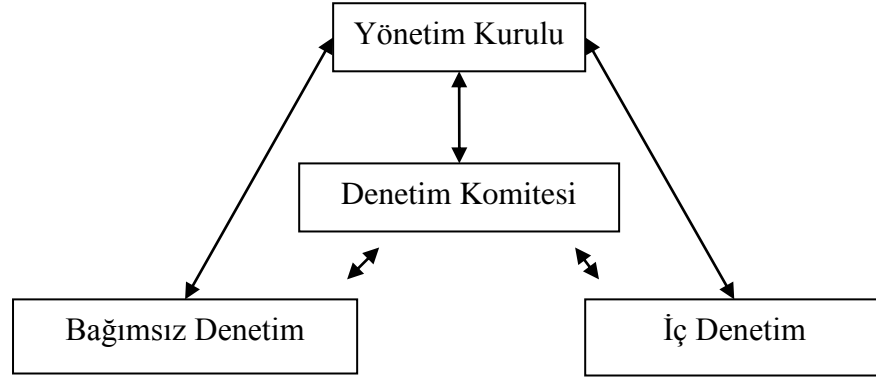
Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre iç denetim birimi ve iç denetçiler, denetlenenlerin işbirliğini sağlayabilecek ve işlerini her türlü müdahaleden uzak bir şekilde yapabilecek şekilde üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu tarafından desteklenmelidir. Örgütsel yapılanma içerisinde ideal olan iç denetim biriminin işlevsel olarak denetim komitesi ve yönetim kuruluna bağlanması, idari olarak ise kurumun başkanına bağlı ve sorumlu olmasıdır. İç denetim departmanı yöneticisinin doğrudan denetim komitesi ve yönetim kurulu ile iletişim sağlayabilmesi bağımsızlığı güvence altına alarak ilgili alanlarda iki taraflı iletişimin sağlanmasına olanak tanır. İç denetim departmanı yöneticisinin yılda en az bir kez denetim komitesi ve yönetim kurulu ile gerçekleştirilen faaliyetler konusunda toplantı yapması gerekmektedir (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 71 – 72). İç denetim biriminin idari yapılanma içerisinde icra başkanına bağlı olması birimin organizasyon içerisindeki statüsünü güçlendirir, bilgi ve belgelere ulaşma konusunda kısıtlama yaşanmasını engeller, iç denetim faaliyetlerinin şirket

içerisindeki bağımsızlığını arttırır ve birim yöneticisi bilgi paylaşım toplantılarına katılabilir (Uyar, 2009: 76). 610 Nolu Uluslararası Denetim Standardı da iç denetimin örgüt içerisindeki bağlı olması gereken kademeyi ve iç denetim biriminin faaliyetlerini iyi bir şekilde yapabilmesi için oluşturulması gereken yapıyı “*Normal koşullarda, iç denetim, faaliyetlerinin sonuçlarını en üst yönetim kademesine raporlar ve işletmedeki diğer faaliyetlerden sorumlu değildir. İç denetim fonksiyonunun işletme içindeki görev alanı ile görev, yetki ve sorumlulukları mutlaka bir yönetmelikle belirlenmiş olmalıdır. Yönetim tarafından iç denetime yönelik konulan kısıtlama veya tehditler dikkatlice irdelenmelidir.*” şeklinde ifade etmektedir (IFAC, 2012). İç denetim birimi ile ilgili politikaları oluşturma, inceleme ve revize etme görevi ise denetim komitesine verilmiştir.

Denetçinin üst yönetim ile geliştirdiği iyi iletişim iç denetim faaliyetlerinin daha kolay gerçekleştirilmesi açısından önemlidir. Bu iletişimi korumak ve geliştirmek hem üst yönetimin hem de iç denetim biriminin sorumluluğudur (ECIIA, 2005: 42). Şirket yönetimi, ortakların işletmeye aktardığı fonları en iyi şekilde kullanarak şirketi amaçlarına ulaştırmakla görevli birimdir. Bu nedenle şirketi iyi yönetip yönetmedikleri, şirketin hedeflere ulaşma konusundaki başarısı, kaynakların verimli kullanımı vb. konularda güvenilir bilgiye ihtiyaçları vardır. İç denetim birimi ise bu bilgiyi sağlamakla görevlidir (Uyar, 2009: 76).

SAS 65’te ise iç denetçinin örgüt içerisindeki yeri “*İç denetçi yaptığı geniş kapsamlı denetimleri, denetim bulgularını ve gözetim sonuçlarını yeterli yetkiye sahip bir şirket görevlisine bildirmelidir. İç denetçinin yönetişimden sorumlu olan birime doğrudan erişimi sağlanmalı ve düzenli olarak raporlama yapılmalıdır. Yönetimden sorumlu kişilerin, iç denetçi istihdamı konusundaki kararları gözlemlenmelidir.*” şeklinde aktarılmaktadır (AICPA, 2012).

Şekil 8: Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi ve Denetim İlişkisi



Denetim komitesinin görevi şirket içerisinde yönetim kurulunun denetim ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmektir. Bu nedenle komite, iç denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini gözlemlemek ile sorumludur (Uyar, 2004: 75). Görüldüğü üzere denetim komitesi iç denetim ile yönetim kurulu arasındaki iletişimi sağlayan aracı birimdir. Ayrıca komite ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve şirket iç kontrol yapısının işleyiş ve etkinliğinin gözetimi ile sorumludur. İç kontrol sisteminin işleyiş ve etkinliğinin gözetimi görevi iç denetime olan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Denetim komitesinin iç denetim ve iç kontrole ilişkin görev ve sorumlulukları aşağıda maddeler halinde sıralanmaktadır (Eşkazan, 2003: 30 – 31);

- Komitede, üyelerin doğrudan icrai görevlerle uğraşmayan yönetim kurulu üyelerinin çoğunlukta olması tercih edilmelidir,
- Çalışma esasları ve çalışmalar yazılı hale getirilmelidir,
- Finansal ve operasyonel faaliyetlerin gözetimi sağlanmalıdır,
- Mali tabloların gerçeğe uygunluğu konusunda yönetime görüş bildirilmelidir,
- İç ve dış denetimlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi sağlanmalıdır,
- Hukuka uygunluk, ahlak kuralları, çıkar çatışmaları, kötü yönetim uygulamaları ve hileli işlemler konusunda şirket politikaları gözden geçirilmeli, gerekli durumlarda revize edilmelidir,

- Uygulanan denetim çalışmaları vasıtasıyla kurumsal yönetim politikalarının uygunluğu gözlemlenmelidir,
- Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler ile toplantılar yaparak iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda görüşülmelidir,
- Denetçiler, yöneticiler ve yönetim kurulu arasında iletişim köprüsü kurulmasını sağlamalıdır.

4.1.6. İç Denetimin Yerine Getirmekle Yükümlü Olduğu Sorumlulukları

İç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilme amacı, örgüt içerisindeki muhasebe faaliyetlerini, mali karakterli faaliyetleri, üretim, pazarlama gibi diğer faaliyetleri incelemek, değerlemek ve yönetime bilgi sağlamaktır. Bu nedenle finansal denetimi, uygunluk ve faaliyet denetimlerini kapsamaktadır. İç denetim birimi, işletmenin bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini, yönetim politika ve düzenlemelerine uygunluğu, varlıkların korunmasını, kaynakların ekonomik ve etkin kullanımını ve operasyonel amaç ve hedefleri inceler. İhtiyaçlara uygun olarak ta kontrollerin etkinliğini, işletme faaliyetlerini ve verimliliğini inceleyip şirket yönetimine rapor sağlar (Ak, 2004: 354; Akbıyık, 2005: 41).

610 numaralı Uluslararası Denetim Standardı, iç denetim faaliyetleri kapsamında sürdürülen faaliyetleri dört başlık altında toplamaktadır. İç denetim faaliyetlerinin amacı, boyutu ve yapısı faaliyetlerin yürütüldüğü ortama ve örgüt yapısına göre değişim gösterebilmektedir (INTOSAI Professional Standards Committee, 2012). İç denetim faaliyetleri bu çalışmalardan birini, bir kısmını veya hepsini kapsayabilmektedir (AICPA, 2012).

- İç kontrolün gözlemlenmesi: Güvenilir iç kontrol sistemlerinin kurulması işletme yönetiminin sorumluluğunda olup sürekli olarak desteklenmelidir. Yönetim tarafından, bu kontrollerin gözden geçirilmesi ve izlenmesi ile gelişim yönünde önerilerde bulunması şeklinde, iç denetim bölümüne belirli sorumluluklar verilmiştir.

➤ Finansal ve operasyonel nitelikteki bilgilerin incelenmesi: Bu, bilgilerin tespit edilmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kullanılan yöntemlerin gözden geçirilmesi ve münferit kalemlerle ilgili ticari işlem bakiyelerinin ayrıntılı test edilmesi de dahil olmak üzere çeşitli özel soruşturmalar yapılmasını kapsar.

➤ İşletmenin finansal nitelikli olmayan kontrolleri de dahil faaliyetlerin etkinlik, etkililik ve verimliliğinin gözden geçirilmesi.

➤ Kanunlar, yasal düzenlemeler ve diğer işletme dışı kurallar ile yönetimce konulmuş olan politika ve kurallara uygunluğunun gözden geçirilmesi.

Finansal nitelikli bilgiler içerisinde muhasebe ile ilişkili faaliyetler yoğun olduğundan bu faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve bağımsız bir şekilde denetlenmesi önemlidir (Haftacı, 2007: 148). Uluslararası denetim standartları madde 610' da geçen maddelere ek olarak şirket yönetimine veya yönetim kuruluna istenilen özel konularda araştırma yapmak ve bağımsız denetçiler ile bilgi paylaşımında bulunmak da görevler arasında sayılabilir (Bozkurt, 2006: 33). Bunların yanında iç denetçiler yapılan denetimlerde şirket ve faaliyetleri için oluşabilecek risklerin profilini çıkararak, maruz kalınan veya bu riskin oluşma ihtimaline yönelik iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerini değerlendirmekle yükümlüdürler (Selimoğlu vd., 2011: 108).

IIA ise yaptığı yeni tanımlama ile iç denetimin görevlerini; kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak, risk yönetim, kontrol, yönetim süreçlerinin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve bu faaliyetler ile ilgili güvence ve danışmanlık hizmeti vermek olarak belirlemiştir. İç denetim biriminin işletme faaliyetlerine değer katma fonksiyonunun temelinde, yönetime iyi bir iç kontrol sistemi oluşturmada verdiği danışmanlık hizmeti, risk yönetim konusunda verilen danışmanlık faaliyetleri ve bunların düzenli olarak kontrol ve değerlendirmeye tabi tutulması bulunmaktadır. Böylece işletme kayıplara karşı korunabilecek ve önlem alabilecektir (Elitaş, 2006: 147; Uzun, 2012e; Uzun, 2012d; Yenigün, 2008: 67).

Üst yönetim, risk yönetiminin bir parçası olarak iç kontrollerin çerçevesini belirlemekte ve riskler değiştikçe de bu çerçeveyi güncellemektedir (Akyel, 2010: 4-6).

“İç denetçiler, uygun risk yönetimi süreçlerinin bulunup bulunmadığını ve bu süreçlerin yeterli ve verimli olup olmadığını denetlerler. İç denetçiler, yönetimin risk süreçlerinin etkinlik ve verimliliğini inceleyip, rapor etmeli ve gerektiğinde iyileştirici önlemler alarak yönetime ve denetim komitesine yardımcı olmalıdır. İç denetçi kurum risk yönetimi sürecinde üst yönetimin beklentilerini öğrenmeli ve öğrendikleri bilgileri iç denetim faaliyeti ve denetim kurulunun yönetmeliklerine de yazmalıdırlar. İç denetimin risk yönetim sürecindeki rolünü tespit etme yönetimin görevidir ve yönetim, iç denetçilerden işlerin olağan akışı esnasında da kurum içi riskleri belirlemelerini ve değerlendirmelerini ister. Kurum, risk yönetim süreci oluşturmamışsa iç denetçi bu sürecin oluşması için yönetime tavsiyede bulunmalı ve yardımcı olmalıdır. İç denetçiler risk yönetimi sürecini oluşturabilir ya da bu süreci daha kolay hale getirebilirler fakat iç denetçilerin bu risklerle ilgili sorumluluk almamaları gerekmektedir” (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 167-173).

İç denetimin en önemli özelliği iç kontrol sisteminin etkinliğini incelenmesidir. İç denetimin, iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını incelemesinin nedeni, sistemin, işletmenin amaç ve hedeflerine etkin ve ekonomik olarak ulaşması konusunda yeterli güvenceye sahip olup olmadığının araştırılmasıyla ilgilidir (Eliuz, 2007: 27).

İşletme yönetimi, işletmesini amaçları doğrultusunda yönetebilmek için yönetim fonksiyonlarını yerine getirmede bir takım sistemlerden faydalanır. Bu sistemler sayesinde işletme ister büyük ister küçük olsun yönetebilme gücünü yitirmez, faaliyet sonuçlarını görerek gerekli tedbirler alabilir. İç kontrol sistemi bu sistemlerden biridir (Ömürbek ve Altay, 2011: 380). Şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramlarını içeren kurumsal yönetimin en önemli unsuru da bir iç kontrol sistemidir, sisteminin etkinliği ve verimliliğini değerlendirmek ise iç denetim fonksiyonuna aittir. Bu nedenle ülkemizde iç denetime olan ihtiyaç, kurumsal yönetim ile paralellik göstermektedir (Eliuz, 2007: 55). İç denetim, kurumsal

yönetimin bir parçasıdır ve risk yönetimini ve iç kontrolleri geliştirirken kurumsal yönetimi de güçlendirir (Göçen, 2010: 111). Bu konu kapsamındaki uygulama önerilerinin özü ise kurumsal yönetim sorunlarıyla ilgili yönetime veya denetim komitesine raporlar sunulmasıdır. Görevle ilgili tavsiyeleri, kadro planlarını, mali bütçelerdeki önemli değişiklikleri iç denetçi, üst yönetime yıl boyunca sunmalı, bu faaliyet raporlarıyla ilgili alınması gereken tedbirleri yönetime bildirmelidir. İç denetçinin görüşleri usulsüzlük, hata, verimsizlik, israf gibi kurumu olumsuz etkileyebilecek durumlar olabilir. Bu gibi durumlar üst yönetime rapor edilmeli gerekli tedbirler alınmalıdır (TİDE, 2012b).

Bir iç denetim faaliyeti; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin tümünü kapsayacak şekilde işletme içerisinde konumlandırılmalı ve örgütü bir bütün olarak sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ile değerlendirmelidir. Bir iç denetim faaliyetinin şirket içerisinde danışmanlık, uygulayıcı, raporlama ve düzenli test etme ve kontrol olmak üzere dört tip rolü bulunmaktadır (Aykaç, 2005: 459; Selimoğlu vd., 2011: 107).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu madde 64 te ise iç denetçinin yapmakla yükümlü olduğu çalışmalar;

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek şeklinde sıralanmaktadır.

İç denetim birimi şirket içerisinde işlevsel olarak denetim komitesine ve yönetim kuruluna bağlıdır. Bu nedenle iç denetim biriminin denetim komitesine karşı yerine getirmesi gereken bazı görevleri bulunmaktadır. Birimin komiteye sunabileceği bu hizmetler (Uyar, 2009: 77);

- Tüm denetim komitesi toplantılarına katılmak,
- Toplantı tutanaklarını hazırlayarak gündeme koordine etmek,
- Komite üyelerinin toplantıda ihtiyaç duyabileceği materyalleri toplayarak üyelere iletmek,
- Yıllık toplantı gündemi içerisinde komitenin yönetmelikte belirtilen tüm sorumluluklarının yer almasını sağlayacak incelemeler yapmak,
- Denetim sonuçlarına ilişkin komiteye verilecek raporları hazırlamak,
- İç denetim birimi faaliyetlerine ilişkin öngörü ve sonuçları komiteye sunmak,
- Komiteye iç kontrollerin uygun şekilde çalışmasını sağlayacak ve güvence verecek iç kontrol programının oluşturulmasına yardımcı olmak,
- Risk değerlemeye yönelik görüş bildirmek,
- Komitenin yeni üyelerinin eğitimine yardımcı olmak, yeni gelişme ve düzenlemeler hakkında bilgilendirmek ve güncel gelişmeler ile ilgili bilgi toplayarak bilgilendirme toplantıları yapmak,
- Dış denetçilerin başarısını değerlendirmek,
- Komite başkanı ile sağlıklı bir iletişim platformu oluşturmak,
- Şirket faaliyetleri ile ilgili yıllık değerlendirmelerin yapılmasında komiteye yardımcı olmak olarak sıralanabilir.

4.1.7. İç Denetim Süreci

İç denetim, rutin ve homojen bir meslek değildir. İç denetçiler, karşılaştıkları durumlara ve işletme koşullarına göre çok değişik denetim araçları ve metotları kullanabilirler. Burada sözünü ettiğimiz denetim yaklaşımı veya metodolojisi denetim amaçlarına ulaşmamıza yardım etmek üzere rehberlik ve kontrol sağlayan bir sürecin çatısı veya taslağını ifade etmektedir. Bir denetim yaklaşımı, bir binanın iskeleti gibi denetim işinin kontrol edilmesini sağlayan bir taslak veya çerçeve sağlar (Yılcı, 2006: 119).

Teknolojik değişim ve gelişim süreci ile birlikte bilgi teknolojilerinin artan kullanımı günümüzde denetim faaliyetlerinin yapısını önemli ölçüde etkilemiştir. *“Bilgi teknolojileri şirketlerin ticari faaliyetlerini elektronik olarak yönetmelerine ve finansal tablolarını gerçek zamanlı bir sistem üzerinde hazırlamalarına olanak sağlamaktadır. Gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinin kullanımı ile birlikte finansal bilgilerin birçoğu ve denetim kanıtları elektronik ortamda denetçilerin eline ulaşabilmektedir. Bu sebeple denetim süreci, fiziki belgeleme ile yapılan muhasebenin geleneksel yöntemler ile denetiminden bilgisayar ile yapılan denetim yöntemlerine doğru yeni bir ivme kazanmıştır.”* Teknolojik gelişimler ve küreselleşme işletmeler için yeni fırsatlar yaratabilmektedir. Fakat aynı zamanda yeni tehdit unsurları da oluşmaktadır. *“Bu sebeple denetim faaliyetleri de geleneksel yöntemlerden, risk odaklı denetim faaliyetlerine doğru bir gelişim süreci takip etmektedir. Risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, geleneksel denetim yöntemlerinin kullandığı geçmişe dönük finansal verilerin incelenmesi anlayışının yanında işletmenin ileriye yönelik karşılaşılabileceği risklerin de tahmin edilmesi anlayışını kazandırmaktadır. Bu anlayış risk yönetimi ve kurumsal yönetimin ayrılmaz parçasıdır. Risklerin tespiti, yönetilmesi ve denetlenmesi üzerine odaklanan bu yaklaşım kurumsal yönetimin önemli bir parçasıdır”*. İyi yapılandırılmış bir iç denetim faaliyeti şu süreci takip etmelidir:

➤ ***Şirketin faaliyet alanı hakkında bilgi sahibi olunması ve ayrıntılı risk değerlendirmesi yapılması;*** *“Denetçi süreci iyi yönetebilmek için aylık, üç aylık*

ve yıllık mali tabloları düzenli analiz ederek sonuçları yönetim ve gerekli birimlerle paylaşmalı, sektör verileri ile karşılaştırmalı ve yönetim raporlarını inceleyerek düzenli bilgi toplantılarında verileri üst yönetim ve gerekli birimlerle paylaşmalıdır. İşletmenin strateji analizini yaparak stratejik planlama sürecini gözlemlemek için toplantılar tertip etmelidir. Düzenleyici kurum ve kuruluşların yayınladığı raporları üç ayda bir incelenerek üst yönetim bilgilendirilmelidir. Yönetim ve denetim komitesi ile birlikte, öncelikli sorunların, gelecek planlarının, güncel ve yasal konuların tartışıldığı periyodik görüşmeler yapılmalıdır” (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 7-8-97).

Risk odaklı denetim olaylar olduktan sonra harekete geçmek yerine önceden önlem almak yaklaşımını benimsemektedir. Bu sebeple şirketi ve şirket risklerini tanımanın en iyi yöntemi sürecin sürekli içerisinde yer almaktır.

➤ ***İç denetimde planlama;*** İç denetçi, her yıl kontrollerin uygun ve etkin olduğunu değerlendirmek için görev planlaması yapar. Planını risk yönetimi ve kontrol süreçleri için genel bir görüş oluşturmaya yetecek kapsamda yapar ve kontrollerin uygunluk ve etkinliğini değerlendirmek için yeterli bilgi toplar. Plan, değişikliklere adapte edilebilecek esneklikte olur. (Tokgöz, 2012: 347). İç denetim faaliyeti risk esaslı planlamaya dayandırılmalıdır. Denetim planı denetçiler için denetim sürecinde izlenecek yol haritası demektir. Planlar sürekli güncellenmeli ve her yıl yeniden revize edilmelidir. Çünkü bir sefer belirlenen ve sürekli uygulanan bir plan iç denetimin amacına uygun olmayacaktır. Denetim planı yazılı olarak hazırlanmalıdır (Uyar, 2009: 163).

İç denetim planı; iç denetimin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla denetimin alanı ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar ile eğitim faaliyetlerini içerecek şekilde, üst yönetici ve departman yöneticileriyle görüşülerek hazırlanır. İç denetim departmanları tarafından hazırlanan denetim planı, denetime başlamadan önce üst yöneticiler tarafından onaylanır. Plan, gerektiğinde revize edilir, değişiklikler üst yöneticilerin onayı ile gerçekleşir (Adiloğlu,2011: 77).

➤ **İç denetimde ön çalışma ve bireysel çalışma planı:** Ön çalışma ve bireysel çalışma planı adımları şunlardır: (Uyar, 2009: 166-167)

- Ön çalışma(denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı),
- Çalışma kağıtları ve formlar,
- Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi,
- Bireysel çalışma planının hazırlanması,

Ön çalışma, denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama-ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Ön çalışmanın amacı, iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmasıdır (Adiloğlu, 2011: 79). Elde edilen bilgiler ışığında denetimin amaçları kesinleştirilir. Daha sonra iç denetçi denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin katılımıyla bir toplantı yapar. Kullanılacak çalışma kağıdı ve formların şekil ve içeriği belirlenir. İç denetçi ön çalışma kapsamında gerçekleştireceği denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istediği amaçları net bir biçimde ortaya koyar ve bunları çalışma kağıdıyla kayıt altına alır. İç denetçi risk değerlemesi yaparak potansiyel sorunlu alanları belirler. Bu alanların belirlenmesinde ilk adım denetlenecek birimin temel süreçlerinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla birimin iş süreçleri, süreçler arasındaki ilişkiler saptanır. Son olarak da denetçi bireysel çalışma planı hazırlar (Uyar, 2009: 167). Bireysel çalışma planında; denetimin amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı; bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler ve denetim kapsamına alınan yöntemler ve denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile bir çalışma planı oluşturulur (Adiloğlu, 2011: 80).

➤ **İç denetimde saha çalışması:** Denetim testlerinin uygulanması, bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi, bulguların denetlenen birimlerle paylaşılması ve kapanış toplantısı adımları takip edilir. Denetim testi, denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak idarece var olduğu belirlenen kontrollerin, gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenmesidir. Denetim testlerinin uygulanması sürecinde

bireysel çalışma planında belirlenen testler gerçekleştirilir. Denetim testinin uygulanmasında kullanılabilecek bazı araştırma teknikleri şunlardır: Yeniden hesaplama/uygulama, gözlem, doğrulama, görüşme, yayımlanmış rapor veya çalışmaların değerlendirilmesi, sunulan hizmetlerden bir vatandaş olarak yararlanma, anket, analitik inceleme (Uyar, 2009: 168).

İç Denetim Faaliyeti, kurumun yönetişimi, faaliyetleri ve bilgi sistemleriyle ilgili risklerine ilişkin kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini, aşağıdakileri kapsayacak şekilde değerlendirir (Tokgöz, 2012: 351):

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve verimliliği,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum,
- Kurumun stratejik hedeflere ulaşması.

Yönetimin belirlediği hedef ve amaçlara ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri yönetmek için kontroller tasarlanır. Hedeflerin amaçların ve ilgili kontrollerin değerlendirilmesi için de önceden belirlenmiş standartlara gereksinim olur (Tokgöz, 2012: 352). Denetim sonucunda saptanan hususlar önem derecesine göre sınıflandırılır ve bilgi formuna işlenir. İç denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtıyla destekler ve bu bulguları değerlendirerek öneriler geliştirir. Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir. Denetçi ile denetlenen birim denetim bulguları üzerine görüşür ve sonuçları bir tutanağa bağlar (Uyar, 2009: 169).

➤ **İç denetimde raporlama:** denetçinin bulduğu önemli farklar ve bunlar hakkındaki yorum ve tavsiyelerini yönetime iletmesi için kullanılan araç, iç denetim raporudur. Bir işletmedeki iç denetim bölümü, denetim faaliyetlerini üst yönetim adına gerçekleştirmesi nedeniyle iç denetim raporunun verileceği tarafın işletme yönetimi olacağı açıktır (Adiloğlu, 2011: 84). 26226 numaralı, 12 Temmuz 2006 tarihli “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 43.

maddesi uyarınca “iç denetçi, ulaştığı görüşü, görüşe ulaşamamışsa bunun nedenini raporunda açıkça belirtir. Raporlar, kamu iç denetim raporlama standardına uygun, yeterli kanıtla dayalı ve tutarlı olarak düzenlenir”. İç denetçi raporunu, idarenin görüşlerini (Maliye Bakanlığı) de ekleyerek cevaplarıyla birlikte iç denetimin kapsamı, denetimde tespit edilen riskler, risklerin olası etkileri, risklerin ortadan kaldırılmasına veya en aza indirilmesine yönelik önerileri içeren rapor özetini de ekleyerek üst yöneticiye sunar (Uyar, 2009: 172). İDY, raporunu yılda bir kez kurula ve üst yönetime sunar. Sunacağı görüş için (Tokgöz, 2012: 349-350);

- Kullandığı değerlendirme kriteri ya da kontrol çerçevesini,
- Görüşe konu olan kapsamı,
- Kontrol sorumluluğunun kimlerde olduğunu belirtir.

Raporun görüş kısmı;

- Pozitif güvence (iç kontrollerin yeterli, etkin vb bulunduğu),
- Negatif güvence (önemli bir kontrol eksikliği vb bulunmadığı),
- Şartlı görüş (kontrol zaafiyetlerinin kalıcı/ önemli olduğu, belirli saha hariç kontrollerin yeterli olduğu vb.) şeklinde olabilir.

Rapor kritik kontrol sorunları için iyileştirme önerileri içermelidir.

➤ **İç Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve İzlenmesi;** İç denetim faaliyetleri sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde denetlenen birim tarafından yerine getirilir. Düzeltici işlemlerin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda, bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce iç denetim birimine bildirilir. Denetim tamamlandıktan sonra, iç denetim bölümü tarafından yapılan denetimin değerlendirilmesine yönelik olarak denetlenen birimlere anket çalışması yapılabilir (Adiloğlu, 2011: 92 – 93).

4.1.8. İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Uygulanan Denetim Türleri

İç denetim denildiğinde ilk olarak akla iç kontrol faaliyetlerinin incelenmesi gelmektedir. İç denetim biriminin öncelikli görevi iç kontrol faaliyetlerinin kontrol ve gözetimini yapmak, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve işlerliğini değerlendirmek ve varsa sorunları tespit ederek yönetime raporlar halinde sunmaktır. Ayrıca sorunların çözümü ile ilgili tavsiye vermek de birimin ana sorumlulukları içerisinde yer almaktadır. IIA'nın ilk yapmış olduğu tanımlamalarda da özellikle iç denetimin bu vasfına vurgu yapılmaktadır. Bunun yanında değişen ve karmaşıklaşan iş dünyası ve şirket yapıları iç denetimin tanımında ve sorumluluklarında da değişimi zorunlu hale getirmiştir. Şirketler büyüdükçe kontrol zorlaşmış ve bu kontrolü şirket sahipleri ve yönetim adına yapacak sistemlere duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu sebeplerle de iç denetim şirketler açısından hızla önem arz eden bir faktör haline gelmiştir. İç denetimin artan önemi ile birlikte iç denetim faaliyetlerinin yapısı ve sorumlulukları da gelişmiştir. IIA'nın son tanımı ile birlikte iç kontrol ile ilgili sorumlulukların yanında *“risk yönetim ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak”* sorumluluğu da iç denetim departmanının görev ve sorumluluk alanı içerisine yerleştirilmiştir (IIA, 2012c). Ayrıca yapılan yeni tanım iç denetimin temel eylemlerini güvence ve danışmanlık hizmeti olarak nitelendirmektedir. İç denetimin tanımı, iç denetim faaliyetlerinin kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçleri olmak üzere üç ana kısımda gerçekleştirileceğini ifade etmektedir. Bu üç faaliyetin değerlendirilmesinin yapılabilmesi, yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti sunulabilmesi için uygulanması gereken denetim türleri ise sekiz ana başlıkta sınıflandırılmıştır. Bunlar (Yıllancı, 2006: 115);

- Uygunluk denetimleri,
- Danışma eylemleri,
- Bilgi teknolojisi ile ilgili denetimler,
- İç kontrol denetimleri,
- Hile denetimleri,

- Faaliyetsel ve yönetim denetimleri,
- Risk yönetimi,
- Kurumsallık ile ilgili denetimlerdir.

Bahsedilen denetim türlerini birbirinden ayrı düşünülmemelidir. Her denetim türü diğeri ile iç içedir ve çoğu zaman birbirini tamamlayıcı niteliktedirler.

4.1.8.1. Uygunluk Denetimleri

İşletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme üst yönetimi, yasama organı veya devlet yetkili kuruluşları tarafından belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuatlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denmektedir. Uygunluk denetiminin yapılmasındaki temel amaç, uygulamadaki politika, prosedür ve kurallara uygulayıcıların ne derecede uyduklarını değerlendirmektir (Bozkurt, 2006: 28; Durmuş ve Taş, 2008: 14). Bu değerlendirme sayesinde, işletme oluşturulan kuralların etkililiğini, kurallara çalışanların uyma derecelerini ve uygulamadaki aksaklıkları değerlendirerek önlemler alabilmektedir.

Şirketler, içyapılarındaki düzeni sağlamak için çalışanlarının uymaları gereken kuralları belirlemelidir. Uygunluk denetimi işletme yönetimi tarafından yaptırılabilceği gibi yasa koyucu kurumlar, SPK, Kamu Gözetim Kurumu ve Meslek Odaları tarafından da gerçekleştirilebilmektedir (Bozkurt, 2006: 28; Selimoğlu vd., 2011: 8; Yıllancı, 2006: 116). İşletme yönetimi tarafından yürütülen uygunluk denetimi işletmenin iç denetçileri tarafından yapılmaktadır. Yapılacak uygunluk denetimlerinin başarısı;

- İç denetçinin konu ile ilgili yetenekliliğine,
- İşletme içerisinde iyi bir belge dosyalama sisteminin varlığına ve
- İyi bir raporlama sisteminin oluşturulmasına bağlıdır.

Uygunluk denetimi kapsamında iç denetçiler tarafından ilk olarak işletmenin; devletin veya yetkili kurumların oluşturduğu kurallara, mevzuat ve

yönetmeliklere uyum ve uygunluğu incelenmektedir. Sonrasında ise şirket tarafından oluşturulan politika, prosedür, anlaşma, yönetim kurulu kararları, şirket içi yönetmelik, tüzük ve şirket ana sözleşmesinde yer alan kurallara çalışanların ve yönetimin uygun davranıp davranmadığı incelenmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 14; Yılcı, 2006: 116 – 117).

Şirket içerisinde iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen uygunluk denetimlerine örnek olarak aşağıdaki uygulamalar gösterilebilmektedir;

- Şirket muhasebe kayıtlarının usule uygun tutulup tutulmadığının incelenmesi,
- Dosyalama sisteminde evrak kayıt düzeninin incelenmesi,
- Ödeme sistemi içerisinde ödemelerin yetkili kişiler tarafından yapılıp yapılmadığının incelenmesi,
- İşletme içerisinde muhasebe kayıtlarının finansman veya mali işler müdürlüğünün yayınladığı yönergelere ve muhasebe el kitaplarına uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi.

“Uluslararası İç Denetim Standartları Uygulama Önerileri çalışanların yasalara ve işletme kurallarına uyumunu sağlamak amacı ile işletmelerin “Mevzuata Uyum Programları” oluşturmaları gerektiğini ifade etmektedir. Bu programın işletmeye, personelin kasti olmayan kanun ihlallerini önlemek, yasa dışı faaliyet ve işlemleri tespit etmek ve personelin kasti kanun ihlallerini caydırmak konusunda yardımcı olacağı düşünülmektedir. Kurumun, personel ve bağlı kuruluşlarının uymaları gereken, suçu ve usulsüzlükleri engelleyebilecek mevzuata uyum standart ve usulleri tespit etmesi gerekmektedir. Bu standartlar oluşturulurken aşağıdakilere dikkat edilmelidir;

- *İşletme tarafından yasaklanan işlem ve faaliyetlerin açıkça belirtildiği yazılı iş davranış politikaları oluşturulmalıdır.*
- *Oluşturulan politikalar işletme personeline işletme ile ilgili tüm konularda kılavuzluk edebilmelidir.*

- *Mevzuata uyum programından sorumlu olan kişileri tanımlayan bir örgüt şeması oluşturulmalıdır.*
- *Açık, basit ve adil iş davranış politikaları oluşturulmalıdır. Böyle hazırlanmış politikalar, çalışanların etik olmayan ve yasalara aykırı işlere girme riskini azaltmaktadır. Ayrıca personel el kitaplarında kullanılan dil de kolay ve anlaşılır olmalıdır.*
- *Yapılan teşvik ve ödüllendirmelerin yasalara aykırı durumlara sebep olmamasına dikkat edilmelidir.*
- *Çok uluslu küresel şirketlerin evrensel mevzuata uyum programları hazırlaması gerekmektedir. Fakat bu program mahalli koşulları, kanunları ve düzenlemeleri yansıtacak şekilde düzenlenmelidir.”*

“Kurum standartları duyurmak ve uyumu sağlamak için çalışan, temsilci ve acentelerin cezayı gerektiren işlemlerini tespit etmek amacıyla izleme ve denetim sistemleri tasarlamalı, şirket içi ihbar sistemleri oluşturmalı ve bu sistemleri herkese duyurmalıdır. Program, iş davranış kurallarını ihlal edenlere yönelik caydırıcı cezai yaptırımlardan oluşan bir disiplin sistemini içermelidir. Bu cezalar, yapılan suçun niteliğine göre uyarı, ücret kaybı, geçici uzaklaştırma, nakil veya iş akdinin feshi gibi uygulamalardan oluşabilmektedir. Ayrıca iç denetim departmanı tarafından oluşturulan denetim planları yazılı malzemelerin etkin ve verimli olup olmadığını, çalışanların duyuru ve bildirimleri alıp almadığını, tespit edilen ihlaller için gereken işlemlerin yapılıp yapılmadığını, disiplinin adil ve tarafsız uygulanıp uygulanmadığını, ihbarcılara karşı misilleme yapılıp yapılmadığını ve mevzuata uyum biriminin sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini tespit etmek amacıyla yönelik uygulamalar da dahil, kurumun mevzuata uyum programı ve prosedürlerinin incelenmesi ve gözden geçirilmesini de içermelidir. İç denetçiler tarafından yapılan değerlendirmelerde, programın suçu önleme konusunda yetersiz kaldığı veya bu konuda mevzuata uyum programı personelinin ihmali tespit edilirse gerekli birimler uyarılarak programda revizyon yapılması sağlanır ve ihmale sebep olan personel cezalandırılır” (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 231 – 240).

4.1.8.2. Danışma Eylemleri

Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesinde ise danışmanlık hizmetleri; “*herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı müşteri işletme ile birlikte belirlenen istişari faaliyetler ve bunlarla bağlantılı diğer hizmetler*” olarak belirtilmektedir. Usul ve yol gösterme, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek danışmanlık faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilmektedir (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 50). Danışmanlık hizmeti, şirket üst yönetiminin ihtiyaçları doğrultusunda iç denetçinin incelemelerde bulunması ve gerekli bilgi, tavsiye ve önerileri işletme üst yönetimine sunmasıdır (Ceyhan, 2010: 23). İç denetimin danışmanlık işlevi; yazılı anlaşmalarla tanımlanan resmi görevlerden daimi veya geçici yönetim komiteleri veya proje ekiplerinde yer almak gibi danışmanlık hizmet ve etkinliklerine kadar farklı ve değişik kapsamlarda olabilmektedir (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 49).

Tanımında da belirtildiği gibi iç denetim, güvence ve danışmanlık hizmetlerinden oluşmakta ve bu iki unsur birbirlerini tamamlayıcı özellikler taşımaktadır. İç denetim faaliyetleri risk yönetimi, kontrol ve kurumsal süreçler ile ilgili işletme faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacıyla birçok danışmanlık faaliyetini yürütmekte, ayrıca işletme yönetiminin ek araştırma ve bilgi taleplerini cevaplamaya yönelik işletmeye danışmanlık hizmetleri vermektedir (Yılancı, 2006: 119). Görüldüğü üzere iç denetçiler danışmanlık faaliyetlerini normal veya rutin çalışmalarının bir parçası olarak ya da işletme yönetiminin taleplerine yönelik olarak yürütebilmektedir (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 50). Denetim hizmetlerinin birçoğunun hem güvence hem de danışmanlık rolü vardır. Danışmanlık hizmetleri genellikle güvence hizmetlerinin doğrudan sonucu olarak ortaya çıkmakta ve iç denetimin katma değer sağlayıcı yönünü zenginleştirmektedir (Ceyhan, 2010: 23). Bu görevleri üstlenmesi sebebiyle iç denetim birimine yönetim yardımcısı sorumluluğu verilmektedir. Risk yönetimi, kurumsal süreçler ve kontrol faaliyetleri birbiri ile bütünleşik sistemler olduğundan, bu sistemler ile ilgili kolaylaştırıcı ve çare bulmaya yönelik hizmetler, birimin yönetime karşı üstlendiği danışmanlık

görevini yerine getirmesini sağlayacaktır (Yılcı, 2006: 119). İç denetçiler, danışmanlık hizmetini verdikleri üst yönetim ile görevin hedefi ve kapsamı hakkında fikir birliği içerisinde olmalıdırlar. Danışmanlık görevinin işletme açısından değeri, faydaları ve muhtemel olumsuzluklarına ilişkin çekinilen konular yönetime veya hizmeti alana bildirilmelidir (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 54).

Danışmanlık faaliyetleri geniş bir alanı kapsamakla birlikte birkaç örnek vermek konunun daha iyi aktarılmasına yardımcı olabilir. İç denetim faaliyetlerinin en önemli ve en eski görevi iç kontrol sistemini değerlemek, geliştirmek ve aksaklıkları yönetime rapor etmektir. “Bu önemli görevin yerine getirilmesinde danışmanlık faaliyetlerinin görevi ne olabilir?” sorusunun cevabı konunun anlaşılabilmesi için önemlidir. İç denetim faaliyetleri çerçevesinde verilen danışmanlık hizmetleri işletme yönetimi ve yönetim kurulunun iç kontrol sistemini geliştirme çabalarını kolaylaştırmakta ve örgütsel değişikliklerin sistem üzerindeki etkileri hakkında önerilerde bulunarak yönetime destek olmaktadır (ECIIA, 2005: 22). İç denetimin; kontrol, risk yönetimi ve yönetim ile ilgili danışmanlık görevlerinin yanında yönetimin istediği özel araştırmalar konusunda da yönetime danışmanlık yapma görevi bulunmaktadır. Bu konu ile ilgili bir örnek vermek gerekirse; işletme yönetimi, işletmeye ait bir fabrikayı kapatmadan önce iç denetçilerden fabrikayla ilgili ayrıntılı analiz yapmalarını isteyip, bilgi, görüş ve önerilerini üst yönetime sunmalarını talep edebilir (Ceyhan, 2010: 23).

Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi danışmanlık hizmetlerini görevsel açıdan dört ana başlıktan oluşan bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Bunlar (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 51);

- Resmi Danışmanlık Görevleri: Planlanmış ve yazılı bir anlaşmaya tabi olan danışmanlık görevleridir.
- Gayri Resmi Danışmanlık Görevleri: Daimi komitelere katılmak, sınırlı süreli projelere, belirli bir proje veya amaca yönelik toplantılar ve olağan bilgi alışverişi gibi faaliyetlerden oluşmaktadır.

- Özel Danışmanlık Görevleri: Bir birleşme ve devralma ekibine veya sistem dönüştürme ekibine katılmak.
- Acil Durum Danışmanlık Görevleri: Felaketler veya olağanüstü durumlarda faaliyetlerin sürdürülmesi veya toparlanmasına yönelik oluşturulan ekiplere katılmak ya da özel bir talep veya acil bir işi bitirmeye yardımcı olmak için geçici olarak destek vermek amacıyla oluşturulan ekiplere katılmak.

İç denetçiler sayılan danışmanlık görevlerini kabul ederken veya yerine getirirken bağımsızlık ve objektif davranmaya özen göstermeli ve bu özelliklerini korumalıdır. İç denetçiler özellikle danışmanlık görevinden sonraki bir yıl verdikleri danışmanlık ile ilgili güvence hizmeti vermemeye özen göstermelidir. Ayrıca yönetimin sorumluluklarının, danışmanlık hizmeti adı altında uygunsuz veya kasıtsız olarak iç denetim departmanı tarafından üstlenilmesine engel olunmalıdır. İç denetçinin işletmeye verdiği denetim dışı danışmanlık görevlerine yönelik oluşturulan bir takım sınırlamalar bulunmaktadır. Bu sınırlamalar (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 52 – 60);

- İşletme iç denetçileri bağımsız olmalı ve objektifliğini tehlikeye sokabilecek durumlardan kaçınmalıdır.
- İç denetçiler kendi yaptıkları işleri denetlememelidirler.
- İç denetçiler, yönetsel faaliyetlerden ve bu faaliyetlere yönelik karar verme yetkilerinden uzak tutulmalıdır.

4.1.8.3. İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Gerçekleştirilen Hile Denetimleri

Hile, şirket yöneticilerinin, yönetim kurulunun, şirket personelinin veya şirket dışı üçüncü kişilerin kasıtlı olarak gerçekleştirdiği, adil veya yasal olmayan yollar ile şirket üzerinden menfaat sağlamak amacı ile gerçekleştirilen ve aldatma amacı içeren davranış ve faaliyetler bütünüdür (SPK, Seri: X, No: 22, 2006: 24). İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları Terimler Sözlüğü'nde hile; sahtekârlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiiller olarak

tanımlanmıştır (TİDE, 2012a). Denetim literatüründe işletme veya denetçiler açısından ortaya çıkan sorun ve aksaklıkların birçoğunun temelinde hile ve hata olmak üzere iki temel faktör bulunmaktadır. Bu iki faktör arasındaki temel fark hile eyleminin bilinçli olarak yapılması ve kasıt unsurunu içermesidir. İç denetçiler, yapılan hile denetimleri esnasında kötü niyetli olsun veya olmasın işletme açısından zararlı olabilecek tüm hareketleri önlemek ile yükümlüdürler. Bu sebeple yönetime bağlı çalışan ve yönetimin işletme içerisindeki gözetim mekanizması konumundadırlar (Dabbağoğlu, 2009: 112).

Suistimal eylemi, kurum içinden ya da dışından kişilerce işletmeye yarar sağlamak veya zarar vermek amacıyla yapılabilir (TİDE, 2012b). Kurumun yararına tasarlanan suiistimallere kanunlar, yönetmelikler veya sözleşmelere aykırı, yasaklanmış ticarî faaliyetler, vergi kaçırma eylemleri örnek olarak gösterilebilir. Kurumun zararına gerçekleştirilen suiistimaller ise bir kişinin veya başka bir kurumun yararına yapılır. Rüşvet veya benzeri yasa dışı ödemelerin kabul edilmesi, kuruma teslim edilmeyen mallar veya hizmetler için ödeme talep edilmesi gibi durumlar bunun örnekleri arasında yer almaktadır.

SAS 99 denetçilerin “finansal tablolarda önemli aksaklıkların bulunması riskini” değerlendirmelerini tavsiye etmektedir. Hile incelemesi sürecinde denetçi ilk olarak defter ve kayıtlardan elde edilen bilgileri analiz eder. Hile eyleminin komplike yapısı sebebiyle yeterli eğitime sahip olmayan denetçiler, şüpheli bir durumla karşılaştıklarında konunun uzmanına başvurmalıdırlar. Denetçilerin hile denetimleri esnasında tüm hileleri ortaya çıkarmak gibi bir zorunlulukları yoktur. Tüm denetçilerin hile ile ilgili yerine getirmekle yükümlü olduğu eylemler; bu denetimleri usule uygun gerçekleştirmek, gerekli mesleki özeni göstermek ve objektif davranarak tüm denetim sonuçlarını yönetime iletmektir. İç denetçinin görevi yeterli derecede güvenceyi yönetime sağlayabilmektir (Altıntaş, 2010: 152 – 154). Risklerin azaltılması, kontrol sistemlerinin etkili biçimde geliştirilmesine yardımcı olunması, hata, hile ve yolsuzluğun tespiti ve önlenmesi güçlü bir denetimle olur ve bu durum işletmeye ek bir değer kazandırır (Ocaklı, 2010: 83). Hilenin eyleminin en kolay gerçekleştirildiği ve saklanabildiği şirket departmanı muhasebedir. İç denetçiler

muhasebe bilgi ve kayıtlarının, doğru ve güvenilir olup olmadıklarını araştırmak, kayıt ve belgelerdeki hata, hile ve yolsuzluk ihtimallerini incelemelerinde göz önünde bulundurmak zorundadır (Ulutaş, 2007: 52).

İyi bir iç kontrol sistemi, çalışanlar ve üçüncü kişiler tarafından yapılan hata ve hileleri etkili bir şekilde engelleyebilir. Fakat üst yönetim tarafından yapılan hileleri iç kontrol sistemi ile engellemek zordur. Üst yönetim tarafından yapılan hileli fiiller ancak denetçinin tecrübesi, mesleki şüphe ve özeni sayesinde ortaya çıkabilir. Bu nedenle denetçi üst yönetimin içinde bulunduğu ortamı iyi bilmeli ve değerlendirmelerinde dikkatli olmak durumundadır. Yönetim kurulu, denetim komitesi ve şirket sahibi tarafından desteklenen iç denetim departmanı denetçileri, şirket yönetimini ve şirket çalışanlarını iyi tanıdığından hileli eylemlerin ortaya çıkarılmasında avantajlıdırlar (Ocaklı, 2010: 29).

İç denetçiler, kurumun faaliyetlerinde ortaya çıkan olumsuzluklarda iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini inceleyip değerlendirerek, suüstimalin önlenmesine yardımcı olmaktan sorumludur. Bir iç denetçi herhangi bir usulsüzlükten veya yasa dışı hareketten şüphelendiğinde, bu durum kurum içinde uygun kişi ve birimlere bildirmelidir. Soruşturma bittiğinde ise elde edilen bulgu ve bilgileri üst yönetime rapor halinde sunmalıdır (TİDE, 2012b).

Hile denetimleri, iç denetçinin mesleki şüphecilik yaklaşımı ile hareket etmesi ile başlamaktadır. İç denetçiler herhangi bir yolsuzluktan şüphelendiklerinde yolsuzluğun yapılıp yapılmadığını ortaya çıkarmak amacıyla yolsuzluk soruşturması başlatmalıdırlar. Yolsuzluk soruşturması sürecinde, yolsuzluğu yaptığından şüphelendikleri kişileri, kullanılan teknikleri ve suç ortaklıklarını belirlemeleri gerekmektedir. Ayrıca yapılan denetimler sonucunda bu tür olayları gelecekte önlemek için yönetime ve denetim komitesine önleyici sistemler önermelidirler. Yapılan denetimlerde önemli bir yolsuzluk tespit edilirse üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna derhal bildirilmelidir (Şengür, 2005: 96). İç denetçi raporunda yolsuzluğu, sebeplerini ve bir daha oluşmaması için gereken önlemleri açık bir şekilde belirtmeli ve yönetime tavsiyeler ve yol haritaları sunmalıdır. Gerekli önlemler alınmadığı takdirde veya hile eylemine bilinçli olarak işletme yönetimi ve

iç denetçiler tarafından göz yumulduğu durumlarda işletme, iflas, mali yaptırımlara uğrama, ulusal borsalar tarafından listeden çıkarılma gibi işlemlere maruz kalabilir (Müjdecı, 2005: 33).

4.1.8.4. İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Gerçekleştirilen Bilgi Teknolojisi Denetimleri

Teknolojideki değişim ve gelişim işletmeleri, kendi finansal durumlarını ve gösterdikleri gelişmeleri yorumlayan, muhasebe bilgisi kullanan tüm ortakların karar verme sürecine yardımcı olduğu bütünleşik bir yapıya dönüştürmüştür (İbiş, 2002: 135). Teknolojik gelişimler ve muhasebenin bu gelişimlere adaptasyonu, denetim faaliyetlerinde de yeni bir akımı başlatmış ve denetim faaliyetleri dijital ortamlarda da gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

Günümüzde birçok işletmenin muhasebesel faaliyetleri, oluşturulan çeşitli muhasebe programları ve sistemleri aracılığı ile bilgisayarlı ortamlarda sürdürülmektedir. Bu programlara MİKRO, ETA, LUCA, NETSİS vb. örnek gösterilebilmektedir. Bu programlar ve sistemler bilgilerin daha rahat depolanmasını sağlamakta, hızlı erişime imkan tanımakta ve verileri bütünsel sonuçlara çevirmede muhasebeci ve denetçilere kolaylıklar sağlamaktadır. Denetçi istediği bilgileri toplu ve hızlı elde edebilmekte ve bilgilerin ve bu bilgilerin depolandığı sistemlerin denetimlerini daha kolay gerçekleştirebilmektedir. Fakat denetçinin bilgisayar kullanılan muhasebe sistemleriyle ilgili olarak bilgi işlem olgusunu dışlamayan yani bilgisayarı bir kara kutu olarak görmeyen bir yaklaşım benimsemesi gerekmektedir. Bu nedenle denetçi, denetiminde kullanacağı teknikleri ayrıntılı bir şekilde işlevsel bir plana oturtmalı ve bir yöntem oluşturmalıdır. Oluşturacağı yöntem ise başka denetçilerin anlayıp uygulayabileceği bir nitelikte olmalıdır (Erdoğan, 2006: 144).

İç denetim, bilgi teknolojileri ve bilişim sistemleriyle önemli bir ilişki içindedir. Bu ilişkinin ortaya çıkmasında etkili olan faktörlerden ilki işletmedeki bilgi sistemlerinin hatalı ve hileli işlemlere maruz kalma olasılığıdır. İkinci sebep ise işletmelerin, iş süreçlerinin her aşamasında iç denetim faaliyetleri gibi teknolojiden

ve bilişim sistemlerinden yararlanmasıdır (Tanç, 2009: 46). İç denetim faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen bilgi teknolojileri ve bilişim sistemleri denetimleri aynı zamanda hile denetimlerine, iç kontrol yapısının değerlendirilmesine, finansal ve iç kontrol ortamındaki risklerin değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır (Adiloğlu, 2011: 21).

Bilgi sistemleri denetimlerinin amacı bilgisayar sistemleri ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin yeterli olup olmadığının belirlenmesidir (Şengür, 2005: 96). Bilgi güvenliğinin sağlanabilmesi için, bilgi sistemleri üzerinde güçlü kontroller olması gerekmekte, kontrol zayıflıkları işletmenin finansal kayıtları üzerinde büyük risklere neden olabilmekte (Tok, 2010: 42-43) üst yönetimin yanlış kararlar vermesine neden olarak işletmeyi maddi zararlara hatta iflasa sürükleyebilmektedir (Ceyhan, 2010: 15-16). Ayrıca etkin kurumsal stratejilerin geliştirilebilmesi ve şirketin kurumsal bir yönetim anlayışına sahip olabilmesi için bilgi teknolojileri önemlidir (Tanç, 2009: 46).

İç denetçiler bilgi sistemleri üzerindeki kontrolleri incelerken aşağıdaki soruların cevaplarını iyi değerlendirmelidirler (Şengür, 2005: 97):

- İşletme yedeklenmiş dosyalarını koruyor mu?
- Dosyalara erişim sınırlandırılmış mı?
- Dosyalara erişim kimlerle sınırlandırılmış?
- Kullanılan bir arşivleme sistemi var mı?
- Donanım arıza ve kayıplarına karşı alınmış önlemler var mı?
- Acil durumlar için yedek sistem bulunduruluyor mu?
- Veri tabanına girebilmek için şifre mevcut mu? Bu şifreler düzenli aralıklarla değiştiriliyor mu?
- Kullanıcılar belirlenerek ayrı ayrı şifreler verilmiş mi?
- Virüs ve çeşitli saldırılara karşı önlemler alınmış mı?
- Veri tabanına girebilen eski firma çalışanları var mı?

Uluslararası İç Denetim Standartları Enstitüsü “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesinin Uygulama Önerileri” kısmında

Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT) ile ilgili gerekli kuralları ve ilkeleri saptamıştır.

“BDDT’ ler; genelleştirilmiş denetim yazılımı, yardımcı program, test verileri, uygulama yazılımı izleme (tracing) ve eşleme (mapping) ve denetim uzman sistemleri gibi pek çok tipte araç ve teknikten oluşmaktadır. BDDT’ leri için kullanılabilir bazı denetim prosedürleri;

- *İşlem ayrıntıları ve bakiyelerine ilişkin testler,*
- *Analitik inceleme prosedürleri,*
- *Bilişim Sistemleri (BS) genel kontrollerinin uyum testleri,*
- *BS uygulama kontrollerinin uyum testleri,*
- *Sızma (penetration) testi olarak sıralanabilmektedir.*

BDDT’nin kullanacağı ayrıntılı işlem dosyaları gibi veri dosyaları, genellikle, sadece kısa bir süre saklanmaktadır; bundan dolayı, denetçi, ilgili verilerin denetim için gerekli olan süre boyunca saklanması için gerekli düzenlemeleri yapmalıdır. Denetimin kurumun üretim ortamı üzerindeki etkilerini asgari düzeye indirmek için, kurumun BS olanakları, programları/sistemi ve verilerine erişimle ilgili düzenlemeler, erişime ihtiyaç duyulan zamandan çok önce yapılmalıdır. Denetçi, üretim programları veya sistemlerinde oluşan değişikliklerin BDDT’ lerin kullanımı üzerinde yapabileceği etkiyi değerlendirmelidir. Ayrıca uygun planlama, tasarım, test etme, işleme ve belge incelemesi yoluyla, BDDT’ lerin bütünlüğü, güvenilirliği, faydalılığı ve güvenliği hakkında makul seviyede bir güvence sağlamalıdır. BDDT’ lerin veri analizinde kullanılmak üzere bilgi elde etmek için kullanıldığı durumlarda denetçi, verilerin elde edildiği bilişim teknolojileri (BT) ortamının ve bilişim sisteminin bütünlüğünü teyit etmelidir. Denetçi, verilerin sahibi olan kurumun istediği ve ilgili mevzuatın öngördüğü gizlilik ve güvenlik düzeyini dikkate almalıdır. Denetçi, BDDT’ lerin bütünlüğü, güvenilirliği, faydalılığı ve güvenliğinden sürekli emin olmak için uygun prosedürler uygulamalı ve bu prosedürlerin sonuçlarını kaydetmelidir. Standart BDDT’ lerin kullanılıp kullanılmayacağına belirlenmesinde dikkate alınması gereken faktörleri;

- *Denetçinin bilgisayar bilgisi, uzmanlığı ve tecrübesi,*
- *Uygun BDDT' lerin ve BS olanaklarının bulunup bulunmadığı,*
- *Manuel tekniklere kıyasla BDDT' leri kullanmanın etkinliği ve verimliliği,*

- *Zaman kısıtı,*
- *Bilişim sistemi ve bilgi teknolojisi ortamının bütünlüğü,*
- *Denetim risklerinin düzeyi olmak üzere altı başlıkta sıralamaktadır.*

Uygulama aşamasına hazırlık sürecinde denetçinin yapması gereken faaliyetler ise;

- *BDDT' lerin denetim hedeflerini belirlemek,*
- *Kurumun BS olanakları, programları/sistemi ve verilerinin kullanılabilirliği ve erişilebilirliğini tespit etmek,*
- *Uygulanacak prosedürleri (örneğin istatistiksel örneklem, yeniden hesaplama, teyit/doğrulama, vb.) tanımlamak,*
- *Çıktı ihtiyaçlarını tanımlamak,*
- *Personel, BDDT' ler ve işleme ortamı (kurumun BS olanakları veya denetim BS olanakları) gibi kaynak ihtiyaçlarını tespit etmek,*
- *Kurumun BS imkanları, programları/sistemi ve ilgili dosya tanımları da dahil verilerine erişimin sağlanması,*
- *Kullanılacak BDDT' ler ile ilgili hedefler, üst düzey akış şemaları ve işletim talimatları da dahil dokümanların hazırlanması olarak sıralanabilmektedir.*

Bir İç Denetçinin BDDT çalışmalarını başlatabilmesi ve denetim bulgularının güvenilirliğini sağlayabilmesi için ilk aşamada yapması gerekenler aşağıda sıralanmaktadır;

- *Uygunsa, kontrol toplamları arasında bir mutabakat çalışması yapılmalıdır,*
- *Çıktıların makul olup olmadığını incelemelidir,*
- *BDDT' lerin mantığını, parametrelerini veya ilgili diğer özelliklerini incelemelidir,*

➤ *İlgili kurumun, BDDT'lerin bütünlüğüne katkıda bulunabilecek genel BS kontrollerini (örneğin, program değişiklik kontrolleri ve sisteme, programa ve/veya veri dosyalarına erişim) incelemelidir*" (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 127 – 131).

4.1.8.5. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İç denetim, finansal tabloların denetiminden daha geniş kapsamlı olup uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin toplamıdır. İç denetim biriminin gerçekleştirdiği iç kontrol sistemi denetimleri ise işletmede bulunan iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini denetleme faaliyetlerini kapsamaktadır (Biçer, 2006: 105). İç denetçiler, değerlendirmeleri ve tavsiyeleriyle iç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli denetimler yolu ile inceleyerek sistemin geliştirilmesinde ve verimliliğinin artırılmasında yönetime destek sağlamaktadırlar. İşletme yönetimi, iç kontrol sisteminden ayrı düşünülmesi imkansız olan bir iç denetim birimi oluşturmak ve iç kontrol sisteminin etkinliğini izlemek ile yükümlüdür (Akyel, 2010: 5).

Denetim ve kontrol kavramları herkes tarafından aynı algılanmasına rağmen farklı anlamlar taşımaktadırlar. Kontrol, denetime göre daha geniş kapsamlıdır. Kontrol faaliyetler esnasında gerçekleşirken, denetim geçmiş zaman içindeki işlemleri konu alır ve inceler. Etkili kontrol ve kontrol sistemi bulunmazsa etkili denetimden de söz edilemez. Bu iki kavram birbirinden farklı anlamlara gelmesine rağmen birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Kontrol ve denetim kavramları arasındaki farklar (Eski, 2006: 20);

- “Denetim iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılırken, kontrol sistem içinde ve sürece dahil olan personel tarafından yapılır,
- Kontrol devamlı bir faaliyettir, denetim ise belirlenen zaman aralıklarında gerçekleşir,
- Kontrol eş zamanlı gerçekleşirken, denetim geçmişe dönük faaliyetleri kapsar,

• Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmez fakat denetim de bağımsız olmak gerekmektedir.” şeklinde sıralanabilir.

“İşletmenin bilançosunda yer alan varlıkların nakde çevrilebilir varlıklardan oluşması için çok etkili bir iç denetim faaliyetinin olması gerekmektedir. Sistemin etkinliği, hataların ve eksikliklerin çıkmasını engeller veya en aza indirir. Kısaca denetim ve iç kontrol, işletmenin her departmanında meydana gelme olasılığı bulunan risklerin gözlemlenmesi ve kontrol edilmesiyle ilgilidir. İç kontrol, iç denetim sürecinde yer alır ve denetimde önemli bir yere sahiptir. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirerek riski en aza indirmekle sorumludurlar. Kontrol sisteminin düzenlenmesi de iç denetçileri ilgilendirmektedir. Denetim yapan kişiler işletmedeki iç kontrol yapısını inceleyerek kontrol riskinin değerlendirilmesi için temel oluşturmaktadırlar” (Eski, 2006: 20-21).

Uygulamada bir iç denetim faaliyetinin gerçekleşme süreci aşağıdaki safhalardan oluşmaktadır;

- *“Denetlenecek firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,*
- *İç denetim faaliyetine başlamadan önce belirlenmiş programa göre ihbarlı veya ihbarsız kasa, menkul kıymet, alacak senetleri, çek kasası ve stokların sayılarak envanter çıkarılması,*
- *Çalışma dosyası ve çalışma kağıtlarının hazırlanması,*
- *Denetlenecek işletmenin geçmiş dönem iç denetim tam ve ara raporlarının incelenmesi ve geçmiş dönem dış denetim raporunun incelenerek karşılaştırma yapılması,*
- *İç denetim faaliyetinin planlanması,*
- *İç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesi sonucunda elde edilen bulgulara göre kullanılacak denetim tekniklerinin belirlenerek, iç denetim programının hazırlanması,*
- *İç denetim programının uygulanması,*
- *Tespit edilen aksaklıkların yöneticilere bildirilmesi,*
- *Yöneticilerle aksaklıkların giderilmesi konusunda toplantı yapılması ve bu toplantıda bulguların birlikte değerlendirilmesi,*

- *Denetim raporunun hazırlanması, tespit ve önerilerin belirlenmesi*".

"Denetçi planlama aşamasında iç denetimin yapılacağı işletmeyi tanıyarak riskleri belirler. Daha sonra muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısına ilişkin testleri uygulayarak kontrol riskini belirler. Denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek amacıyla yaptığı değerlendirmeden sonra belgelerinin doğruluğunu araştırmak üzere maddilik testlerini uygular ve tespit etmiş olduğu riskleri de göz önüne alarak çalışmalarının güvenilirliğini belirlemek üzere ortaya çıkaramama riskini belirler. Daha sonra bu bulguları bir araya getirip yorumlayarak mesleki yargısını oluşturduğu denetim raporlarını sunar".

Denetim planlaması: *"Denetçilerin faaliyetlerine ne şekilde ulaşacağıyla ilgili planlamanın yapılmasıdır. Amaç denetim konusunu denetim alanlarına ayırarak denetçilerin denetim alanlarına dağıtılması ve görevlendirilmesidir. Her bir denetim alanında uygulanması gereken yöntem ve işlemleri belirleyerek denetim faaliyetlerini zamanlamaktır"*.

İç kontrol sisteminin incelenmesi: *"İç kontrol sisteminin incelenmesi denetçilere denetlenecek olan işletme bölümlerinin nasıl çalıştığını ve diğer bölümlerle ne tür ilişkiler içerisinde olduğu hakkında bilgi verir"*.

İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi: *"Kontrol testleri, iç kontrol süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesinde kullanılan testlerdir. Kontrol riskinin belirlenmesinde kanıt teşkil ederler. Bu değerlemede uygulanan kontrollerin maddi hataları gidermede ne derece etkin oldukları sınımlanmaktadır"*.

İç kontrol sisteminin incelenmesi: *"Bu değerlendirme işletmenin tanınması aşamasından başlayarak mesleki yargının oluşmasına kadar geçen süredeki faaliyetleri kapsar. Kontrolün test edilmesi aşamasında denetim faaliyetlerini destekleyici kanıtlar toplamak amacıyla çeşitli denetim süreçleri uygulanır. Bu süreçler denetçinin denetlenen alanlarla ilgili bilgi sahibi olmasını sağlar. Denetçi bu yöntemler sayesinde kanıt toplarken elde ettiği bulguları inceleyip değerlendirebilir"*.

İç denetimde belgelendirme: “Denetçi denetim planını yapmak ve kontrol risk düzeyini belirlemek için iç kontrol yapısını tanımaya çalışır. Mali tablolara etkisi olabilecek her işlem, kayıt, belge ya da hesap denetçi tarafından incelenir. İç denetçilerin ulaştıkları bütün bilgilerin kaydedilmesi gerekmektedir”.

Kapanış toplantısı: “Rapor hazırlanmadan önce iç denetçiler denetim sonuçları ve tavsiyelerini yönetim kademesi ile tartışmalıdır. Bu tartışma ve gözden geçirmelerin amacı denetlenen faaliyetlerde ortaya çıkan belge ve bulguların yanlış anlaşılmasını veya yanlış yorumlanmamasını sağlamaktır”.

Raporlama: “Raporlama yapılacak kişinin her şekilde iç denetimin organizasyonel statüsünü güçlendirecek, iç denetimin bağımsızlığını zayıflatmayacak bir konumda olması gerekmektedir. İç denetim, yönetimine faaliyetlere ilişkin eleştiri, yorum ve önerilerini iç denetim raporuyla ulaştırır. Raporlamalar doğru, tarafsız ve yapıcı bir şekilde sunulmalıdır. Hatalı veya eksik raporların hataları giderildikten sonra tekrar sunulması gerekmektedir” (Açıkgöz, 2007: 56 – 57; Ulutaş, 2007: 61 – 79).

Yöneticiler, iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. İç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar ve değerlendirme yaparak önerilerde bulunur. İç denetim birimleri işletme faaliyetlerini geliştirici imkanlar sağlamasından dolayı iç kontrolün önemli bir unsurunu oluşturur (Akyel, 2010: 6-7).

4.1.8.6. İç Denetimin Risk Yönetimi Sistemi Değerlemeleri

İç denetim, işletmenin faaliyetlerini düzenleyerek işletmeye değer katmak için bağımsız ve güvenilir danışmanlık faaliyetinde bulunan sistemdir. İşletmeyi, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ile değerlendirir ve işletmenin bir risk yönetimi anlayışı ile denetim ve yönetim hedeflerini başarabilmesinde etkin bir rol oynamaktadır (Tunç, 2010: 55). Ayrıca iç denetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin

kurumun karşı karşıya olduğu tüm risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerin ortadan kaldırılmasıyla ilgili yeterliliğini de kapsamaktadır (Günbey, 2008: 78). İç denetçiler açısından, riskin ne olduğu ile ilgili tutarlı bir yaklaşım bulunmamasına rağmen risk kavramını eskiden beri kullanmaktadırlar. Özellikle iç denetim planlaması aşamasında kurumlarındaki yüksek riskli alanlara odaklanmaya çalışmaktadırlar (Tanç, 2009: 121).

Günümüzde iç denetimin öneminin gitgide artmasıyla birlikte bu faaliyetler risk yönetimiyle bir arada düşünülür hale gelmiştir. Bunun sebebi iç denetimin, yönetsel ve operasyonel risklerin doğru yönetilmesinin bir güvencesi olarak düşünülmesi ve temel bir risk yönetim aracı olarak önemli bir fonksiyonu da yerine getirmektedir. Risk yönetimi, sadece finansal riskler olarak algılanmamalıdır. İşletmelerin karşılaştığı yönetim, operasyonel ve süreç riskleri de risk yönetimin kapsamına girmektedir (Günbey, 2008: 81).

“Risk yönetim sürecinde ilk aşama, risklerin tanımlanması ve risklerin büyüklüğünün, öneminin ve gerçekleşme olasılığının değerlendirilerek önceliklerin belirlenmesidir. İşletmede büyük zarara yol açabilecek ve gerçekleşme olasılığı bu doğrultuda yüksek olabilecek riskler öncelik sırası yüksek olan riskler olarak kabul edilirken, düşük zarara yol açabilecek riskler ise öncelik sırası düşük olan riskler olarak kabul edilmektedir. Tanımlanan risklerin işletmeyi ne ölçüde etkileyeceği ve meydana gelebilecek zararın maddi boyutlarının neler olabileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Riskler tanımlandıktan sonra, bu riskleri azaltmak veya önleyebilmek için bir risk yönetimi sistemi oluşturulmalı ve bu doğrultuda çalışmalar yapılmalıdır. Risklerin azaltılması veya önlenmesi için oluşturulan standart ve prosedürler iç denetçiler tarafından gözden geçirilmeli, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik olarak tavsiyelerde bulunulmalıdır. Tüm risklerin tespit edilmesi ve azaltılması için uygun öneriler geliştirmek etkin bir iç denetim sisteminin en önemli görevlerinden biridir. Risk yönetimi sürecinde iç denetçiler aşağıdaki konularda inceleme yapmalıdır” (Şengür, 2005: 12 – 15):

➤ *“İşletmenin karşı karşıya olduğu tüm risklerin tanımlanması, önem sırasına konulması ve kabul edilebilir bir risk seviyesinin belirlenmesi,*

- *Saptanan risklerin azaltılması için gereken önlemlerin belirlenmesi ve uygulanması,*
- *Risk yönetim süreçlerinin denetim sonuçları hakkında üst yönetime düzenli rapor sunulması,*
- *Risk yönetim süreçlerinin işletmenin yapısına, kültürüne, büyüklüğüne, yönetim şekline ve hedeflerine uygun olması,*
- *Risk yönetiminde kullanılan metotların faaliyet konusuna uygun olması,*
- *Risk izleme faaliyetlerinin ve raporlamasının yeterliliği ve zamanlamasının uygun olması,*
- *İşletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi”.*

İç denetçiler, risk yönetimi süreçlerini değerlendirirken gerçekleştirdikleri denetimler ve katıldıkları projeler ile ilgili işletmenin risk profilini çıkarır, maruz kalınan ya da kalınma ihtimali olan risklere karşın iç kontrol sistemleri ile risk yönetim sistemlerini değerlendirirler. İç denetçiler tarafından risklerin azaltılması veya engellenmesi için oluşturulan standartlar, dönemsel olarak iç denetçiler tarafından gözden geçirilmeli ve gerekli görüldüğü takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunulmalıdır. Çünkü etkin bir iç denetimin en önemli görevlerinden biri işletmedeki tüm riskleri tespit ederek azaltılması veya önlenmesi yolunda uygun öneriler geliştirmesidir (Yıldız, 2008: 93).

4.1.8.7. Yönetişim Faaliyetlerinin Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetim Birimi Tarafından Değerlendirilmesi

Kurumsal yönetim anlayışına göre iç denetim; işletmenin değerini arttırmak ve işletmeye verimlilik sağlamak amacıyla yapılan bağımsız, tarafsız güvence ve danışmanlık hizmetlerini içeren faaliyetler bütünüdür. İç denetim, disiplinli bir şekilde işletmenin hedeflerine ulaşmasında katkı sağlamakta ve daha etkin bir kurumsal yönetim anlayışında etkin bir rol oynamaktadır (Abdioğlu, 2007: 122).

Küreselleşme süresince, ekonomik koşullardaki dengesizlikler, rekabet koşulları ve teknolojik gelişmeler tüm işletmelerde iyi bir kurumsal yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kurulmasını zorunlu hale getirmiştir. İç denetim, bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunduğu için kurumlarda yönetsel açıdan hesap verilebilirliğin yerleşmesine de önemli ölçüde katkı sağlamaktadır (Ceyhan, 2010: 133-134).

İç kontrol sistemi ise işletmelerde kurumsal yönetimin uygulamalarının önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Şirket içinde ortaya çıkan hilenin tespit edilmesinde iç kontrol sistemi önemli rol oynamaktadır. İşletmeler, iç kontrol mekanizmasını ve bu hizmetleri işletme dışından temin ediyorsa hata ve hilelerin tespitinde zorluklar ortaya çıkmaktadır. İç kontrolü içeriden temin eden işletmeler ise hata ve hileyi daha kolay tespit edebilmektedirler. Buna bağlı olarak iç kontrol, işletme ortamını gözlemlemekte ve ortaya çıkabilecek olumsuzlukları en aza indirerek kuruma değer katmaktadır. İç denetim fonksiyonu kurumsal yönetimin bir parçasıdır ve risk yönetimi ile iç kontrol sistemlerini geliştirirken bağlantılı olarak kurumsal yönetim faaliyetlerini de güçlendirmektedir (Göçen, 2010: 111).

“İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla kurumsal yönetime yönelik gerekli tavsiyelerde bulunmalıdır;

- *Kurum içerisinde gerekli etik değerlerin oluşturulması ve geliştirilmesi,*
- *Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,*
- *Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,*
- *Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini gerçekleştirmek.*

Kurumsal yönetim anlayışı içinde denetim komitesinin işlevleri incelendiğinde;

➤ *Planlama işlevi, denetim komitesinin işletmenin denetim ve muhasebe süreçlerinin izlenmesi ihtiyacından ortaya çıkmaktadır. Plan, finansal sonuçların düzenli olarak kontrol edilmesini gerektirir. Ayrıca plan, çalışanların hukuka uygun işlem yapmasına olanak sağlamaktadır. Bu nedenle denetim komitesinin faaliyet planı, işletmede yapılan denetimin amaç ve hedeflerinin ve yıllık denetim planının gözden geçirilmesini kapsamaktadır.*

➤ *İzleme işlevi, iç denetim komitesinin, finansal raporlamalar, işletme içi çıkar çatışmaları, hileli ve hatalı işlemlerin denetimi, BT sistemleri, işletmenin çalışanlarına verdiği ikramiyeler gibi konuları yakından izlemesidir. İşletme yönetiminden bağımsız birinin işletmeyi ve işletme çalışanlarını yakından izlemesi kuruma pek çok yarar sağlamaktadır. Örneğin, dış denetim harcamaları azalır ve etkili bir iç denetimin oluşturulmasına katkı sağlar.*

➤ *Raporlama işlevi, denetim kurulunun doğrudan doğruya yönetime rapor vermesidir. Denetim komitesi raporunda, yönetim kurulunun dikkatinin; finansal muhasebe politikaları ve ilgili sektör muhasebe uygulamaları, iç ve dış denetçilerin raporları, hukuk danışmanının önemli uyumsuzluklara ilişkin raporları, işletmenin finansal ilişkilerini gözden geçiren özel inceleme raporları vb. konulara yöneltilmesini sağlayan bilgiler yer almaktadır” (Abdioğlu, 2007: 123 – 144 – 145).*

İç denetim elemanları, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması konusunda bir takım sorumluluklar üstlenmektedirler. Ancak uygulamada çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Uygulamada iç denetimin kurum içi organizasyon içinde bağımsızlığının sağlanamaması, uygulama usul ve esaslarının uluslararası standartlara uygun olmaması, iç denetçilerin yetkinliklerine sahip iç denetçi sayısının henüz yeterli olmayışını karşılaşılan sorunlar olarak ifade edebiliriz. Uygulamada karşılaşılan bu sorunların giderilmesine yönelik bugün yasal düzenlemeler yapılmış ve yapılmaktadır (Uzun, 2012g).

4.1.8.8. Mali Tablo Denetimleri

Bu denetim türü işletmenin faaliyetleri sonucunda oluşan bilanço, gelir tablosunu ve nakit akım tablosuyla dağıtılmamış karları kapsar. Mali tablolar denetimi, hazırlanmış olan finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu tespit etme amacı taşır. Finansal tablolar denetimini genellikle bağımsız denetçiler yürütmekle birlikte iç denetçilerde hile ve hata riskine karşı tedbir almak amacıyla yönetimin talebi üzerine bu denetimleri gerçekleştirmektedirler. Denetim raporları yönetime, finansal tablo analistlerine ve kamu organlarına sunulmaktadır (Açıkgöz, 2007: 5).

“Mali tablolar denetiminde önceden saptanmış olan ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanır. Bunların dışında ise ülkelere göre farklılık gösteren yasal düzenlemelerde ölçüt olarak kullanılmaktadır. Denetçiler için mali tabloların doğru ve dürüst içerik taşıyıp taşımadığı ise önemlidir. Mali tablolar denetiminin içerdiği özellikler aşağıdaki gibidir;

- *Bu denetimdeki amaç, işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmak ve mali tablolardaki yanlış beyanları ortaya çıkarmaktır.*
- *Mali tabloları denetleyen denetçinin, işletmeden bağımsız bir kişiliğe sahip olması gerekmektedir.*
- *Denetçiler tek tek var olan hatalar üzerinde durmazlar, mali tabloyla ilgili bir bütün olarak tek bir görüş oluştururlar.*
- *Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu mali tabloların %100 güvenilir olduğu anlamına gelmez”* (Bozkurt, 2006: 27-28).

4.1.8.9. Faaliyet Denetimi

Her işletme kaynaklarını etkin ve verimli şekilde kullanarak bir takım amaçlara ulaşmak ister. Faaliyet denetimi, işletmelerin kaynaklarının işletme faaliyetleri bakımından etkin ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadığının

ölçülmesidir. Bu işleme bir nevi performans ölçümü de denilebilir. Değerleme ve ölçüm sonucunda işletme faaliyetlerinin geliştirilmesi için yönetime bir takım tavsiyelerde bulunulur. İşletmenin satın almadan pazarlama bölümüne kadar ki tüm birimlerine ait sonuçlar faaliyet denetiminin kapsamını oluşturmaktadır. Finansal tablo denetimlerini genel olarak bağımsız denetçiler yürütürken faaliyet denetimleri işletme iç denetçilerinin görev alanına girmektedir. Faaliyet denetimlerinin amacı işletmenin daha etkili ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlamaktır (Açıköz, 2007: 6).

Faaliyet denetiminde denetçilerden tarafsız gözlemde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür. Denetimin kapsamı, örgütün tamamı veya bir bölümü, bir şubesi veya üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu olabilir (Kepekçi, 2004: 3-4).

Faaliyet denetiminde denetçi, işletmenin amaçlarına ne derece ve nasıl ulaştığıyla ilgilenir. Faaliyet denetimi sonucunda yönetime, inceleme yaptığı bölümün faaliyetlerinin iyileştirilmesi konusunda çeşitli önerilerde bulunur. Bu denetim türünde karşılaşılan en büyük zorluk ise, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasıdır. Çünkü faaliyet denetiminde temel alınacak standartlar için kesin olarak belirlenen bir ölçüt bulunmamaktadır. Denetçi ölçüt olarak bütçeleri, başarı ölçütlerini, oranları ve sektör ortalamalarını kabul etmektedir (Adiloğlu, 2011: 20). Faaliyet denetiminde olması gereken durumlarla ilgili ölçütlerin saptanması ise büyük ölçüde soyut ve öznel bir nitelik taşımaktadır. Bu nedenle denetçi bu durumda mevcut başarının dolaysız bir şekilde ölçülüp raporlanmasını değil bu başarının iyileştirilmesi için gerekli öneri ve tavsiyelerini belirtme yolunu seçecektir (Uyar, 2009: 11).

4.1.9. Aile Şirketlerinde İç Denetim

İç denetim kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanıma göre “iç denetim, bir kurumun faaliyetleri geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” denilmektedir. İç denetim bir kurumda yürütülen faaliyet ve işlemlerin yönetimden farklı ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesi şeklinde özetlenebilir (Güler ve Akgün, 2010: 51).

Günümüz rekabet ortamında aile işletmelerinin ayakta kalabilmelerinin temel koşullarından biri doğru yönetim ve kurumsallaşma kültürünün kazanılması ile mümkündür. Kurumsallaşma kültürünün kazanılmasında iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının önemi oldukça büyüktür. Aile işletmelerinde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliği işletmenin gelecek kuşaklara ulaştırılmasında ve sürdürülebilirliğin sağlanmasında oldukça öneme sahip bir faaliyet olarak karşımıza çıkmaktadır (Özdil ve Kara, 2010: 47). Aile işletmeleri için önemli olan, suistimal ve yolsuzluk temelli olan kayıpları önlemektir. Bunun sonucu, genelde iç denetimden beklenen, olaylara bu açıdan yaklaşmalarıdır. Halbuki esas olan yolsuzlukları engelleyecek iç kontrolleri oluşturmak ve iç denetim işlevi aracılığı ile iç kontrollerin yeterliliğini ve yetkinliğini sağlayıp, devam ettirmektir. Sağlam bir yönetim ve denetim yapılanması oluşturmanın başlangıcı, bağımsız ve objektif bir iç denetim işlevini oluşturmakla başlar. Aile şirketlerinin, büyümelerini sağlayacak dış finansörler (halka açılma veya kredi ile) ilk iş olarak iç denetim fonksiyonuna ve kurumsal yönetim seviyesine bakacaklardır. Ancak, bu şekilde şirketlerin kurumsal ve sağlam mali yapıda olmaları olasılığı artar (Toygar, 2006: 637).

Tablo 13: Denetim ve Aile Şirketleri

	Kurumsallaşma Düzeyleri Yüksek Aile Şirketleri	Kurumsallaşma Düzeyi Düşük Aile Şirketleri
Denetim Noktaları	Hammadde ve Yarı Mamul Alımında, Kritik Aşamalarda, Girdilerin Çıktılara Dönüştüğü Noktada	Girdilerin Çıktılara Dönüştüğü Noktalarda
Denetim Araçları	Performans Değerleme, Gözlemler, Standartlar, Prosedürler ve Kurallar, İş Akış Şemaları	Standartlar, Prosedürler, Kurallar ve Gözlemler
Denetleyen Kişiler	Firma Sahibi, Aile Üyeleri, İlgili Birim Yetkilileri ve Uzmanlar	Firma Sahibi ve Aile Üyeleri
Denetleme Zamanı	Sürekli	Belirli Periyotlarda

Kaynak: Meşe, 2005: 37.

Küçük ve orta ölçekli aile şirketlerinde girişimcinin tüm işletme faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olması ve küçüklüğün getirdiği avantajlar nedeniyle denetim alanları üzerinde etkinliği kolaylıkla sağlaması mümkündür. Bu fonksiyonun etkin olabilmesi için denetim sırasında kullanılan ölçütlerin işletme faaliyetlerine uygunluğunun sağlanması ve denetimin iş akışını yavaşlatmaması gereklidir. Kurumsallaşma düzeyleri yüksek aile şirketlerindeki denetim fonksiyonu ile ilgili bir başka konu da objektif esaslara dayanan performans değerlemenin varlığıdır. İşlerin icra edilmesi sırasında bilgi, beceri ve deneyimlerin kullanılma istek ve başarısı performansın belirlenmesinde temel kriterdir. Bu sistem ile çalışanların değerlendirilmesi ve elde edilen bilgiler doğrultusunda veya işletmeden uzaklaştırılmaları mümkün olur. Sonuç olarak işletmelerin ulaşmak istedikleri amaçlar planlama fonksiyonu tarafından amaçlara ulaşma derecesi ise denetim fonksiyonu tarafından belirlenir (Bilgin, 2007: 69-70).

Etkin bir iç denetim sistemi işletmelere oldukça önemli katkıda bulunmaktadır. “İç denetim sisteminin işletmelere sağladığı faydaları; güvenilir

bilgilerin sağlanması, işletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması, verimliliğin artırılması ve belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme şeklinde ana başlıklar halinde ifade edebiliriz. Faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde yürütülebilmesi için etkin ve verimli bilgilere ihtiyaç vardır. İşletmenin fiziki varlıkları çalınabilir ya da bu varlıklara istem dışı zarar verilebilir. Bu gibi durumların önlenmesi için uygun kontroller yapılmalıdır. Faaliyetlerin ve kaynakların verimsiz kullanımını önlemek yani verimliliği arttırmak için işletmede uygun kontroller gerçekleştirilmelidir. Saptanmış amaçlara ulaşabilmesi için işletmede çalışanlar bir amaç birliği içinde hareket ederek, kendilerine verilen yazılı ve yazısız kurallara ve politikalara uygun davranmalıdırlar. Etkin bir iç denetim sisteminin olmadığı işletmelerde ise aşağıda sıralanan eksiklikler görülmektedir;

- *Görevlerin ayrılığında eksiklikler,*
- *Varlıkların fiziksel korumasında zayıflıklar,*
- *Bağımsız gözlemlerde zayıflık,*
- *Yetersiz yetkilendirme,*
- *Varılan kontrollere gereken önemi vermeme,*
- *Yetersiz muhasebe sistemi”.*

İşletmelerde önemli zararlara neden olabilecek bu olumsuzlukların engellenmesi veya ortadan kaldırılması için etkin bir iç denetim sisteminin aile işletmelerinde oluşturulması gerekmektedir. Aile işletmelerinde etkin bir iç denetim sisteminin oluşturulmasında dikkate alınması gerekli temel ilkeler şunlardır:

➤ **Görevlerin ayırımı:** “Görevlerin ayırımı ilkesinin amacı kasti ve kasti olmayan hataların önlenmesi ve yapılmış bulunan hataların mümkün olduğu kadar erken ortaya çıkarılmasıdır. Bunun sağlanabilmesi için bir kıymet hareketine neden olunması, kıymet hareketinin kayıtlara alınması ve bu kıymet hareketi sonucu edinilen varlıkların korunma altına alınması görevlerinin farklı kişilerin ve bölümlerin sorumluluğuna verilmesi gerekir”. Örneğin; satın alma ile ilgili bir kıymet hareketi için satın alma ticaret bölümü personeli tarafından teslim alınan malların muhasebe kayıtlarına aktarılması, muhasebe bölümü personeli tarafından; malların korunması ambar bölümü personeli tarafından yapılmalıdır.

➤ **Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması:** “Her işlem mutlaka yetkili kişiler tarafından ve yetkileri dahilinde yürütülmelidir. Kişilere verilen yetkiler genel ve özel olabilir. Genel bir politika kapsamında yürütülen yetkiler genel niteliktedir. Liste fiyatında belirlenen artış işleminin gerçekleştirilmesi genel bir yetkiye örnektir. Özel bir alım veya ödeme için gerekli olan yetki ise özel nitelikli bir yetkidir”.

➤ **Uygun bir belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin var olması:** “Etkin bir kontrolün yapılabilmesi uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirir. Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde izlenir. Kıymet hareketinin muhasebe defterlerine ve kayıt ortamına kaydedilmesi sırasında kaydı yapan her bölüm kaydını bir belgeye dayandırmalıdır. Belgeler ve kayıtlar kaybolan belgelerin hesabının sorulabilmesi için sıra numaralı olmalı, kıymet hareketi meydana geldiği anda ya da çok kısa bir süre içinde hazırlanmalıdır”.

➤ **Fiziki korunma:** “Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü fiziksel önlem alınmalıdır. Yangına karşı korunmalı kasalar, iyi bir ambarlama düzeni, mekanik ve elektronik muhasebe araçları fiziksel korunmaya yardımcı araçlardır”.

➤ **Bağımsız mutabakat:** “İç denetim sistemi unsurlarının uygun olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını saptamak için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar o muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişiler tarafından, belirli aralıklarla ve önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkan uyumsuzluklar yönetime raporlanmalıdır” (Güner, 2006: 422 – 425). Belirli bir büyüklüğe ulaşmış aile işletmeleri yukarıda açıklanan etkin bir iç denetim sistemi oluşturma yollarına ek olarak iç denetim bölümlerini kurmalıdırlar.

İç denetim elemanları, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumluluklar üstlenmektedirler. Ancak uygulamada çeşitli sorunlar bulunmakta ve iç denetimden beklenen katma değer sağlanamamaktadır. Uygulamaya bakıldığında, iç denetimin kurum içi organizasyon içinde bağımsızlığının sağlanamaması, uygulama usul ve

esaslarının uluslararası standartlara uygun olmaması, iç denetçilerin yetkinliklerini akredite eden sertifikasyona sahip iç denetçi sayısının henüz yeterli olmayışını karşılaşılan sorunlar olarak ifade edebiliriz (Uzun, 2012f: s. 3).

4.2. İÇ DENETİMİLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

4.2.1. Ülkemizde Yasalar ve Mevzuatlar Çerçevesinde İç Denetim

Ülkemizde iç denetim her geçen gün gelişen ve kendini ispat etmeye başlamış bir olgudur. Önemi arttıkça yasal düzenlemeler içerisinde de yeri artmakta ve uygulanması için gerekli önlemler alınmaktadır. Bu konuda ülkemizde yapılmış en önemli yasal düzenlemeler konunun ilerleyen kısımlarında beş ana başlık altında aktarılacaktır.

4.2.1.1. Bankacılık Kanunu'nda ve BDDK'nın Yönetmeliklerinde İç Denetim İle İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde iç denetim ve risk yönetimi ile ilgili uygulamalar Basel prensipleri ile uyum sağlamak amacıyla ilk olarak 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile oluşturulmuştur. Kanunun 9/4. maddesinde *“Bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esasları ve usulleri kurumca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ve risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla”* sorumlu tutulmuştur. Bankalar kanunundaki bu düzenlemeye uygun olarak BDDK da 2001 yılında 24312 sayılı Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmeliği yürürlüğe sokmuştur. Yönetmelik bankalarda riskleri izlenmesini ve kontrolünü sağlayacak iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ilişkin ilke, esas ve usulleri belirlemeyi amaçlamaktaydı. Bu yönetmelik

ile birlikte bankalar bu sistemleri oluşturmak, idame ettirmek ve geliştirmek ile görevlendirilmiş ve sorumlu tutulmuştur (Yurtsever, 2008: 84). Bu kanun ve düzenleme iç denetimin bankalarda uygulanmasına yönelik olarak alanında ilk olduğundan önem arz etmektedir. Fakat eksikleri ve dilinin sade olmayışı, iç denetim görev ve sorumluluklarına yönelik tam bir netlik oluşturamamış olması gibi nedenlerden dolayı bu yasa ve yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır.

5411 sayılı bankacılık kanununun 23. maddesinde “*İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır.*” denilerek bu mekanizmaların oluşturulması ve işler hale getirilmesinden yönetim kurulu sorumlu kılınmıştır. Yine aynı kanunun 24. maddesinde yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerini yerine getirmesi için denetim komitelerinin oluşturulması zorunlu hale getirilmiştir. Yasada denetim komitesinin iç denetim ile ilgili görevleri; “*yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin bu Kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, yine Kanun kapsamında ana ortaklık niteliğindeki kuruluşlarda, konsolide denetime tabi kuruluşların iç denetim işlevlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamak, iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim alanlarında oluşturulan birimlerden düzenli raporlar almak ve bu raporlardaki önemli hususları yönetim kuruluna bildirmek*” şeklinde aktarılmaktadır (Türkiye Bankalar Birliği, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Kurumsal Yönetim Başlığı, mad. 24).

Özellikle 2008 Küresel Finansal Krizi ile birlikte ABD’de batan büyük bankalar ve beraberinde sigorta kuruluşlarının ve finans kuruluşlarının batışı iç denetim sistemlerinin önemini bankacılık faaliyetleri kapsamında daha üst seviyelere taşımıştır. Bankalarda iç denetim sistemi oluşturulması ile amaçlanan, banka faaliyetlerinin yasalara ve bankanın oluşturduğu kural ve politikalara uygun şekilde yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinlik ve yeterliliği

hususunda üst yönetime güvence sağlamaktır. İç denetimini bu amaçlara ulaşabilmesi için tüm banka faaliyet ve birimleri dönemsel ve riske dayalı olarak inceleme ve denetime tabi tutulur. Eksikli, hata ve suistimallere yönelik incelemeler yapılır ve kaynakların etkin ve verimli kullanımını sağlamaya ve suiistimalleri önlemeye yönelik görüş ve önerilerde bulunulur. Tüm bunların yanında üst yönetime iletilen bilgi ve raporların doğruluğu ve güvenilirliği değerlendirilir (BDDK, 2012, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Mad. 21).

BDDK' nın yayınlamış olduğu bağımsız denetim ilkelerine yönelik yönetmelikte iç kontrol sisteminin bulunması gerektiği ifade edilmektedir. Bankaların iç denetim ve risk yönetimi sistemleri hakkında yönetmelik, iç kontrol sistemini ve iç denetimi geniş bir şekilde ele almıştır (Uyar, 2009: 94). İç denetim ve iç denetimi ilgilendiren sistemlerin kuruluşu ile ilgili düzenlemeler 5411 sayılı kanununun 29. ve 30. maddelerinde düzenlenmektedir. 29. madde “Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler.” şeklinde bir açıklama yaparak bankaların kurmakla yükümlü oldukları iç sistemleri açıklığa kavuşturmuştur. Bunun yanında yasada iç denetim konusunda banka üst yönetimi ve denetim komitelerine ilişkin birçok uygulama ve düzenleme oluşturulmuştur (Uyar, 2009: 94). Bu sistemlerin varlığı ve etkin şekilde çalışması riskleri azaltmakta ve suiistimalleri önlemektedir. Madde 32 ise iç denetim biriminin kurulmasını zorunluluk haline getirmiştir, iç denetim çalışmalarının kimler tarafından nasıl gerçekleştirileceği gibi konular açıklanmakla birlikte iç denetim çalışmaları kapsamında gerçekleştirilecek faaliyetler yasada açıklanmamıştır.

İç denetim biriminin verebileceği danışmanlık hizmetleri ise 5411 sayılı yasanın 33. maddesinde “yeni ürünler ve hizmetler veya politika ve uygulama usulleri” olarak belirtilmiştir.

4.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim

Günümüzde sürekli devam eden bir değişim içerisinde yaşıyoruz. Sürekli değişen çevre koşulları bazı değişiklikleri ve yeni uygulamaları da beraberinde getirmektedir. 6102 ve sonrasında düzeltilmiş hali olarak çıkarılan 6335 sayılı yasalar ülkemiz ticari hayatının bu değişen koşullara daha kolay adapte olmasını sağlamak adına çıkarılmış önemli yenilik hareketleridir. İki kanun arasında büyük farklar olmamak ile birlikte 6335 sayılı TTK yürürlükte olan ve uygulanan yasal düzenlemedir. Konu iç denetim açısından incelendiğinde iki kanun arasında herhangi bir farklılık ve değişiklik yoktur. Yapılan değişiklikler iç denetim kısmını kapsamamaktadır (Anonim, 2012a).

Yeni çıkarılan TTK'nın denetim ile ilgili olan kısımları genel bir incelemeye tabi tutulduğunda iç denetimin, yönetim kurulunun temel görevleri arasında yer aldığı rahatlıkla anlaşılabilir (Erkan, 2012: 188). Oluşturulan yeni yasada iç denetim birimi veya sisteminin kurulmasına yönelik açık bir ifade bulunmamakla birlikte yasanın 366. maddesinin ikinci fıkrası "*Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir*" ifadesi ile iç denetim fonksiyonu yerine getirmek amacı ile denetim komitelerinin kurulabileceği ifade edilmiştir (ASMMMO, 2011: 83; Cömert, 2012; Erkan, 2012: 188). Fakat bir zorunluluk oluşturulmamış, isteğe bağlı bir uygulama getirilmiştir. Uluslararası İç Denetim Standartlarında iç denetim biriminin, örgütsel yapılanma içerisinde işlevsel olarak denetim komitesi ve yönetim kuruluna bağlanması, idari olarak ise kurumun başkanına bağlı ve sorumlu olması gerektiğini vurgulamaktadır (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 71 – 72). Denetim komitesinin görevi şirket içerisinde yönetim kurulunun denetim ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmektir. Bu nedenle komite, iç denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini gözlemlemek ile sorumludur (Uyar, 2004: 75). Görüldüğü üzere denetim komitesi iç denetim ile yönetim kurulu arasındaki iletişimi sağlayan aracı birimdir. Yasanın 366. maddesi ile bankalar ve halka açık şirketler için zorunlu olan

denetim komitesinin tüm şirketler için kurulabileceğini açıklamaktadır (Erkan, 2012: 190).

Yasanın yönetimin devri başlıklı 367. maddesi işletmelerde kurulacak iç kontrol sisteminin biçimsel tanımını yapmıştır; “*Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu yönetmelik şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir. Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir.*” yasa metni anonim şirketlerde işletme yönetiminin yetki ve sorumluluk ilişkisinin ve bu pozisyonlarda bulunan kişilerin görev tanımlarının yapılmasını gerekli görmektedir. Kılınabilir ifadesi ise zorunluluktan çok ihtiyarilik anlamı taşımaktadır (Cömert, 2012).

Yasada gözle görülür ve açık bir ifade ile iç denetim biriminin kurulması konusunda bir zorunluluk yoktur. Fakat çeşitli maddelerde açıklanan ve yönetimin yetki ve sorumluluğuna bırakılan finans denetimi, finansal planlama, risk teşhisi ve risk yönetimi vb. faktörler iç denetim biriminin oluşturulmasını gerekli kılmaktadır (Arslan, 2011: 27). Yasanın Devredilemez Görev ve Yetkiler başlığı altında 375. maddesinin c fıkrasında “*Muhasebe, finans denetimi ve şirket yönetimin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması*” ifadesi bu görevleri yerine getirebilecek bir birim veya bölümün kurulmasına işaret etmektedir. Bu fıkrada belirtilen finansal denetim düzeninin kurulması ile kastedilen konu şirket faaliyetlerinin ve işlemlerinin denetlenmesine yönelik bir iç denetim sisteminin oluşturulmasını öngörmektedir. Şirket ister büyük isterse küçük olsun, içerisinde muhasebe departmanından tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan iç denetim birimine muhakkak ihtiyaç duyulmaktadır. Şirket finansal denetimi, mali bilgilerin ve tabloların güvenilirliği açısından önemlidir. Bu nedenle anonim şirketlerin denetiminde sadece bağımsız denetim firmalarında yararlanılması yetersiz

görülmektedir. Gelen firmanın müşteri yoğunluğu ve şirket hakkındaki yüzeysel bilgisi iyi bir değerlendirme yapmasını önleyebilmektedir. Fakat şirket bünyesinde kurulan bir iç denetim sistemi işletmeyi etkin bir şekilde denetleyebileceği gibi bağımsız denetçinin de işletme hakkındaki yüzeysel bilgisini tamamlayıcı etki yapabilmektedir. Böylece bağımsız denetim raporlarının güvenilirliği arttırılabilmektedir (ASMMMO, 2011: 85; Erkan, 2012: 189).

Ticaret Kanunu'nun 378. maddesi de risk yönetimi ve tespiti ile ilgili hükümleri içermektedir. Bilindiği üzere günümüzde iç denetim biriminin önemli görevlerinden biride risk değerlemesi ve risk yönetim sürecinin değerlemesini yapmaktır. Madde risk yönetimi ile ilgili *“Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.”* şeklinde bir açıklama yapılmıştır (ASMMMO, 2011: 86). Bu açıklama anonim şirketlerde uygulanması zorunlu olan kurumsal yönetim ilkelerinin bir yansımasını oluşturmaktadır. Yasada bu uygulamanın sadece halka açık şirketlere getirilmesi eleştiri almıştır. Zaten sermaye piyasasının oluşturduğu mevzuatlarda yer alan ve uygulanan bir konunun tekrar TTK' ya sokulması gereksiz olarak görülmüştür. Fakat bu uygulamanın belirli büyüklüğün üzerindeki şirketler için denetim komitesi maddesi ile birlikte düzenlenmesi ülkemizde kurumsallaşmayı önemli ölçüde arttıracığı düşünülmektedir (Cömert, 2012). Yasada açıklanan komite amacı risklere odaklanmak, böylece şirket yönetim kademesinin, yönetim kurulunun ve genel kurulun oluşabilecek risklere karşı teyakkuzda olmasını sağlamaktır. Risk teşhisi ve yönetimi geleceğe yönelik olduğundan komite sorumlulukların merkezinde olmaktadır (Erkan, 2012: 191).

Yeni TTK erken uyarı sistemi oluşturulmasını önemle vurgulamakta ve denetçileri bu konuda özel olarak görevlendirmektedir. Yasanın 398 – 402 – 403. maddelerinde denetim raporlarının hazırlanması ve oluşturulması ile ilgili kısımlarda

konu ile ilgili açıklamaları yapmaktadır. Erken teşhis komitesi üyeleri, yönetim kurulu üyeleri arasından belirlenebileceği gibi üçüncü kişiler arasından da seçilebilmektedir. Komite özellikle denetçinin gerekli gördüğü durumlarda halka açık işletmelerde derhal kurulmak zorundadır (ASMMMO, 2011: 91 – 95; Erkan, 2012: 191).

Görüldüğü üzere yasada iç denetim ile ilgili açık bir yasal düzenleme olmamasına rağmen bu sistemin işletmelerde zorunlu olarak kullanılmasını gerektiren yasal düzenleme maddeleri bulunmaktadır.

4.2.1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İç Denetçilerin Çalışma Usül Ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik

Bağımsız bir şekilde yürütülen iç denetim kamu mali ve yönetim ve kontrolün önemli unsurlarından biridir. 5018 sayılı kanun öncesinde kamu idarelerinde teftiş kurulları şeklinde yönetilen iç denetimin günümüzde vasıflarının ve görevlerinin artması ile birlikte konu ile ilgili yasal bir düzenlemenin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir. 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu sorumlulukların belirlenmesi, görev paylaşımının yapılması, kurumsal yönetimin kamu kurumlarında uygulanabilir hale gelmesi için iç kontrol sistemlerinin kurulması ve işler hale gelmesini sağlayan iç denetim mekanizmaları oluşturma ihtiyacı duymuştur (Uyar, 2009: 148).

5018 sayılı kanunda 63. Maddesinde iç denetim, “*Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da görüldüğü üzere iç denetimin amaçları (Bayar, 2003: 58);

a) İdare görevini yerine getiren birimlerin yaptıkları harcamaların, mali işlemler ile ilgili kararların ve tasarrufların yasalara uygunluğunu incelemek,

b) İdari birimler tarafından yapılan harcamaların amaçlara, politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve denetimini yapmak,

c) Denetim sonucu elde edilen bulgular ile idarenin geliştirilmesi ve kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması için önerilerde bulunmak,

d) Hatalı işlemlerin tespit edilmesi durumunda, bu işlemlerin düzeltilmesini sağlamak,

e) Yapılan denetimler sonucu doğan sorumlulukları ve bunların soruşturulmasını istemek ve sağlamak olmak üzere 5 maddede açıklanabilmektedir.

Yukarıdakilere ek olarak benzer konular İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 5. Maddesinde benzer bir şekilde anlatılmaktadır. Yönetmelik, iç denetim biriminin amacını “*kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamak*” olarak belirlemiştir. Bu amaçlara ulaşabilmek için iç denetim biriminin yerine getirmesi gereken görevler ise “*kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması*” olarak belirlenmiş ve birimin bu konularda yönetime önerilerde bulunması istenmiştir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, 2006, Mad. 5). İç denetim, yönetmelikte de belirtildiği üzere kamuya yönelik nesnel bir güvence hizmeti sağlamaktadır. Bunun yanında, iç denetim birimi; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin geliştirilmesinde idarelere (kamu idareleri) yardımcı olmak, bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlamakla sorumludur. “Nesnel güvence sağlamak” ifadesi ile anlatılmak istenen;

“*a) Kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna dair güvence vermek,*

b) Kurumun; risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine dair güvence sağlamak,

c) Üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, varlıklarının korunduğuna dair kurum içi ve dışına güvence sağlamak,

d) Faaliyetlerin; etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair yeterli güvence sağlamak” şeklinde aktarılabilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, 2006, Mad. 5).

İç denetçilerin nitelikleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir. Belirlenen koşulları taşıyan adaylar İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. “Kamu kuruluşlarında görev yapacak iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerdeki üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usülle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir”. Yasa, kamu idarelerinde iç denetimin yalnızca iç denetçiler tarafından yapılabileceğini ifade etmektedir. Ayrıca yasadaki “kamu kuruluşlarının yapısı, özellikleri ve personel sayısı dikkate alınarak doğrudan kurumun üst yöneticisine bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir” ifadesi denetçinin direkt olarak üst yönetime bağlı olmasını ve bağımsızlık yetisini kazanmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte mad. 64, bu bağımsızlığı tescillemekte ve “iç denetçiye görevi dışında herhangi bir iş verilmesini yasaklamaktadır ve birimin hazırladığı raporların direkt olarak üst yöneticiye iletilmesini” koşula bağlamaktadır. “Hazırlanan raporlar üst yönetim tarafından değerlendirilerek gerekli bilgiler ilgili birimlere ve mali hizmetler birimine teslim edilmektedir. Raporlar en geç iki ay içerisinde üst yönetim tarafından İç Denetim Koordinasyon Kuruluna iletilmek zorundadır. İç denetçiler görevlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulunun belirlediği kriterlere ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun ve uyumlu bir şekilde gerçekleştirmek zorundadırlar” (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 64 – Mad. 65).

Bir kamu iç denetçisinin yerine getirmekle yükümlü olduğu görevler aşağıda maddeler halinde sıralanmaktadır (Ciğerci, 2007: 82; Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 2; İç Denetçilerin Çalışma Usül ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, 2006, Mad. 7; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 64).

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin, yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının, uygun öneriler kapsamında değerlendirilmesini sağlamak ve uygulanma ve etkinlik düzeylerinin değerlendirmesini yaparak önerilerde bulunmak,
- Kamu idaresinin iç kontrol yapısını incelemek ve etkinliğini değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından araştırmalar yaparak sonuçlara göre önerilerde bulunmak,
- Etkinlik ve verimliliğin sağlanması için kamu idaresinin performans değerlendirmesini yapmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu gözlemlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek,
- Üst yöneticilerin önerilerinden de faydalanarak kamu idarelerinin yıllık iç denetim programlarını hazırlamak,
- Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanlılığının sınanması,

➤ Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi iç denetim biriminin yerine getirmekle yükümlü olduğu sorumlulukları arasında sıralanmaktadır.

“Kamu idarelerinde iç denetçilerin uyguladıkları denetim türleri ise toplamda beş ana başlıkta toplanmaktadır. Bunlar; mali denetim, performans denetimi, uygunluk denetimi, sistem süreç denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi olarak sıralanabilmektedir. Uygunluk Denetimi; bir kurumun yaptığı işlem ve faaliyetlerin belirlenen yöntem, kural, kanun ve yönetmeliklere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetlemektir. Mali Denetim; kurumun mali tablolarında yansıttığı bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini ölçen, kurumun gelir, gider, varlık ve kaynaklarının ve tüm hesaplarının bir biriyle uyumlu olup olmadığını kontrol eden denetim türüdür. Performans Denetimi; kurumun ve kurum yöneticilerinin görevlerini yerine getirme başarısını, kullanılan fiziki, mali ve beşeri kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendiren denetim türüdür. Sistem Denetimi; denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir. Özetle, mali yönetim konusundaki eksikliklerin tespiti ve eksiklikleri giderme konusunda yönetimin başarısının değerlendirilmesidir” (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 3; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, 2006, Mad. 8; Şensoy, 2006: 253).

4.2.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu'nun İç Denetim İle İlgili Düzenlemeleri

Denetim komitesi, iç denetim departmanı ile üst yönetim arasındaki ilişkileri yürüten organdır. Özellikle 2001 krizi ile birlikte başlayan ve tüm dünyayı etkisi altına alan kurumsallaşma hareketi ile birlikte denetim komiteleri ve bu komitelere bağlı ve komitenin gözetimi altında olan iç denetim ve iç kontrol

yapılarının kurulması zorunlu hale gelmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) 2002 yılında yayınladığı tebliği ile ülkemizde ilk uygulaması hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde başlayan denetim komitesi uygulaması daha sonra BDDK'nın düzenlemesi ile birlikte bankalarda da uygulanmaya başlamıştır. Denetim Komitesi üyelerinin; mali raporların anlaşılır, şeffaf ve güvenilir olmasının sağlanması, risk yönetim sürecinin izlenmesi, iç kontrollerin değerlendirilmesi, iç denetimin etkili kullanımı, bağımsız denetimin gözetimi ve bağımsız denetim kuruluşunun seçimi konularında rol ve sorumlulukları bulunmaktadır (Uyar, 2009: 93; Uzun, 2012b).

SPK, 2003 yılında “Kurumsal Yönetim İlkelerini” yayınlarak halka açık şirketlerin bu ilkelere uymasını istemiş, uymaması halinde ise uymama nedenlerini halka açıklamasını talep etmiştir. Bu ilkelerin 4. kısmının 5.6. maddesinde “*finansal ve operasyonel işlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve gözetimi için şirketlerin denetimden sorumlu bir komite oluşturmalarını zorunlu*” hale getirmiştir. 5.6.1. bendinde ise “*iç denetçinin raporlarını bu komiteye vereceğini*” bildirmiştir. Buna ek olarak 5.6.4 bendinde “*Komite, iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin gözetimini yapar.*” şeklinde bir ifade yer almaktadır. Komitenin, bu işleyiş ve etkinliği yerine getirmesini sağlayacak birim iç denetim departmanıdır. SPK, bu madde ile iç denetim departmanının kurulma gerekliliğine yönelik üstü kapalı bir atıf yapmıştır. Denetim komitesi, ilkelerin 5.6.7. bendinde belirtilen “*şirket muhasebesi, iç kontrol sistemi ve bağımsız denetimiyle ilgili ortaklığa ulaşan şikayetleri inceleme*” görevleri yapmakla yükümlüdür. Komitenin, bu konular ile ilgili inceleme raporu isteyeceği birim ise iç denetim departmanıdır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun, iç denetim ile ilgili bir diğer önemli tebliği ise 2006 yılında yayınladığı Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğdir. Tebliğde, iç denetim fonksiyonuna önemli görevler yüklenmiştir. “*İç denetim faaliyetinin, yapılacak denetimlere önemli etkileri bulunmaktadır. İç denetim biriminin yapmış olduğu çalışmalar, bağımsız denetim prosedürlerinin içeriğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemede önemli bir kriter olarak görülmektedir. Bağımsız denetçi, iç denetim biriminin tarafsızlığına ve bağımsızlığına kanaat getirir ve bu birimin ürettiği bilgilerin doğruluğuna inanır ise*

yapılacak denetimin zaman, kapsam ve maliyeti azalmakta ve bağımsız denetçinin işi kolaylaşmaktadır. Bağımsız denetçi özellikle finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmek için, iç denetim faaliyetlerini yeterince kavradıktan sonra bağımsız denetim plan ve prosedürlerini sağlıklı bir şekilde belirleyebilmektedir” (SPK, Seri: X, No: 22, s. 120, Mad. 4 – 5). Bağımsız denetçi, iç denetim departmanına güvenebilmek için öncelikle bir ön değerlendirme yapar ve sonrasında makul seviyede kanıt toplayarak uygunluğu test eder.

SPK'nın Seri: X, No: 22 tebliğinin 27. Kısım, 1. Bölümünde mad. 3 te iç denetim biriminin gerçekleştirdiği iç denetim faaliyetleri;

a) “Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi: Yeterli muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin kurulması işletme yönetiminin sorumluluğunda olup, sürekli özen ve dikkat gerektiren bir faaliyettir. Bu çerçevede söz konusu sistemlerin gözden geçirilmesi, işlerliklerinin kontrol edilmesi ve geliştirilmesine yönelik çalışmaların yapılması da iç denetimin görev tanımı içinde yer alır.

b) Finansal bilgiler ile faaliyet bilgilerinin incelenmesi: Bu süreç, finansal bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kullanılan prosedürler ile işlemlere, kayıtlara ve prosedürlere ilişkin detay testleri de içeren münferit kalemlerin özellikle araştırılması amacıyla kullanılan yöntemlerin gözden geçirilmesini kapsar.

c) İşletmenin finansal nitelikli olmayan kontrolleri de dahil olmak üzere, faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliğinin gözden geçirilmesi ve

ç) Kanunlar, diğer yasal gereklilikler ve düzenlemeler ile işletme yönetimi politikaları, kuralları ve diğer iç gerekliliklere uyumun gözden geçirilmesi, faaliyetlerinden birini veya bir kaçını kapsar.” şeklinde ifade edilmektedir.

SPK' nın bir diğer önemli uygulaması ise 2003 yılında yayınlanan, aracı kuruluşlarda uygulanacak iç denetim sistemine ilişkin esasları belirleyen tebliğdir. Tebliğ, bu kuruluşların, karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolün sağlanması için iç denetim biriminin kurulmasına yönelik düzenlemeler içermektedir. Bu tebliğ ile birlikte aracı kuruluşların tümü, bünyelerinde iç denetim birimi ve iç kontrol sistemi oluşturmak zorundadır. Özellikle iç kontrol politika ve prosedürlerinin

yönetim kurulu kararı ile yazılı hale getirilmesi gerekmektedir (SPK, 2003a, Mad. 1 – 4 – 5).

4.2.1.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun (EPDK) İç Denetim İle İlgili Düzenlemeleri

“EPDK; 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu (2001), 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu (2001), 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu (2003), 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu (2005) ile verilen görevleri yerine getirmek ve yetkileri kullanmakla yükümlü kuruluştur. Kuruluşun amacı; yukarıda sayılan Kanunlara uygun olarak enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin ürettiği elektrik, doğal gaz, petrol ve LPG' nin; yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır. EPDK'nın görevleri; enerji piyasasındaki rekabeti dengelemek, belirli yaptırımlar yolu ile tarifeleri dengede tutarak tüketici haklarını korumak, bu piyasada iş yapacak firmaları kontrol etmek, denetlenmelerini sağlamak ve lisans işlemlerini yapmak, ürün kalitesinin korunmasına yardımcı olmak ve piyasanın düzenlenmesi olarak sayılabilmektedir” (EPDK, 2012b).

Konu kapsamında EPDK'dan bahsedilmesinin nedeni, bu piyasada faaliyet gösteren şirketlerin birçoğunun halka açık anonim şirket olmasına rağmen hisse çoğunluğunun aile, aile grupları veya tüzel kişiler elinde olmasıdır. Hisse çoğunluğuna sahip olmak, şirketin yönetiminde söz sahibi olmak anlamına gelmektedir. Aile şirketlerinin kuruluş şekilleri başlığında da anlatıldığı üzere aile şirketi aileden iki kişi veya daha fazla kişi tarafından kurulabilmektedir. Ayrıca tüzel kişilik sahibi kurumların (iki veya daha fazla aile şirketi) da kurmuş olduğu şirketler aile şirketi kapsamında incelenebilmektedir. Sebeplerden de anlaşılacağı üzere ülkemizdeki iç denetim uygulamalarına etki eden yasal düzenlemelerden ve bu

düzenlemelerin aile şirketlerine etkisinden bahsederken EPDK' nın iç denetim hususundaki yaptırımlarından da bahsetmek gerekmektedir.

EPDK'da yapılacak denetimler, kurumun oluşturduğu yönetmelikler çerçevesinde yürütülmektedir. Bu yönetmeliklerde, iç denetim birimine direkt atıfta bulunulmamakla birlikte iç denetim faaliyetlerini zorunlu hale getiren yaptırımlar söz konusudur. *“Faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması denetlenenin sorumluluğuna bırakılmıştır. Firmalar yaptıracakları özel denetimleri, sürekli denetimi üstlenmiş bağımsız denetim kuruluşlarına veya kendi bünyelerinde oluşturdukları iç denetim birimlerine yaptırabilir”*. Denetlenen; *“hesap, işlem ve mali tabloları ile iç kontrol sistemlerini denetime uygun ve hazır hale getirmekle”* sorumlu tutulmaktadır (EPDK, 2003a; EPDK, 2003b, Mad. 7; Mad. 7; EPDK, 2011, Mad. 8 – 12; EPDK, 2012a, Mad. 7). Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik'in 13. maddesi *“bağımsız denetim hizmeti veren denetim firmasının denetlenen firmaya denetim yaptığı dönem içerisinde iç denetim destek hizmeti vermesini”* yasaklamaktadır. Bu Yönetmelik uyarınca yapılacak bağımsız denetimlerde, bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde, *“2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkartılan Bağımsız Denetime ilişkin mevzuat hükümleri ile uluslararası denetim standartları”* uygulanır (EPDK, 2011, Mad. 24). Gerekli görülen hallerde *“kurum personeli, yetkili kuruluşlarca yürütülen denetimlerin her aşamasına iştirak edebilir”*. Bu durumda söz konusu denetim, kurum personelinin koordinasyonunda yürütülür (EPDK, 2012a, Mad. 12).

Yönetmelik maddeleri incelendiğinde iç denetim departmanının yerine getirmekle sorumlu olduğu yükümlülüklerin yönetime bırakıldığı ve yönetimin tüm bu zorunlulukları yerine getirmesi gerektiği ifade edilmektedir. Yönetimin, bunları tek başına gerçekleştirebilecek zamanı olmamaktadır. Kanun ve yönetmelikler, yönetimin, bu sorumlulukları yerine getirebilecek sistemleri oluşturması ve EPDK' ya karşı bu konularda güvence verilmesi için yönetim kurullarını baskı altına

almaktadır. Yönetim kurulları ve üst yönetimlerin yerine, bu sorumlulukları üstlenebilecek en uygun birim iç denetim departmanıdır.

4.2.2. İç Denetim Faaliyetleri İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler

4.2.2.1. Uluslararası İç Denetim Standartları

Dünya genelinde iç denetim standartları ve bu konudaki uygulama önerileri Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından oluşturulmakta, geliştirilmekte ve güncellenmektedir. Ayrıca, ECIIA da iç denetim standartları ile ilgili çalışmalar gerçekleştirmektedir (Doğmuş, 2010: 37). Fakat en kapsamlı çalışmalar, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yürütülmektedir. Enstitü, 1941 yılında ABD' nin New York şehrinde kurulmuştur. Enstitünün görevi, iç denetim standartlarının ve meslek etik kurallarının belirlenmesi, geliştirilmesi ve güncellenmesidir. Enstitünün dünya genelinde 90.000 üyesi bulunmakta ve üyelerine iç denetim, iç kontrol, IT denetimi vb. konularda yardımcı olmaktadır (Alptürk, 2008: 443).

İç denetim mesleği ile ilgili ilk standart, 1978 yılında yayınlanan “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları”dır (Alptürk, 2008: 295; Uzay, 1999: 40). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors (IIA)) 1999 yılı Haziran ayında iç denetim mesleğine ve mesleğin icracılarına bir düzen getirmek amacıyla Mesleki Uygulama Çerçevesini oluşturmuştur (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 3). 2001 yılındaki büyük şirket iflasları ile meydana gelen güven karmaşası sebebiyle enstitü standartları yeniden revize etmiştir (Yılcı, 2006: 89). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Standartları, yapılan değişiklikler sonucunda son hali ile 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren uygulamaya koyulmuştur (Adıgüzel, 2011: 10). Fakat gelişen ve değişen koşullar ile birlikte standartlarda güncelleme yapılması gereği hissedilmiş ve 2007 yılında “Mesleki Çerçeve” revize edilmiştir (The IIA Research Foundation ve

TİDE, 2008: 1). Oluşturulan bu standartlara tüm iç denetçiler uymak ile zorunlu tutulmuştur (Türkiye İç Denetim Enstitüsü Müzesi, 2012).

İç denetim standartlarının oluşturulmasındaki amaç (Adıgüzel, 2011: 10; Karcıoğlu ve Yanık, 2010: 231; The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 3 – 4; TÜBİTAK, 2012a; Yılcı, 2006: 89);

➤ İç denetim ile ilgili olan, iç denetim çalışmalarını yürütmek veya uygulanmasını sağlamakla yükümlü tüm kuruluşlara iç denetim faaliyetlerinin rolünü ve sorumluluklarını aktarmak,

➤ Yürütülen iç denetim faaliyetlerinin yönlendirilmesi ve değerlendirilmesi için temel kural ve standartları belirlemek,

➤ İç denetim çalışmalarının katma değerini arttıracak ve bunu teşvik edecek bir çerçeve oluşturmak,

➤ İstenilen bilgiye, doğru ve zamanında ulaşmayı kolaylaştıran bir sistem oluşturulmasını sağlamak,

➤ Uygun bir performans değerlemesinin yapılabilmesi için zemin oluşturmak,

➤ Kurumsal süreç ve faaliyetleri geliştirmek ve canlı tutmak,

➤ İç denetim faaliyetleri; yürütüldüğü ortam veya ülkenin örf, adet, kural ve yasalarından önemli ölçüde etkilenmektedir. Oluşturulan bu uluslararası standartlar tüm uygulamaları tek çatı altında birleştirerek ülkeler arası farklı uygulamaları az da olsa azaltma amacını gütmektedir.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA), İç Denetim Standartları ile ilgili hazırlamış olduğu en güncel kaynak 2007 yılında revize edilmiş olan Mesleki Uygulama Çerçevesi'dir. Oluşturulan tüm standartlar, etik kurallar ve tanımlamalar Mesleki Uygulama Çerçevesi içerisinde birleştirilmiştir. Çerçeve genel anlamda, bilgi ile rehberliğin birbirine nasıl uyacağına dair yapısal bir plan sunmakta, mesleğe yararlı teknik, yöntem ve kavramların geliştirilmesi, yorumlanması ve uygulanmasına imkan sağlamaktadır (TİDE, 2012c).

Yukarıdaki bilgiler ışığında iç denetim standartları; nitelik standartları, performans standartları ve etik ilkeler olmak üzere üç başlıktan oluşmaktadır (Alptürk, 2008: 295; Yılcı, 2006: 94).

4.2.2.1.1. Meslek Etik İlkeleri

“Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) etik kuralları oluşturma amacı, iç denetim mesleğinde etik kültürün yayılmasını ve gelişmesini sağlamaktır. İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlemek ve bunlara yönelik makul güvence hizmeti sağlamakla görevli bir faaliyet olduğundan güven unsurunu ön plana çıkarmaktadır.” Güven unsurunu sağlamak için de öncelikle iç denetçileri etik çalışmaya yönlendirmek ve etik çalışma kültürünü yaygınlaştırmak gerekmektedir. *“İç Denetim Enstitüsü'nün oluşturmuş olduğu etik kurallar, iç denetim hizmeti veren tüm kurum ve kişileri bağlamaktadır. Bunun yanında yanlış bir davranışın, oluşturulan davranış kuralları içerisinde yer almaması, denetçinin bunu kabul edilemez veya yanlış olarak değerlendirmesini engellemez ve bu tarz davranışlarda bulunan denetçilere enstitü tarafından disiplin cezası uygulanmaktadır. Etik Kurallar, iki temel unsur etrafında oluşturulmuştur”* (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 11 – 12; Yılcı, 2006: 100);

- İç denetim mesleği ve uygulanması ile ilgili ilkeler,
- İç denetçilerin görevlerini yaparken uymaları gereken davranış kuralları.

Oluşturulan davranış kuralları iç denetçilerin mesleklerini ifa ederken “meslek ve uygulanması ile ilgili ilkeleri” yorumlamasına yardımcı olarak iç denetçilere kılavuzluk eder. İç denetçilerin uymaları gereken etik ilkeler; dürüstlük, nesnellik (objektiflik), gizlilik (sır saklama) ve yetkinlik (mesleki yeterlilik) olmak üzere 4 grupta toplanmaktadır. İç denetçilerin; şirket faaliyetleri, kaynak kullanımı ve iç kontrol sistemi hakkında yapmış oldukları değerlendirmelerin doğru ve dürüst bir şekilde yapılması ve aktarılması kullanıcıların denetim raporlarına ve iç denetçilere olan güvenini arttırmakta ve iç denetçilerin verdikleri kararlara itimat

edilmesini sağlamaktadır. İç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin dürüstlük ilkesi kapsamında uymakla yükümlü oldukları bazı davranış kuralları bulunmaktadır. Bunlar (Alptürk, 2008: 299; The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 12 – 13; Yıllancı, 2006: 100 – 101);

- İç denetim çalışmaları kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusu ile yürütülmelidir.

- Yapılan çalışmalar, hukuka ve yasalara uygun şekilde gerçekleştirilmelidir. Özel açıklama gerektiren durumlarda gerekli bilgileri gerekli merciler ile paylaşır. Fakat şirketin ticari sır niteliğindeki bilgilerini saklamak ve yalnızca yetkili kişilerle paylaşmak ile yükümlüdür.

- İç denetçi, yürüttüğü iç denetim faaliyetleri ile ilgili kanunlara uygun olmayan konulara taraf olamaz ve iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere karışamaz.

- İç denetim hizmeti verdiği kurumun meşru ve etik amaçlarına uygun hareket etmeli ve hatta katkı sağlamalıdır.

İç denetçiler, denetim faaliyetlerini yürütürken inceledikleri süreç ve faaliyetler ile ilgili bilgileri toplama, inceleme, değerlendirme ve raporlama aşamalarında menfaatlerden uzak durulmalı, tarafsız ve objektif davranmalıdırlar (Alptürk, 2008: 301; The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 12; Yıllancı, 2006: 101). İç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin tarafsızlık ve objektiflik ilkesi kapsamında uymakla yükümlü oldukları bazı davranış kuralları bulunmaktadır. Bunlar (Alptürk, 2008: 301; The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 12 – 13; Yıllancı, 2006: 101);

- İç denetçiler yaptıkları değerlendirmelerin tarafsızlığını zedeleyecek her hangi bir ilişki veya faaliyete katılamazlar.

- İç denetçi mesleki yargısını veya mesleki muhakeme gücünü zayıflatabilecek herhangi bir şey kabul edemez.

- İç denetçiler tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde raporların çarpıtılmasına sebep olabilecek tüm önemli bulguları açıklamakla sorumludurlar.

İç denetçiler görevlerini yerine getirirken elde ettikleri bilgileri yasal ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece gizlemekle yükümlüdürler. İç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin sır saklama (gizlilik) ilkesi kapsamında uymakla yükümlü oldukları bazı davranış kuralları bulunmaktadır. Bunlar (Alptürk, 2008: 301; The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 12 – 13; Yılcı, 2006: 101 – 102);

- İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini yürütürken elde ettikleri bilgileri kullanma ve koruma konularında basiretli davranmalıdırlar.
- İç denetçilerin, iç denetim çalışmaları esnasında elde ettikleri bilgileri kendi çıkarlarına yönelik, yasalara aykırı olarak veya kurumun çıkarlarını zedeleyecek şekilde kullanmaları yasaktır.

İç denetim ekibi, görevlerini yerine getirmeye yetecek gerekli bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmalıdır. Denetçi uzman olmadığı bir konuda denetim faaliyeti gerçekleştirmemeye özen göstermelidir (Alptürk, 2008: 301; The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 12; Yılcı, 2006: 101).

İç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin yetkinlik ilkesi kapsamında uymakla yükümlü oldukları bazı davranış kuralları bulunmaktadır (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 13 – 14);

- İç denetçiler sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler.
- İç denetim faaliyetlerini yerine getirirken Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygun davranmalıdırlar.
- Kendi mesleki yeterliliklerini ve verdikleri hizmetin etkinlik ve kalitesini sürekli olarak geliştirmelidirler.

4.2.2.1.2. Nitelik Standartları

Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürütenlerin ve yetkili birimlerin özelliklerini belirleyen standartlardır. Tüm denetçilere ve denetim

faaliyetlerini yürüten birimlere, uygulanması gereken kurallar bütünü oluşturur (Alptürk, 2008: 295). Nitelik standartları; iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programından oluşmaktadır (Karcıoğlu ve Yanık, 2010: 230 – 231).

Tablo 14: Ana Başlıklar Halinde Nitelik Standartları

Nitelik Standartları	
1000	Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
1100	Bağımsızlık ve Objektiflik
1200	Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat
1300	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Kaynak: The IIA Research Foundation ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 2008: 19 – 24.

Nitelik standartlarından ilki “1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluk” standardıdır. Bu standart iç denetim faaliyetlerinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir şema haline getirilmesini öngörmektedir (Yılancı, 2006: 94). Oluşturulan bu şema denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır. Ayrıca birimin vereceği güvence ve danışmanlık hizmetlerinin niteliği oluşturulan yönetmelikte ayrıntılı bir şekilde tanımlanmalıdır (IIA, 2012b).

Nitelik standartlarından bir diğeri de “1100 Bağımsızlık ve Objektiflik” standardıdır. İç denetim faaliyetinin ve bu faaliyeti yerine getiren iç denetçilerin bağımsız ve tarafsız olmalarını sağlamaya yönelik oluşturulan bir standarttır. Standardın; örgütsel bağımsızlık, bireysel tarafsızlık ve bağımsızlık veya tarafsızlıktan ayrılmalar olmak üzere üç alt başlığı bulunmaktadır (Yılancı, 2006: 95). Kurum içi bağımsızlık ilkesi içerisinde iç denetim departmanının örgüt içerisinde bağlı olacağı birim açıklanmaktadır. “İç denetim yöneticisi, kurum içerisinde iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine, sonuçların raporlanmasına imkan tanıyacak her türlü müdahaleden uzak ve serbestlik sağlayan” bir yönetim kademesine bağlı olmalıdır. Bireysel objektiflik ilkesi ise “iç denetçilerin her türlü çıkar çatışmasından uzak durmasını zorunlu hale getirmekte ve iç denetçilere tarafsız ve ön yargısız davranışları” tavsiye etmektedir. Bağımsızlık ve objektifliği bozan durumlar ise nitelik standartlarının 1130 kodlu bağımsızlık veya objektifliği bozan etkenler başlığı altında incelenmektedir. İç denetçinin, “mevcut anda veya

öncesinde yerine getirmekle sorumlu olduğu işleri değerlendirmesi ve güvence vermesi objektifliği bozucu etki” yaratmaktadır. Bu tarz durumlarda bu görevlerin iç denetim faaliyeti dışındaki kişiler tarafından gözlemlenmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 19 – 20).

“1200 Mesleki Yeterlilik, Mesleki Dikkat ve Özen” ilkesi, iç denetim faaliyeti kapsamında yerine getirilen görevler için gerekli olan mesleki bilgi, beceri ve diğer nitelikleri belirleyen standartlardan oluşmaktadır. Bu ilke kapsamında incelenecek standartlar; 1210 Mesleki Yeterlilik, 1220 Mesleki Dikkat ve Özen, 1230 Sürekli Mesleki Gelişme olmak üzere üç ana başlıktan oluşmaktadır (Yılancı, 2006: 95).

“Yeterlilik standardı iç denetim faaliyetlerini yerine getiren iç denetim personelinin; gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalarını zorunluluk haline getirmektedir. Bu vasıflara sahip olunmaması veya vasıflara sahip olunmasının zorunlu olmadığı durumlar da standart kapsamında ayrıntılı incelenmiştir;

➤ *Denetim personelinin gereken bilgi, beceri ve vasıfların tamamına sahip olmaması durumunda, iç denetim yöneticisi konu ile ilgili nitelikli uzmanı tavsiye etmek ve temin etmekle görevlidir.*

➤ *İç denetçi, suistimal veya hataları tespit edebilecek yeterli bilgiye sahip olmalı, fakat konu ile ilgili uzmanlık beklenmemelidir.*

➤ *İç denetçiler, görevlerini yerine getirebilmelerini sağlayacak ölçüde bilgi teknolojileri ve kontrolleri ile ilgili önemli bilgilere vakıf olmalıdır.*

➤ *İç denetim birimi, iç denetim faaliyetlerini yerine getirebilecek yeterli donanımına sahip elemanlardan oluşmuyor ise iç denetim yöneticisi danışmanlık görevini reddetmeli veya yeterli tavsiye ve yardımı dışarıdan kuruma temin etmelidir.”*

Mesleki Özen ve Dikkat standardı ise iç denetçinin görevini yerine getirirken dikkatli olması gereken hususları açıklığa kavuşturmaktadır. “İç denetçiler görevlerini ne kadar özenli ve dikkatli yerine getirirler de bu hiçbir zaman hata

yapmayacakları anlamına gelmemektedir. Ayrıca, görevlerini mesleki özen ve dikkat ile gerçekleştirirken bilgisayar destekli denetim tekniklerinden ve diğer veri analiz tekniklerinden faydalanmaları oluşturulan bilgilerin güvenilirliğini arttıracaktır. İç denetçiler önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır. Uygulanan güvence prosedürleri ve çalışmalara gösterilen özen ve dikkat tüm risklerin teşhis edilebileceği anlamına gelmemektedir. İç denetçi aşağıdaki unsurları göz önüne alarak mesleki özen ve dikkat göstermelidir (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 20 – 22);

- Görev hedeflerine uygun olarak gerçekleştirilecek çalışmaların kapsamı,
- Güvence prosedürlerinin uygulanması ile ilgili konuların önemi ve karmaşıklığı,
- Risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli yanlışlık ve suistimallerin olma ihtimali,
- Sağlanan güvence ve danışmalık hizmetinin işletmeye maliyeti,
- Denetim faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dahil işletmenin ihtiyaç ve beklentileri,
- Denetim faaliyetini gerçekleştirmek için gerekli olan çalışmanın boyutu ve karmaşıklığı.”

“1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı kapsamında, iç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetlerinin tümünü kapsayan ve etkinliğini sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutan bir kalite güvence sistemi ve geliştirme programı hazırlamak ve sürdürmek zorundadır. Hazırlanan bu program iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olur. Ayrıca, birimin katma değer yaratmasını, faaliyetlerin standartlara ve etik kurallara uygun yürütülmesini sağlar ve bu konuda güvence verir. İç denetim faaliyetlerinin kalitesi değerlendirilirken iki tür değerlendirme süreci takip edilir. İç değerlendirmelerde, birimin performansı sürekli olarak gözden geçirilir ve kurum içerisinde uzman bir personel tarafından öz değerlendirme yapılarak iç denetim faaliyetleri dönemsel olarak gözden geçirilir. Dış değerlendirmeler ise kurum dışından uzman kişilerin veya ekiplerin

danışmanlığında, iç denetim faaliyetlerinin gözden geçirilmesi işlemlerini kapsar. En azından beş yılda bir yapılması gerekmektedir. Dışarıdan çağırılan bu uzmanlar ile ilgili tüm konular; iç denetim yöneticisi, yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından belirlenir. Değerlendirme sonuçları, iç denetim yöneticisi tarafından denetim komitesi ve yönetim kuruluna raporlanmak zorundadır. Ayrıca, oluşturulan raporlarda, yapılan değerlendirme faaliyetlerinin standartlara uygunluğu belirtilmeli, belirtilmiyorsa uyulmama sebepleri açıklanmalıdır” (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 22 – 24; Yılancı, 2006: 95).

4.2.2.1.3. Performans Standartları

İç denetim faaliyetlerinin içeriğini, uygulanma yöntemlerini ve performans değerlendirme teknik ve yöntemlerini açıklayan kurallar bütünüdür (Alptürk, 2008: 295).

Tablo 15: Ana Başlıklar Halinde Performans Standartları

Performans Standartları	
2000	İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimi
2100	İşin Niteliği
2200	Görev Planlaması
2300	Görevin Yapılması
2400	Sonuçların Raporlanması
2500	İlerlemenin Gözlenmesi
2600	Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

Kaynak: The IIA Research Foundation ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 2008: 25-34.

“2000 İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimi Standardı, iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetlerini kuruma değer katacak şekilde yönetmesini sağlamaya yönelik oluşturulan ilkeler ve kuralları kapsar. İç denetim faaliyetleri yılda en az bir kez risk değerlendirmesi yapılarak planlanmalıdır. Bu planlama yapılırken denetim komitesinin, üst yönetimin ve yönetim kurulunun görüşlerine başvurulmalıdır. İç denetim yöneticisi; görevin, risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek öne sürülen danışmanlık görevlerini kabul ya da reddeder. Eğer görevleri kabul eder ise plana dahil edilmesini sağlar” (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 25).

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetleriyle ilgili planları, kaynak gereksinimlerini ve önemli değişiklikleri üst yönetime ve yönetim kuruluna iletmeli, onlardan görüş ve bu faaliyetler hakkında onay almalıdır. Aynı zamanda, iç denetim birimi yöneticisi, faaliyetler için uygun ve yeterli kaynağın temin edilmesi ve bu kaynakların etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamakla yükümlüdür (Yılancı, 2006: 96).

“İç Denetim Eyleminin Yönetimi Standardı kapsamında ele alınan önemli konulardan bir diğeri de iç denetim departman yöneticisinin, iç denetim politika ve prosedürleri oluşturulması gerektiğini vurgulaması ve bunu zorunluluk haline getirmesidir. Ayrıca standart kapsamında iç denetim departmanının diğer departman ve birimler ile eşgüdümünün sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Sağlanan koordinasyon, yapılan tekrarları engelleyerek işlem hızının artmasını sağlayacak ve gereksiz işlem maliyetlerini azaltacaktır. İç denetim yöneticisi iç denetim faaliyetleriyle ilgili tüm konuları ve yapılan performans değerlendirmesini denetim komitesi, yönetim kurulu ve üst yönetime dönemsel olarak raporlar halinde sunmakla görevlidir. Bu raporlarda önemli riskler, kontrol sorunları, kurumsal yönetim sorunları ve yönetim kurulu, denetim komitesi ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği diğer tüm konular bulunmak zorundadır” (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 25-26).

“2100 İşin Niteliği” standardı, iç denetim kapsamında yürütülen faaliyetleri kurallara bağlamaktadır. Bu standart ile düzenlenen kurallar kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine yönelik yürütülen iç denetim faaliyetlerini ve birimin sorumluluklarını düzenlemektedir (Yılancı, 2006: 96).

“İç denetçiler, kurumun önemli riske maruz kalma durumunu tespit edip değerlendirmek, risk yönetimi ve kontrol sistemlerini gözlemlemek, değerlendirmek ve iyileştirilmesini sağlamakla görevlidir. İç denetçi risk değerlendirmesi yaparken aşağıdaki unsurları dikkate almak zorundadır;

- *Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü,*
- *Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,*

- *Varlıkların korunması,*
- *Kanun, düzenleme ve sözleşmelere uyum.”*

“İç denetim faaliyeti kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmelidir. Değerlendirme, risk değerlemesi yaparken dikkat edilen unsurlara yönelik kontrol ve tespitleri içerir. İç denetim faaliyetleri, yönetim sürecinin iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve iç denetim çalışmaları aşağıdaki amaçları içermelidir.

- *İşletme içerisinde gerekli olan etik ve diğer değerlerin oluşturulması ve geliştirilmesi,*
- *Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,*
- *Kurumun risk ve kontrol bilgilerinin gerekli birimlere etkili bir biçimde ulaştırılması,*
- *Yönetim kurulu, denetim komitesi, denetçiler ve üst yönetim faaliyetleri arasında koordinasyonu sağlayarak sağlıklı bilgi transferlerine uygun bir iletişim sağlamak.”*

“2200 Görev Planlaması Standardı iç denetçilerin, iç denetim faaliyetlerinin kapsam, amaç, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını dikkate alan planlar hazırlaması ve bu planların kayıt altına alması ile ilgili kural ve ilkeleri açıklamaktadır” (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 25 – 29).

“Standarda göre iç denetçiler, iç denetim faaliyetleriyle ilgili bir görevi planlarken;

- *İncelenen eylemin amaçları,*
- *İncelenen eylem ile ilgili önemli riskler,*
- *Risk yönetim ve kontrol sistemlerinin etkinliği ve uygunluğu,*
- *Risk yönetim ve kontrol sistemleri ile ilgili önemli gelişmeler yapılabilmesi için oluşan fırsatlar gibi konulara dikkat etmeli ve önem göstermelidir.”*

“Görev amaçları ise işletme ile ilgili riskler, kontroller ve kurumsal süreçleri kapsamalı, faaliyetler kapsamında tatminkar bir inceleme yapılabilmesi için görev alanı yeterli olmalı, görev amaçlarına etkin bir şekilde ulaşılabilmesi için uygun kaynaklar belirlenmeli ve geliştirilen programlar uygun olarak kullanılmalıdır” (Yıllancı, 2006: 97).

“2300 Görevin Yapılması” standardı, iç denetçilerin üstlendikleri görevleri amacına uygun bir şekilde yerine getirebilmeleri için gerekli olan bilgileri belirleme, analiz etme, değerlendirme, kaydetme ve bilgilerin gözetim ve kontrolü ile ilgili kural ve ilkeleri içermektedir. İç denetim yöneticisi; görev kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi veya kurum dışı unsurlarla paylaşılması konularını düzenleyen politikalar oluşturmalı, oluşturulan politikalar yasal düzenlemelere, kurumun düzenlemelerine ve diğer mevzuatlara uygun olmalıdır (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 31-32).

“2400 Sonuçların Raporlanması” standardı, denetim görevi sonucunda hazırlanacak raporların içermesi gereken bilgileri ve bu raporların nasıl hazırlanacağını kurala bağlanmaktadır. Raporlar; iç denetim faaliyetlerinin amacını, alanını ve neticelerini kapsamalı doğru, tarafsız, açık, net, tam ve zamanlı bilgiler içermelidir. İç denetim faaliyetleri esnasında, standartlardan ayrılmayı gerektiren bir durum var ise neden ve etkileri raporda açıklanmalıdır. Raporlar uygun kişilere iç denetim yöneticisi tarafından uygun biçimlerde dağıtılmalıdır (Yıllancı, 2006: 98).

“2500 İlerlemenin Gözlenmesi” standardı, iç denetçinin, işletme yönetiminin aldığı tedbirlerin uygulanmasını ve tedbir alınmadığında ortaya çıkabilecek riskleri ve gelişmeleri gözlemlemek için bir takip süreci oluşturması ile ilgili kuralları ve ilkeleri kapsamaktadır. Ayrıca denetçi, raporlanmış sonuçların akıbetinin gözlenmesi için de bir sistem oluşturmalı ve bu sistemi uygulamalıdır (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 34).

“2600 Yönetimin Kabul Ettiği Riskler” standardına göre iç denetçi, iç yönetim organizasyonu için kabul edilemeyen bir risk düzeyini kabullendiğini

düşünüyorsa, konu denetçi ve işletme tarafından kurula raporlanmalıdır (Yılcı, 2006: 98).

4.2.2.2. Turnbull Raporu

Bir iç denetim faaliyetinin, işlevi için gerekli olan kar- maliyet etkenlerinin yanı sıra çalışanların sayısı, şirket faaliyetlerinin karmaşıklığı ve çeşitliliği gibi faktörler şirketten şirkete değişiklik gösterir. Üst düzey yönetim ve yönetim kurulu, risk ve kontrol ile ilgili güvence ve tavsiye isteyebilir. Uygun ve yeterli seviyedeki bir iç denetim faaliyeti, güvence ve tavsiye isteklerine cevap verebilecektir.

Bir iç denetim fonksiyonunun mevcut olmaması durumunda, *“iç kontrol sisteminin planlanmış işlevliği, yönetim kurulunun kendisini garantiye alma isteği sebebiyle diğer süreçlere de kaynak”* oluşturur. Bu koşullar altında *“yönetim kurulu, süreçlerin yeterli bir güvence sağlayıp sağlamayacağını”* hesaplamalıdır.

İç denetim faaliyetlerinin değerlendirmesi yapılırken, *“şirketin karşılaşılabileceği beklenen riskleri veya artış gösteren riskleri, dış çevre unsurları, şirket faaliyetleri için güncel konular veya herhangi bir trendin olup olmadığı”* yönetim kurulu tarafından dikkatle incelenmelidir. Risk düzeyindeki bu tarz artışlar, *“örgütsel yapılanma gibi iç faktörlerden oluşabileceği gibi bilgi sistemlerinden”* de kaynaklanabilir. Dikkate alınması gereken diğer hususlar ise *“beklenmedik olayların, etkisinin artması veya iç kontrol sistemlerine karşı eğilimi”* dir.

Bir iç denetim fonksiyonunun olması durumunda, *“yönetim kurulu yılda bir kez bu faktörleri dikkate alarak, çalışma, yetki ve kaynakların kapsamını”* gözden geçirmelidir. Ancak, *“şirket iç denetim fonksiyonuna sahip değilse ve yönetim kurulu iç kontrol, risk yönetimi vb. faaliyetleri gözden geçirmiyorsa, yönetim kurulunun oluşturacağı bir denetim kuruluna”* ihtiyaç duyulur (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 1999: 12).

4.2.2.3. Treadway Komisyonu Çalışmaları ve COSO'nun Faaliyetleri

COSO, 1970'lerin sonu ve 1980'lerin başında ABD'de hileli finansal raporlamalar nedeniyle yaşanan büyük şirket iflasları sonucunda, finansal raporlardaki hata ve hilelerin nedenlerini araştırmak ve engellemek için oluşturulmuş bir komisyondur (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 100). COSO, 1985 yılında Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu'nu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) destelemek için kurulmuştur. COSO, "*Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commision*" başlığının kısaltmasıdır. Treadway Komisyonu tarafından oluşturulan bu grubun amacı; hileli mali raporlamaya sebep olan geçici faktörleri saptamak, sahte mali raporların sebebini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. COSO, bahsedilen amaçları gerçekleştirmek için kurulmuş bağımsız bir özel sektör girişimidir. Bu amaçları ulaşmak için komisyon tarafından COSO iç kontrol modeli oluşturulmuştur. (Erkan vd., 2010; Cantürk, 2012). COSO'nun bir diğer görevi ise bağımsız denetçiler, devlet kurumları, SEC, diğer düzenleyiciler ve eğitim kurumları için tavsiyeler oluşturmaktadır (COSO, 2012). COSO; finansal raporlamanın iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla, finansal raporların kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş ve belirlediği amaçları gerçekleştirmek üzere düzenlemeler geliştiren, gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur (Adıgüzel, 2011: 12).

"COSO toplamda 5 üye kuruluşun bir araya gelerek oluşturduğu bir komitedir. Bu üyeler;

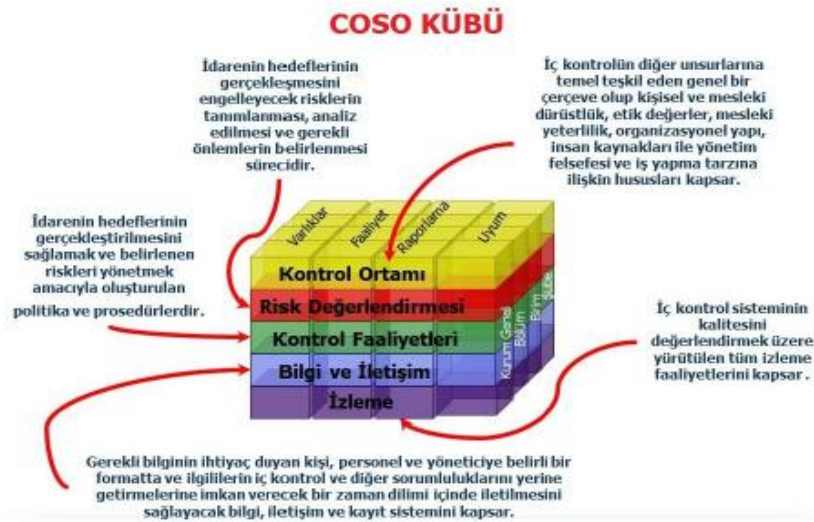
- *Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)),*
- *Amerikan Muhasebe Derneği (The American Accounting Association (AAA)),*
- *Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute (FEI)),*

- *İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors (IIA)),*
- *Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü'nden (Institute of Management Accountants (IMA)) oluşmaktadır.”*

“Fakat bu ulusal komisyon, kendini destekleyen kurumlardan tamamen bağımsız olup, endüstriden, kamu muhasebesinden, yatırım firmalarından ve New York Borsası'ndan gelen temsilcilerden oluşur (Yurtsever, 2008: 29). COSO, dünya genelinde örgütsel yönetim, iş etiği, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi (ERM), hile ve finansal raporlama gibi kritik konularda rehberlik hizmeti sağlayan bağımsız bir kuruluştur” (COSO, 2012).

COSO, 1992 yılında yayımladığı “Internal Control-Integrated Framework (İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve, yaygın adıyla COSO İç Kontrol Raporu)” adlı raporu ile işletmelere iç kontrol sistemini değerlendirme hususunda önemli yardımlarda bulunmuştur (Erkan vd., 2010). COSO modeli olarak bilinen “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” başlıklı rapor, ABD’de Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi tarafından 1992’ de yayımlanmıştır (Saltık, 2007: 60). Rapor ile birlikte, iç kontrol kavramının uluslararası kabul görmüş tanımı ve temel kriterleri ortaya koyulmuştur (Yurtsever, 2008: 28). Rapor, iç kontrol alanında çıkarılmış en kapsamlı rapor olarak değerlendirilmektedir. Günümüzde yapılan ulusal ve uluslararası tüm düzenlemelerde, denetim konusunda referans alınan bir model oluşturulmuştur. İç kontrol ile ilgili genel kabul görmüş COSO modeline göre; operasyonel etkinlik ve verimlilik, güvenilir mali raporlama ve mevzuata uygunluğun sağlanmasında iç kontrol faaliyetlerinin, beş temel bileşene göre yapılanması öngörülmüştür.

Şekil 9: COSO Küpü



Kaynak: Anonim, 2012b.

COSO tarafından oluşturulan bu modeldeki beş temel bileşen şekilde de görüldüğü üzere; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olarak sıralanabilmektedir (Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol Dairesi, 2012).

➤ **Kontrol Ortamı:** İşletme ortamı ve yönetimin felsefesi, kontrol ortamının oluşumunda etkilidir (Uzun, 2012c). Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini ifade eden, iç kontrol çevresini bütünü ile kapsayan ve tüm unsurların içerisinde yer aldığı ortamdır. Kontrol bilincinin oluşturulabilmesi için kurum içerisinde, çalışanların kişisel ve mesleki dürüstlüğü ve etik değerleri sürekli olarak uygulaması gerekmektedir. Bu bilincin oluşumuna katkı sağlayabilecek bir diğer faktör ise alanında uzman ve yetenekli profesyonellerin işletmede istihdam edilmesidir. Yönetim, iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur. Yönetimin iç kontrolü destekleyici politika ve prosedürleri ile çalışanları özendirmeye yönelik uyguladıkları performans değerlendirme kriterleri, uygun bir kontrol ortamının oluşumuna önemli katkı sağlayacaktır (Alpman, 2012; Saltık, 2007: 61).

➤ **Risk Değerlendirmesi:** Risk, hedefin gerçekleşmesini olumsuz yönde etkileyecek bir olayın gerçekleşme ihtimalidir (Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol Dairesi, 2012). Her işletme; ilgili mevzuatları, stratejik planı

ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirmek ve kabul edilebilir seviyede tutulmak amacıyla gerekli kontrol mekanizmalarını tasarlamak, uygulamak ve düzenli olarak gözlemlemekle sorumludur (Bozkurt, 2010: 133 – 134). Risk değerlendirmesi; değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları ve riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişimine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrol yapısında sürekli olarak değişiklikler yapmayı ifade eder (Saltık, 2007: 61).

➤ **Kontrol Faaliyetleri:** Kontrol faaliyetleri, belirlenen her kontrol alanı için tanımlanan riskleri azaltmak amacı ile oluşturulmuş kural, politika ve uygulamalardan oluşmaktadır (Alpman, 2012). İşletmenin; stratejik, mali ve operasyonel amaçlarına göre tanımlanan riskleri, kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasında belirleyici olmaktadır (Uzun, 2012c).

➤ **Bilgi ve İletişim:** İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin etkin çalışabilmesi için bütün işletme departmanlarında bilgi akışının etkin bir şekilde sağlanması gerekmektedir. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri ve güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için iç kontrol ile ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır (Saltık, 2007: 62). Bilgi sistemleri işletmenin yönetilmesine ve kontrolüne imkan veren faaliyetler ve finansal durumlar ilgili bilgileri içeren içsel ve dışsal raporlar üretirler (Yurtsever, 2008: 32). Bu raporların yetkili birimlere ulaşımını sağlayacak yatay, dikey ve çapraz iletişim kanallarının işlerliği, bilgiye dayalı karar üretecek üst yönetim için büyük öneme sahiptir (Bozkurt, 2010: 134). İşletme içerisinde çalışanlar ile yönetim arasında ve departmanlar arasında kullanılacak iletişim mekanizmaları oluşturulmalı ve güçlendirilmelidir. Çalışanların, yaptıkları faaliyetler ile ilgili sorun ve önerilerini aktarabilecekleri bir iletişim mekanizmasının oluşturulması hata, usulsüzlük ve yanlışlıkları düzeltecek ve iç kontrol sisteminin çalışmalarını kolaylaştıracaktır (Sümer, 2010: 37).

➤ **İzleme:** İzleme, iç kontrol sisteminin performansının değerlendirildiği ve gözden geçirildiği süreç olarak ifade edilebilir (Uzun, 2012g). Kurumun, hedef ve amaçlarının ve bunlara ulaşmak için yerine getirdiği faaliyetlerin uygunluğunu ve risk değerlendirmesini doğru bir şekilde uygulayıp sonucunda uygun kontrol

faaliyetlerinin belirlenip, etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını, sistemin bir bütünleşmiş çerçevede işleyip işlemediğini ortaya koymaya yarayan mekanizmadır (Sümer, 2010: 37).

2001 yılında ABD’ de gerçekleşen büyük şirket iflasları, kamunun güvenini önemli ölçüde zedelemiş ve bağımsız denetim ve iç denetim birimlerinin hataları büyük tepkilere sebep olmuştur. Bu nedenle 2002 yılında ABD’de Sarbanes-Oxley Yasası yürürlüğe girerken, diğer ülkelerde de benzer kanunlar yasalaşmıştır. Yaşanan bu gelişmeler, sağlam bir risk yönetimi çerçevesi ihtiyacını kaçınılmaz kılmıştır. İyi bir risk yönetim sistemi oluşturma yolunda çeşitli çalışmalar başlatılmış ve sonucunda COSO 2004 yılının Eylül ayında “Enterprise Risk Management Integrated Framework (ERM)” yayımlamıştır. COSO ERM, işletmelerin hem iç kontrol ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri hem de daha kapsamlı bir risk yönetimi süreci geçirmeleri için gereklidir. ERM, işletmeyi etkileyebilecek olası olayları tanımlamak için oluşturulmuş, riski yöneten, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için rasyonel güven sağlayan bir süreçtir. COSO ERM, hukuka aykırı durumlardan kaçınarak işletmenin zarar görmesini engeller (Erkan vd., 2010: 3).

4.2.2.4. Basel II ve Basel II’nin İç Denetim Alanında Getirildiği Yenilikler

İç kontrol sistemi ve iç denetim, işletmelerin kurumsallaşmasında ve risk yönetiminin sağlanmasında önemli bir yere sahiptir. Önceleri çoğunlukla büyük ölçekli firmaların iç kontrol sistemi ve iç denetime yer verdiği gözlenirken; Basel II düzenlemeleri ile birlikte artık KOBİ’lerin de kurumsal yönetim uygulamalarını benimsemeleri ve iç kontrol sistemi ve iç denetimi gerçekleştirmeleri zorunlu bir hal almıştır. Aksi takdirde, bankalardan kredi temininde zorluklar yaşanacaktır. Basel II ile etkin risk yönetimi ve denetim anlayışının ön plana çıkarıldığını söylemek mümkündür (Kurt ve Okan, 2008: 150).

Basel II kriterleri, işletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında şeffaflığa katkıda bulunacaktır. Basel II ilkeleri ile mali tabloların ve finansal raporlama

sürecinin derecelendirme şirketleri tarafından incelenmesi istenmektedir. Basel II ilkelerine göre bankalar ve işletmeler arasında finansal raporlama sürecinde kurulacak işbirliği şeffaflığın sağlanması için temel şarttır. Bu bağlamda işletmelerin, finansal ve finansal olmayan tüm bilgileri bankalara ve ilgili derecelendirme şirketlerine zamanında, yeterli, şeffaf ve güvenilir bir şekilde sunmaları gerekir. Basel II ile işletmelerde, bağımsız denetim uygulamaları yaygınlaşacaktır. Ayrıca uygun bir risk yönetim sistemine sahip işletmelerin derecelendirme notu daha yüksek olacaktır (Karabınar ve Öktem, 2008: 71).

Basel II ilkeleri ile işletmelere önerilen iyi yönetim ve şeffaflık, etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim ile sağlanabilir. Bu bağlamda KOBİ'ler; iç kontrol sistemi kurmalı, her işletmede bir iç denetim birimi yer almalıdır. Basel II sürecine hazır olmak isteyen KOBİ'ler; öz sermayeleri güçlendirilmeli, net işletme sermayesi yeterli hale getirilmeli, finansal tablolarda şeffaflık sağlanmalı, ana faaliyet konularında çalışılmalı, kayıt dışı işlemler kayıt altına alınmalı, Basel II'nin öngördüğü teminat yapıları oluşturulmalı ve nitelikli insan kaynağına yatırım yapılmalıdır. Muhasebe standartlarını kullanarak, finansal raporlama sürecinde şeffaflaşamayan ve kurumsallaşamayan işletmelerin sadece Basel II ile değil, küreselleşmenin getirdiği diğer risk unsurları nedeniyle de sorunlar yaşamaları kaçınılmazdır (Uyar ve Cengiz, 2008: 216).

Basel II, etkin risk yönetimini ve denetim anlayışını ön planda tutmaktadır. Risklerini iyi değerlendiremeyen ve etkin bir iç kontrol sistemi olmayan bankalar ise bu sistemde önemli sorunlar yaşamaktadır.

4.2.2.5. Sarbanes Oxley Yasası'nın İç Kontrol ve İç Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler

Yasa, iç kontrol alanında önemli ve kapsamlı yenilikler getirmiştir. Yasada, iç denetim açık bir şekilde anlatılmamaktadır. Fakat bu iç denetim alanında yasanın etkisinin olmadığı anlamına gelemez. Özellikle yöneticilere ve yönetim kuruluna iç kontrol sistemini belirli aralıklarla değerlendirme ve oluşan raporları onaylama

yaptırımının getirilmesi, bu değerlemeyi yapacak birime dikkat çekmektedir. Bu birim ise iç denetim departmanıdır. Bu kısmın devamında getirilen yeniliklerden bahsedilecektir.

SOX 2002 Yasası, denetim mesleği üzerine yazılmış en kapsamlı yasa olarak bilinmektedir. Yasa, sadece denetim alanındaki konuları kapsamakla yetinmemiş; denetim, denetçi ve şirket ile ilgili pek çok konuyu ele almıştır. Bu konulardan biri de iç kontrol olarak karşımıza çıkmaktadır. Yasa ile beraber yapılmaya çalışılan, denetim kurullarının bağımsızlıklarını güçlendirmek ve rollerini arttırmaktır. SOX 2002 Yasasının temelinde, yöneticilerin ve şirket çalışanlarının işletmeye ilişkin görev ve sorumluluklarında ilkeli hareket etmelerini ve buna uygun davranmalarını sağlamak, uygun olmayan davranışları ise ciddi şekilde cezalandırmak yer almaktadır. Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatında ve BDDK'nın bankacılık sektörü ile ilgili yasal düzenlemelerinde SOX benzeri uygulamalara yer vermiştir.

“Yasada, üst düzey yöneticilerin; şirket denetçilerine, denetim kuruluna ve şirket içinde aynı fonksiyonu gören kişilere, şirket iç kontrol sisteminde mevcut olan ve şirketin finansal bilgilerini kaydetmesine, işlemesine, özetlemesine ve raporlamasına olumsuz yönde etkisi bulunabilecek önemli eksiklikleri bildirmek ve denetçilere iç kontrol sistemindeki önemli zayıflıklar hakkında açıklamada bulunmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Sarbanes Oxley Kanunu'nun 404. bölümü şirket yönetimlerinin, şirketin finansal raporlamasına yönelik iç kontrollerin yeterliliğini sağlaması gerekliliğini zorunlu hale getirmiştir. SEC'e sunulmak üzere firmanın hazırladığı yıllık raporun içeriğinde; yürürlükteki iç kontrol mekanizmalarının ve prosedürlerinin etkinliği üzerine yönetimce varılan sonuçlar, tespit edilmiş kontrol zayıflıkları ve dış denetçi tasdiki bulunmalıdır ve bu halkın bilgilendirilmesini, işletmenin şeffaflaşmasını sağlayan bir faktördür. Ayrıca iç kontrol sisteminde önemli sorumlulukları olan yöneticiler veya diğer çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hileli durumları, boyutları ne olursa olsun derhal denetçilere ve denetim komitesine bildirmek zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır” (U.S. Securities and Exchange Commission, 2002).

Yönetimin, bağımsız denetim firmasının hazırladığı raporu da değerlendirmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmelerin tümü kamuya açıklanmak zorundadır. Kamuya açıklanacak mali tablolarının yayınlanmasından 90 gün önce şirketlerin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmeleri ve yapılan değerlendirmeye ilişkin varmış oldukları sonucu yayımlanacak raporda kamuya açıklamaları zorunlu kılınmıştır (Demircan, 2007: 40).

“Yasa, firmaların finansal raporlamalarını etkileyen iş süreçlerindeki riskleri değerlendirmelerini şart koşmaktadır. Buradaki amaç, yatırımcıyı “doğruluk” ve “bütünlük” ilkeleri kapsamında korumak, şirketlerin daha şeffaf ve güvenilir duruma gelmesini sağlayarak kurumsal yönetim kavramını geliştirmek ve etik iş prensiplerinin oluşturulması ve benimsenmesini sağlamaktır. Yasanın etkileri; etkin kontrol çevresi, güvenilir dokümantasyon, standartlaştırılmış iş süreçleri, etkili iç kontrol ve daha az karmaşık süreçler olarak ifade edilebilir. Yasa ile şirketlerin denetim komitesi kurması zorunlu hale getirilmiştir. Ön izin şartı getirilerek, bağımsız denetim kurullarının denetim müşterilerine karşı bağımsızlıklarının sağlanması amaçlanmıştır. Yasanın ön izin koşulu düzenlemesi, yetkilerini yönetime bile devredemeyen denetim komitelerini güçlendirmekte ve denetim sürecine ek bir gözetim evresi eklenmektedir. Denetim Komitesi; firmanın muhasebe, iç kontroller ve denetim konuları ile ilgili girdileri, danışmanın ücretle tutulması ve şikâyetlerin ele alınış şekli ile ilgili prosedürleri tespit etmesi gerekir. Ayrıca görevleri; yürütebilmesi, gerekli bağımsız fikir veya diğer tavsiyeleri elde etmesi için yeterli otorite ve yetkiye sahip olmalıdır. Firma denetim komitesine uygun fonu sağlamalıdır. Denetçi kuruluş, yönetimce hazırlanan yönetim raporunu değerlendirirken; uygun iç kontrol bileşenlerini kullanıp kullanmadığını, yönetimin iç kontrollerin etkinliğine dair değerlendirmesinin önemli bir hatayı içerip içermediğini, yönetimin değerlendirmesini genel kabul görmüş standartlara uygun yapıp yapmadığını, iç kontrollerdeki kayda değer eksikliklerin açıklanıp açıklanmadığı gibi konuları dikkatle incelemelidir. SEC’e sunulan yıllık rapor, firma yönetim kurulu başkanı tarafından gözden geçirilmeli ve imzalanmalıdır. Firmanın hazırladığı yıllık raporun içeriğinde; yürürlükteki iç kontrol mekanizmalarının ve prosedürlerinin etkinliği üzerine yönetimce varılan sonuçlar, tespit edilmiş kontrol

zayıflıkları ve dış denetçi tasdiki bulunmalıdır” (U.S. Securities and Exchange Commission, 2002).

Yasa, 66 alt bölümden oluşmasına karşın 302, 404, 401, 409, 802 ve 906 nolu bölümler, iç kontrol ve uygunluk kavramlarına ve dolaylı olarak iç denetim kavramına yer veren önemli bölümlerdir. Aşağıda tüm bu bölümler ayrıntılı incelenecektir (PWC, 2012a).

“302. Bölüm Finansal Raporlama İçin Ortak Sorumluluk kısmı yıllık ve üç aylık süreçlerde periyodik olarak düzenlenen raporlarda, yetkilinin; bu raporlarda gerçek dışı bir şey olmadığını, faaliyet raporları ve finansal durumun açık bir şekilde sunulduğunu kabul etmesi istenir. Ayrıca imzalayan yetkili; iç kontrol mekanizmalarının tasarlanması, oluşturulması ve sürdürülmesinden sorumludur. Rapordan önceki 90 gün içerisinde imza yetkilisi tarafından, firma iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesi zorunludur ve bu değerlendirmelerin sonucunda iç kontrol etkinliği sonuçları hazırlanan raporlarda sunulmalıdır. Finansal veriler üzerinde gerçekleşen işlemlerde, raporlamayı önemli boyutlarda etkileyebilecek eksiklik veya iç kontrol zayıflıkları saptanır veya işletme içerisinde yolsuzluk vakası meydana gelir ise imzaya yetkili kişi, firma denetçilerini, yönetim kurulunu ve denetim komitesini ifşa etmekle görevlidir. Tüm bu işlemlerde imza yetkisi bulunan kişiler, yapılanlarda ortak sorumluluğa sahiptir.”

“401. Bölüm Periyodik Raporlarla Açıklama (U.S. Securities and Exchange Commission, 2002) kısmı finansal tabloların, komisyon kuralları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanarak dosyalanmasını ve tüm kurallara uygunluğu yansıtmalarını içermektedir. Kanunun kabulüyle birlikte son kurallar 180 gün içerisinde komisyon tarafından hayata geçirilmiştir. Kurallar, yıllık ve üç aylık raporlarda olması gereken arşivlenecek bilgileri içermektedir. Buna göre; finansal raporda, firmanın konsolidasyon dışı girişimleri ve diğer kişilerle bilanço dışı işlemleri, anlaşmaları, sorumlulukları ve firmanın cari veya gelecekteki finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, likiditesini, sermaye harcamalarını, sermaye kaynaklarını etkileyebilecek diğer ilişkileri yer alacaktır.”

“404. Bölüm Yönetim İç Kontrol Değerlemesi kısmına göre komisyonca tanımlanan kurallar gereği, her yıllık raporda iç kontrol değerlemesini içeren bir rapor olması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bir iç kontrol raporu, finansal raporlama için uygun prosedürlerin ve iç kontrol yapısının oluşturulması ve sürdürülmesinde yönetim sorumluluğunu ifade eder. Ayrıca mali dönem sonunda hazırlanan raporlar, iç kontrol yapısı etkinliği ve finansal raporlama prosedürlerine ve bunların uygulanışına ilişkin değerlendirmeleri içerir. Her denetçi kuruluş, şirket yönetimince hazırlanan iç kontrol değerlendirme raporunu incelemek, düzenlemek ve tasdik etmekle sorumludur” (U.S. Securities and Exchange Commission, 2002).

“Bölüm 802 Belgelerin Tahrifatında Suçluya Verilen Cezalar kısmı da herhangi bir kurum veya birimin yargılama yetkisi çerçevesinde incelemelerini etkilemek yada yanıltmak amacıyla yapılan kayıt ve belgelerin değiştirilmesi, yok edilmesi veya gizlenmesi gibi durumlarda yapan kişilere uygulanacak para ve hapis cezalarını oluşturmaktadır. Özellikle hisse ihraç eden firma denetçileri, yaptıkları denetim ve inceleme sonuçlarını ve ilgili tüm çalışma kağıtlarını mali dönem sonundan itibaren 5 yıl saklamakla mükelleftir. Eğer bunu bilerek veya bilmeyerek ihlal ederlerse para cezası, 10 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası veyahut ikisi ile cezalandırılabilirler”.

“906. Bölüm Finansal Raporlarda Şirketin Sorumluluğu kısmının “1350. Finansal Raporların Tasdikinde Şirket Memurlarının Hatası” bölümü gene iç kontrol eksikliği sonucu raporlamada oluşacak istenerek veya istenmeyerek yapılan yanlışlıkların sonucunda uygulanacak cezai yaptırımları içermektedir. Sermaye Piyasası Kanunu (1934, 15 USC 78m (a) veya 78 o(d)) kesim 13 (a) veya 15(d)'ye uygun olarak SPK ile şirket tarafından dosyalanan, finansal tablolarında yer aldığı, her bir periyodik finansal rapor, şirketin genel müdürü ve finans müdürü (veya eşdeğer bir müdür) tarafından hazırlanan yazılı bir raporla birlikte sunulacaktır. Bu raporun yukarıda sözü edilen koşullara tamamıyla uygun olduğu ve periyodik rapordaki bilgilerin şirketin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu açık bir şekilde ifade ettiği onaylanmalıdır. Raporun uygun olmadığını bilerek tasdik edenlere, yapılan uygunsuz hareketin büyüklüğüne göre en fazla 1.000.000 –

5.000.000 dolar para cezası veya 10-20 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası veya her ikisi ile birlikte cezalandırılabilir” (Erzi, 2010: 51 – 54).

V. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE HALKA AÇIK KURUMSAL AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN UYGUNLANMASINDA YAŞANAN SORUNLARIN ARAŞTIRILMASI

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Tez çalışmasının araştırma bölümü, Türkiye’ de kurumsal aile şirketlerinde iç denetim faaliyetlerinin uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini ve yaşanan sorunların değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi olan halka açık aile şirketlerinin, kurulun yayınladığı kurumsal yönetim ilkelerine uymak, kamuyu aydınlatmak ve şeffaf olmak zorunluluğunun bulunması örneklemin belirlenmesinde önemli bir etken olmuştur. Bu zorunluluğa uyan şirketlerin yapılan çalışmalara katılımının daha fazla olacağı düşünüldüğünden ve kurumsal olmak zorunluluğunun bulunmasından dolayı hedef kitle olarak halka açık aile şirketleri belirlenmiştir.

5.2. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZİ

Araştırma kapsamında şirketlere, şirket iç denetim yöneticilerine, iç denetim faaliyetlerine ve iç denetim faaliyetlerini şekillendiren faaliyetlere yönelik tanımlayıcı bilgiler ve uygulamaya yönelik bilgiler, anket soruları halinde sorulmuş ve alınan cevaplar hipotezin doğruluğunu ve geçerliliğini kanıtlamak amacı ile değerlendirilmiştir. Araştırma hipotezi aşağıda ifade edildiği şekilde belirlenmiştir;

H01: Halka açık aile şirketlerinde, iç denetim faaliyetleri uygun bir şekilde yürütülmektedir.

5.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Aile şirketleri üzerine yapılan çalışmalar tüm dünyada giderek önem kazanmaktadır. Aile şirketlerinin genel olarak küçük ve orta boy şirketler olması, kurumsal yönetim uygulamalarının olmaması genel bir sorun olmaktadır. Ancak halka açılmış aile şirketlerinde kurumsal yönetim ile ilgili sorunların çözülmüş olması beklenmektedir. İç denetimin, kurumsallığı geliştiren bir fonksiyon olarak yeni TTK' da da başta halka açık şirketler olmak üzere tüm şirketler için önerilmesi tezin önemini arttırmaktadır. Türkiye' de bu konuda önceden yazılmış bir tez çalışmasının olmaması, literatüre yeni katkı sağlaması açısından ayrıca önem arz etmektedir.

5.4. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Tezin; genel kısıtlar ve özel kısıtlar olmak üzere iki grup kısıtı bulunmaktadır. Aile şirketleri tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de şirketlerin büyük çoğunluğunu oluşturmaktadır. Ülkemizdeki şirketlerin %95'i aile şirketi olarak nitelendirilmektedir (Boyner, 2011). Bu kadar büyük ve geniş bir kitleye ulaşmanın zamansal açıdan uzun bir dönemi kapsayacağı ve araştırma maliyetlerinin yüksek olacağı açıktır. Araştırmanın ilk genel kısıtı zaman ve maliyet kısıtı olarak görülmektedir. Bu sebeple araştırmanın bu büyük kitlenin bir kesimi olan halka açık aile şirketleri üzerinde gerçekleştirilmesi uygun görülmüştür. Halka açık şirketlerin SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyma ve kurumsal yönetim uyum raporu yayınlama zorunluluklarının bu seçimin yapılmasında önemli etkisi bulunmaktadır.

Araştırmanın ikinci genel kısıtını ise bilgi toplama zorluğu oluşturmaktadır. Aile şirketleri genel olarak dışa kapalı şirket tipleridir. Şirket bilgilerinin, aile dışı kişiler ile paylaşımını uygun görmediklerinden yapılan çalışmalara da katılımları kısıtlı olmaktadır. Bu şirketler içerisinde KOBİ'ler, limited şirketler, hatta halka açık olmayan anonim şirketler sayılabilmektedir. Bununla birlikte, Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi olan halka açık aile şirketleri, kurulun yayınladığı kurumsal yönetim

ilkelerine uymak zorundadır. Bu sebeple kamuyu aydınlatmak ve şeffaf olmak zorundadırlar. Bu zorunluluğa uyan şirketlerin yapılan çalışmalara katılımının daha fazla olacağı düşünüldüğünden hedef kitle olarak halka açık aile şirketleri belirlenmiştir.

Araştırma kapsamında 460 halka açık şirket incelenmiş ve içlerinden aile şirketi olan veya aile ile bağı olan şirketler ayrılmıştır. Bu ayırım yapılırken, şirketlerin ortaklık yapıları, hisse senedi dağılımları, hisse senetlerinin sağladığı imtiyazlar, yönetim kurulu yapısı, imtiyazlı hisselerin yönetim kurulu ve denetim komitesini belirlemedeki etkileri incelenmiştir. Şirketlerin; KAP' a yaptığı bildirimler, şirketlerin resmi siteleri, bu sitelerde yayımlanan şirket esas sözleşmeleri, ortaklık yapıları, taraf ilişkilerinin açıklamasının bulunduğu mali raporlar ve faaliyet raporları yapılan incelemelerin temelini oluşturmaktadır. 460 şirketten 78 adedinin aile şirketi olup olmadıkları tespit edilememiştir. Bunun sebepleri arasında; kamu aydınlatma platformunda bilgilerinin yer almaması, resmi web sitelerine erişilememesi, ortaklık yapılarının net olarak belirtilmemiş olması veya ortak olarak belirtilen firmaların erişim bilgilerine ulaşamaması yer almaktadır. Bilgilerin netleştirilmesi ve aile şirketi olan veya olmayan şirketlerin tespiti için firmalara belirttikleri mail adresleri üzerinden mail atılarak gerekli bilgiler alınmaya çalışılmıştır. Geri bildirimde bulunanlar listeye eklenmiştir. Fakat 72 şirket atılan maillere geri bildirimde bulunmamıştır. Bu sebeple ulaşılamayan bu şirketler araştırmanın özel kısıtını oluşturmaktadır.

5.5. ARAŞTIRMAYA UYGUN TANIMLAMALAR

Kurumsallaşma: Bir şirketin, kişilerden bağımsız olarak kurallara, standartlara, prosedürlere sahip olması; değişen çevre koşullarını takip eden sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak organizasyonel yapısını oluşturması; kendisine özgü selamlama biçimlerini, iş yapma usul ve yöntemlerini kültürü haline getirmesi ve bu sayede diğer şirketlerden farklı ve ayırt edici bir kimliğe bürünmesi sürecidir şeklinde ifade edilebilir (Karpuzoğlu, 2003: 72).

Kurumsal Yönetim: Yönetim ile hissedarlar arasındaki iletişimin eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri kapsamında şirket faaliyetlerinin verimliliğini, hazırlanan raporların güvenilirliğini, şirket politikalarına ve yasal düzenlemelere uygunluğu sağlayan ve hissedar haklarının koruma altına alınmasına yarayan, tüm bunları prosedür ve ilkeler ile uygulanabilir hale getiren yaklaşıma kurumsal yönetim denir (Anonim, 2013a; Uzun, 2012f: 1).

İç Denetim: İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

Aile Şirketi: Aile şirketleri (PWC, 2012b: 3; Uras, 2013; Deloitte ve TKYD, 2012):

- hisselerin ya da oy haklarının çoğunluğunun şirketi kuran ya da satın alan kişi ya da bir aile veya akrabalara ait olduğu,
- yönetim kurulu seçimi ve genel kurullarda oy hakimiyetinin bulunduğu,
- ailenin en az bir üyesi ya da temsilcisinin üst düzey yönetim kadrosunda ya da şirket yönetiminde günlük sorumluluklara sahip olduğu şirketlerdir.

Bir şirketin kurumsallaşması şirketin kişilerden bağımsız hale gelerek uzmanlar tarafından yönetilmesi anlamına gelmektedir. Bu sebeple son maddede yer alan “ aileden en az bir kişinin yönetim kurulu yapısında yer alması” gerekliliği incelenen şirketlerde önemsenmemiştir.

Halka açık şirketlerde tüm oy hakları elde bulundurulmuş hisse senetlerine göre belirlenmektedir. Halka açık şirketlerin bazılarında hisse senetlerinin tümü elde bulunduranlara eşit haklar sağlamakla iken bazı şirketlerin imtiyazlı hisse senetleri bulunmaktadır. Bu imtiyazlı senetler sahiplerine oy hakkı imtiyazı, kar payı imtiyazı, denetim kurulunu veya teftiş kurulu üyelerini belirleme imtiyazı ve yönetim kurulu üyelerinin büyük bir kısmını belirleme imtiyazı sağlamaktadır. Birçok çalışmada “şirket hisse senetlerinin en az %25 aile üyelerine veya aileden birkaç kişiye ait

olmalıdır” ibaresi bulunmaktadır. Fakat kimi şirketlerde imtiyazlı hisse oranı %1’den az bile olsa sağladığı oy hakkı imtiyazı kalan %99’luk hissenin oy toplamına eşit olmakta hatta geçmektedir. Araştırmada halka açık şirketler içerisindeki aile şirketleri belirlenirken tüm bu etkenler göz önüne alınmış ve hesaplamalara katılmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu ve Borsa İstanbul’un verilerine göre halka açık şirketlerin işlem gördüğü dört tip piyasa bulunmaktadır. Bunlar (<http://borsaistanbul.com>):

Pay piyasası: Halka açık şirketlerin hisse senetlerinin serbest şekilde Borsa İstanbul’da işlem gördüğü piyasa türüdür.

Borçlanma Araçları Piyasası: Borçlanma Araçları Piyasası’nda TL ve döviz ödemeli ihraç edilmiş devlet iç borçlanma senetlerinin, gelir ortaklığı senetleri ile T.C. Merkez Bankası tarafından ihraç edilen likidite senetlerinin; özel sektör, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, mahalli idarelerce Türk Lirası ve döviz ödemeli ihraç edilen borçlanma senetleri ile Borsa İstanbul Yönetim Kurulu tarafından işlem görmesine karar verilen diğer menkul kıymetlerin işlem gördüğü ve alınıp satıldığı piyasadır. Borsamız Borçlanma Araçları Piyasası’nda işlem göreceğ borçlanma araçları, SPK’nın Seri: II-31.1 Borçlanma Araçları Tebliği’nde belirlenen esaslara göre halka arz yoluyla ihraç edilebileceği gibi, halka arz edilmeksizin (nitelikli yatırımcılara) de ihraç edilebilir.

Gelişen İşletmeler Piyasası: Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından kayda alınmış, ancak BIST kotasyon şartlarını sağlamayan anonim şirketlerin menkul kıymetlerinin işlem göreceği, halka arzdan veya tahsisli satıştan elde edilecek gelirin doğrudan şirketin finansman ihtiyacını karşılaması amaçlanan piyasalardır. Bu nedenle, ortak satışı yolu ile halka arz veya tahsisli satış yapılmasına izin verilmemekte ve sadece sermaye artırımını sonucunda ihraç edilecek yeni paylar bu işlemlerde kullanılabilir (Tacirler Yatırım, 2013).

Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası: Türev araçlarının alınıp satıldığı ve işlem gördüğü piyasadır. Türev Araçlar Piyasalarında işlem gören Vadeli İşlem

Sözleşmeleriyle taraflara bugünden belirlenen ileri bir tarihte, üzerinde anlaşılan fiyattan, standartlaştırılmış miktar ve kalitedeki bir malı, kıymeti veya finansal göstergeyi alma veya satma yükümlülüğü getiren sözleşmelerdir.

5.6. ÖRNEKLEMİN BELİRLENMESİ

Araştırma evreni halka açık şirketler olarak belirlenmiştir. Toplamda 460 adet halka açık işletme mevcuttur. Aile şirketleri belirlenirken; ilişkili taraf açıklamaları, şirket esas sözleşmeleri, ortaklık yapısı, yönetim kurulu yapısı ve ticaret sicil gazetesi kayıtlarına bakılmıştır. Ailelerin yönetimde hisse çoğunluğunu temsil etmeleri, ana paydaş olmaları ve imtiyazlı hisse senedi sahiplikleri dikkatle incelenmiştir. Tanımlama bölümünde yapılan aile şirketi tanımından hareketle yukarıda söylenenler dikkate alınmış ve halka açık işletmeler arasından, 263 adet şirketin aile şirketi olduğu tespit edilmiştir. Yatırım fonları, aile şirketi olmayan işletmeler ve ortaklık yapısı belirlenemeyen 72 adet işletme araştırma dışında bırakılmıştır.

Araştırma sürecinde şirketlerin 8 adedinde iç denetçi, iç denetim birimi veya denetim komitesi olmadığı tespit edilmiştir. Bu sebeple, şirketler iç denetim faaliyetlerini şirket yapısı içerisinde yürütemediklerini ifade etmişlerdir. Süreç içerisinde 3 şirket iflas ettiğini açıklamıştır. 2 firma da farklı firmalara satılarak aile şirketi olma özelliğini yitirmiştir. Kalan 250 firmanın 61 adedinde iç denetim faaliyetleri denetim komitesi tarafından yürütülmektedir. Kalan 189 firmada ise tek iç denetçi tarafından veya iç denetim departmanları tarafından iç denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Belirlenen 250 şirketin tümüne oluşturulan anket mail yolu ile gönderilmiş ve yanıtlanması talep edilmiştir.

5.7. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Araştırma kapsamındaki şirketlerin halka açık şirketler olması ve hedef kitlenin halka açık şirket iç denetim yöneticileri olması sebebiyle hedef kitleye anket

uygulamanın hem şirketler hem de araştırmacılar açısından daha uygun olacağı düşünülmüştür. Anketin uygulanacağı kitlenin iş yükünün fazla olması ve birebir görüşmelerin zor olacağı düşünülerek şirketlerden randevular alınmıştır. Şirketlerin bazıları ile anketler yüz yüze gerçekleştirilmiştir. Bazı şirketlere ise www.surveymonkey.com adlı site yardımı ile sitede tanımlanmış anket iç denetim yöneticilerine gönderilmiştir.

5.8. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırma kapsamında aile şirketleri belirlenirken; ilişkili taraf açıklamaları, şirket esas sözleşmeleri, ortaklık yapısı, yönetim kurulu yapısı ve ticaret sicil gazetesi kayıtlarına bakılmıştır. Ailelerin yönetimde hisse çoğunluğunu temsil etmeleri, ana paydaş olmaları ve imtiyazlı hisse senedi sahiplikleri dikkatle incelenmiştir. Yapılan incelemelerde 460 halka açık şirketin 125 adedinin aile bağı bulunmadığı tespit edilmiştir. Şirketlerden 72 adedinin ise kamu aydınlatma platformunda bilgilerinin yer almaması, resmi web sitelerine erişilememesi, ortaklık yapılarının net olarak belirtilmemiş olması veya ortak olarak belirtilen firmaların erişim bilgilerine ulaşamaması gibi sebeplerle aile şirketi olup olmadıkları tespit edilememiştir. Şirketlerle yapılan telefon görüşmeleri ve e-postalardan elde edilen teyitlerde, bu belirsizliklerin giderilmesi için tarafımıza yardımcı olamayacakları belirtilmiş veya geri bildirimde bulunulmamıştır (şirketlerin bazıları araştırma için yardımcı olamayacaklarını belirtmişlerdir.).

263 adet firmanın aile bağı olduğu tespit edilmiştir. Bu tespitin yapılmasından sonra şirketler telefon ile aranarak ve e-posta gönderilerek, iç denetim birimleri veya iç denetçileri olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

- Yapılan görüşmelerde 263 şirketten; 13 adedinde iç denetim birimi, iç denetçi veya denetim komitesi bulunmadığı,
- 61 adedinde iç denetim faaliyetlerinin denetim komitesi tarafından yürütüldüğü,

➤ 189 adedinde ise iç denetim faaliyetlerinin tek bir adet iç denetçi tarafından veya iç denetim birimleri tarafından yürütüldüğü tespit edilmiştir.

Anket kapsamında denetim komitesi, iç denetim birimi veya iç denetçisi olan 250 şirkete, iç denetim faaliyetlerinin IIA nitelik ve performans standartlarına, yasal düzenlemelere, mevzuatlara ve yönetmeliklere uygunluğunu ölçemeye yönelik hazırlanan anket gönderilmiştir. Ankete, 67 adet şirketten geri dönüşü sağlanabilmiştir. Teze iç denetim faaliyetlerinin, denetim komitesi tarafından yürütüldüğü şirketlerin katılımı sağlanamamıştır. Genel bir değerlendirme yapılacak olursa araştırma kapsamına alınan 250 şirketin %26,8 ine ulaşılabilmektedir.

Anket sonuçları değerlendirilirken, ilk etapta sorulan 72 sorunun genel ortalamaları üzerinden değerlendirme yapılacaktır. Sonuçlar, tek tek veya ilişkili cevaplar üzerinde karşılaştırmalar yapılarak incelenecektir. Bunun yanı sıra sonuç bölümünde, 2 ana kriter ve bu kriterlerin toplamda 17 alt kriteri olan ve anketin temelini oluşturan sorular bir arada değerlendirilerek genel tablo ortaya koyulacaktır. Anket, 53 çoktan seçmeli ve 19 açık uçlu soru olmak üzere toplamda 72 sorudan oluşmaktadır. Anketin temelini oluşturan bazı ana sorular, birleştirilerek veya ankette sorulduğu şekli ile iki temel kriter altında gruplanarak sonuç kısmında değerlendirilecektir. Ankete katılan 67 halka açık aile bağı olan şirketin, anket cevaplarının gruplandığı bu temel kriterler;

➤ 1. Derecede Uyum Gerektiren Kriterler (Kanun/Yönetmelik ve Tebliğlere Uyum)

➤ 2. Derecede Uyum Gerektiren Kriterler (IIA/TİDE Tavsiyelerine Uyum)

1. Derecede Uyum Gerektiren Kriterler (Zorunlu Uyum Kriterleri);

➤ Şirketler bünyelerinde iç denetçi çalıştırmalı ve/veya iç denetim departmanı kurmalıdır.

➤ Yönetim kurulu yapısı içerisinde denetim komitesi oluşturulmalıdır.

➤ Şirketlerin denetim komiteleri, bağımsız ve icracı olmayan üyelerden oluşmalıdır.

- Üyeleri bağımsız kişilerden oluşan riskin erken teşhisi komiteleri oluşturulmalıdır.
- Şirket, iç kontrol prosedürleri yazılı hale getirilmelidir.
- İç denetçiler, yılda en az 2 veya daha fazla denetim gerçekleştirmelidir.
- İç denetçi / iç denetim departmanı tarafından yönetim kuruluna karşı uygunluk denetimi yapılmalıdır.
- Şirket içi risk analizleri yapılmalıdır.
- İç kontrol prosedürleri ve / veya prosedür değişiklikleri yazılı olarak şirket çalışanlarına iletilmelidir.

2. Derecede Uyum Gerektiren Kriterler ise (IIA / TİDE Tavsiyelerine Uyum);

- Yönetim kurulu içinde veya dışında bir iç denetim komitesi kurulmalıdır.
- Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesi, CIA belgesine sahip olmalıdır.
- Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesinin, TİDE ve/veya IIA üyesi olması ve etkinliklerini takip etmesi gerekmektedir.
- İç denetim departmanı / iç denetçi, işlevsel açıdan denetim komitesi ve/veya yönetim kuruluna bağlı olmalıdır.
- İç denetim departmanı / iç denetçi, kurum içerisinde idari açıdan kurumun üst yönetimine bağlı olmalıdır.
- İştirakleri / bağlı ortaklıkları olan şirketlerin, iştirak ve/veya bağlı ortaklarında hazırlanan iç denetim raporlarını şirket karar mekanizmasına dahil etmesi gerekmektedir.
- İç denetim yönetmelik ve yetkileri, yönetim kurulu ve/veya denetim komitesi tarafından onaylanmalıdır.
- Şirket içi denetimlerin, en az 5 yılda bir bağımsız bir dış denetçi tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Uygunluk kavramı aynı zamanda bütünselliği gerektirdiğinden araştırma kapsamında ankete katılan şirketlerin tümünün yukarıdaki kriterlere tam uyumu sağlanmalıdır. Sayılan kriterler bir birini tamamlayıcı niteliktedir.

5.8.1. Anket Katılan Şirketlerin Profili

Tablo 16: Şirketlerin Faaliyetlerini Sürdürdükleri Sürecin Değerlendirilmesi

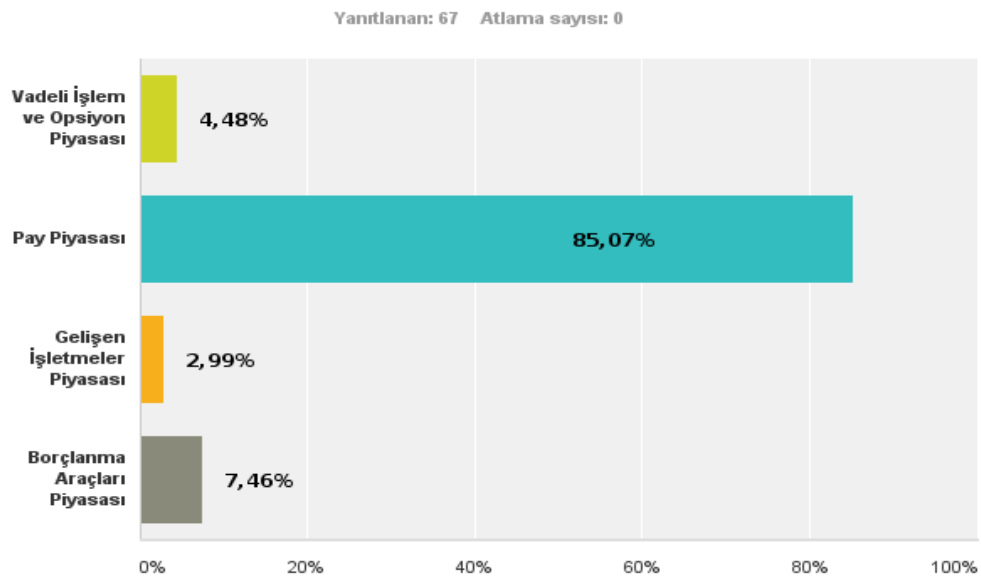
Şirketlerin Faaliyetlerini Sürdürdükleri Süreç (Yıl)	Şirket Sayısı	Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı
10 yıl ve altı	10	14,92%
11-20 yıl	17	25,37%
21-30 yıl	10	14,92%
31-40 yıl	9	13,46%
41-50 yıl	11	16,41%
51 yıl ve üstü	10	14,92%
Toplam	67	100%

Şirketleri faaliyetlerini sürdürdükleri sürece göre (yıl) grupladığımızda 10 yıl ve daha az bir süredir faaliyetini sürdüren 10 adet firma olduğu görülmektedir. Bu yeni kuruluşların haricindeki şirketler, faaliyetlerini uzun bir zamandan beri devam ettiren şirketlerdir. Şirketlerin özellikle %31,33'ünün 40 yıldan fazla bir süredir faaliyetlerini sürdürdüğü görülmektedir.

Tablo 17: Şirketlerin İMKB’de (BIST) İşlem Görmeye Başladıkları Yıl ve Süresi

İMKB’de İşlem Görmeye Başlanan Yıl	İşletme Sayısı	İMKB’de İşlem Görülen Yıl Miktarı
1974	1	40
1986	5	28
1988	3	26
1990	6	24
1991	1	23
1992	2	22
1994	3	20
1995	3	19
1996	2	18
1997	3	17
1998	1	16
1999	4	15
2000	3	14
2001	1	13
2003	1	11
2004	1	10
2005	3	9
2006	4	8
2007	2	7
2008	1	6
2010	9	4
2011	5	3
2012	3	2

Şirketlerin %59,7’lik kısmı 10 yıl ve üzeri bir süreden beri halka açıktır ve İMKB’de işlem görmektedir. Kalan %40,3’lük kısım ise 10 yıldan az bir süredir borsada işlem gören şirketlerdir.

Şekil 10: Şirketlerin İşlem Gördüğü Piyasa

Tablo 18: Şirketlerin İşlem Gördüğü Piyasalar ve Analizi

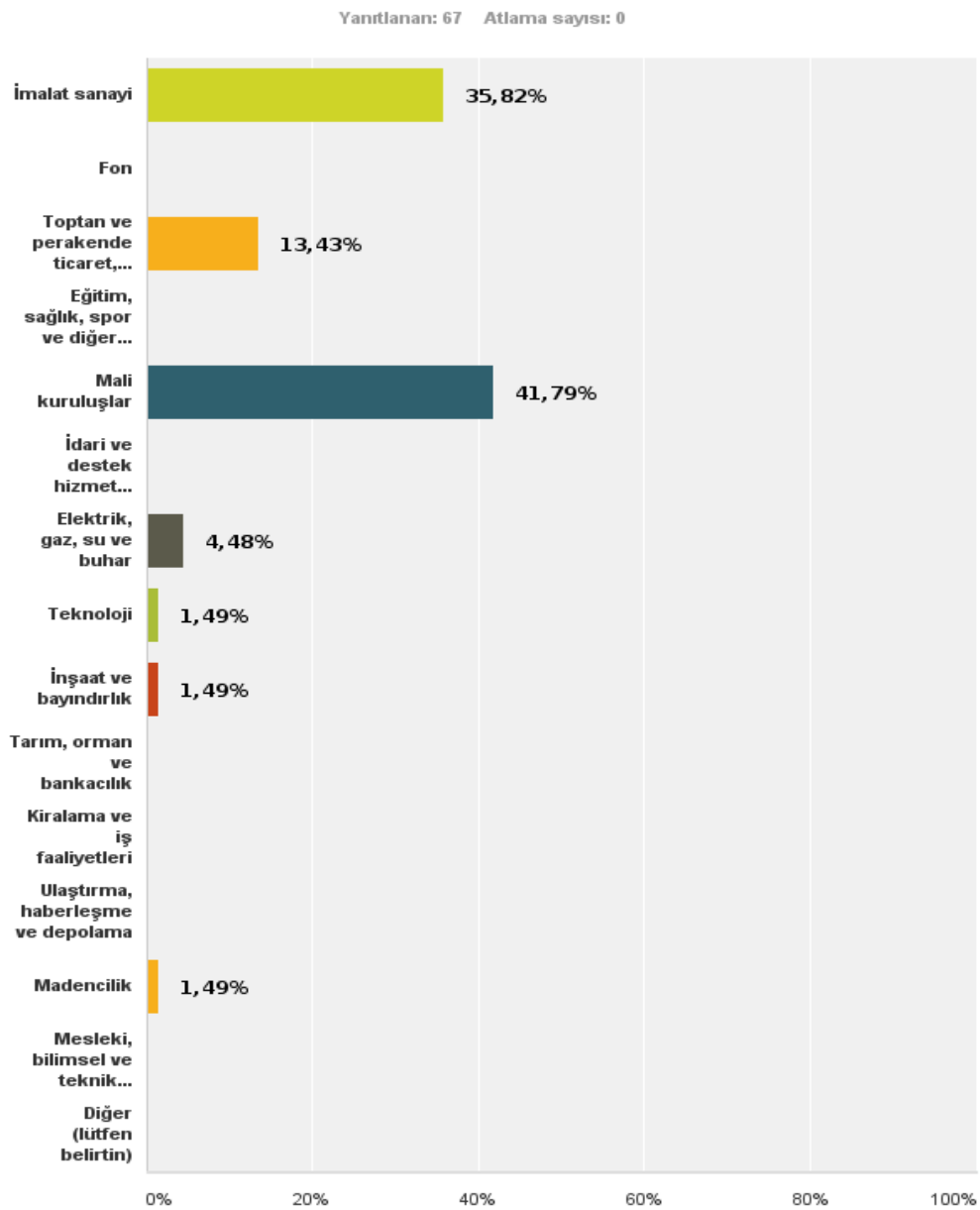
Piyasa Türleri	Yanıtların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Şirket Sayısı
Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası	4,48%	3
Pay Piyasası	85,07%	57
Gelişen İşletmeler Piyasası	2,99%	2
Borçlanma Araçları Piyasası	7,46%	5
Toplam	100%	67

Şirketlerin %85,07'si pay piyasasında işlem görmektedir. Bu şirketlerin hisse senetleri halka açıktır ve Borsa İstanbul'da işlem görmektedir. Borçlanma Araçları Piyasası'nda TL ve döviz ödemeli ihraç edilmiş devlet iç borçlanma senetlerinin, gelir ortaklığı senetleri ile T.C. Merkez Bankası tarafından ihraç edilen likidite senetlerinin; özel sektör, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, mahalli idarelerce Türk Lirası ve döviz ödemeli ihraç edilen borçlanma senetleri ile Borsa İstanbul Yönetim Kurulu tarafından işlem görmesine karar verilen diğer menkul kıymetlerin işlem gördüğü ve alınıp satıldığı piyasadır. Borsamız Borçlanma Araçları Piyasası'nda işlem görececek borçlanma araçları, SPK'nın Seri: II-31.1 Borçlanma Araçları Tebliği'nde belirlenen esaslara göre halka arz yoluyla ihraç edilebileceği gibi, halka arz edilmeksizin (nitelikli yatırımcılara) de ihraç edilebilir (<http://borsaistanbul.com>). Ankete katılan şirketlerin %7'si ise Borçlanma Araçları Piyasasında işlem görmektedir.

Gelişen İşletmeler Piyasası; Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından kayda alınmış, ancak BIST kotasyon şartlarını sağlamayan anonim şirketlerin menkul kıymetlerinin işlem göreceği, halka arzdan veya tahsisli satıştan elde edilecek gelirin doğrudan şirketin finansman ihtiyacını karşılaması amaçlanan piyasalardır. Bu nedenle, ortak satışı yolu ile halka arz veya tahsisli satış yapılmasına izin verilmemekte ve sadece sermaye artırımını sonucunda ihraç edilecek yeni paylar bu işlemlerde kullanılabilir (Tacirler Yatırım, 2013). Anket yapılan şirketlerin %2,99'u Gelişen İşletmeler Piyasasında işlem görmektedir.

Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası türev araçlarının alınıp satıldığı ve işlem gördüğü piyasadır. Türev Araçlar Piyasalarında işlem gören Vadeli İşlem Sözleşmeleriyle taraflara bugünden belirlenen ileri bir tarihte, üzerinde anlaşılan fiyattan, standartlaştırılmış miktar ve kalitedeki bir malı, kıymeti veya finansal göstergiyi alma veya satma yükümlülüğü getiren sözleşmelerdir. Ankete katılan şirketlerin %4,48'i bu piyasada işlemlerini yürütmektedir.

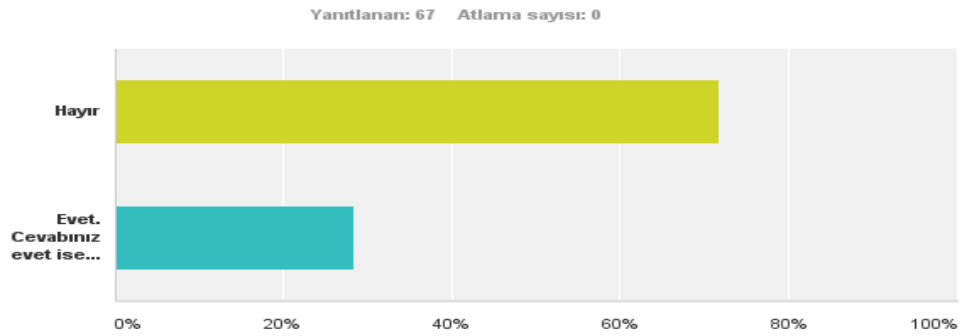
Şekil 11: Araştırmaya Katılan Şirketlerin Faaliyet Gösterdiği Sektörler



Tablo 19: Araştırmaya Katılan Şirketlerin Faaliyet Gösterdiği Sektörler

Sektörler	Şirketlerin Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Şirket Sayısı
İmalat sanayi	35,82%	24
Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar	13,43%	9
Mali kuruluşlar	41,79%	28
Elektrik, gaz, su ve buhar	4,48%	3
Teknoloji	1,49%	1
İnşaat ve bayındırlık	1,49%	1
Madencilik	1,49%	1
Toplam	100%	67

Ankete katılan şirketler sırası ile mali kuruluşlar (%41,79), imalat sanayi (%35,82) ve toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar (%13,43) olmak üzere üç sektörde yoğunlaşmaktadır.

Şekil 12: Yabancı Ortaklık Durumu**Tablo 20:** Şirketlerin Yabancı Ortaklık Durumları

Şirketin yabancı ortağı var mıdır?	Şirketlerin Toplam İçerisindeki Yüzdeler Oranı	Şirket Sayısı
Hayır	71,64%	48
Evet	28,36%	19
Toplam	100%	67

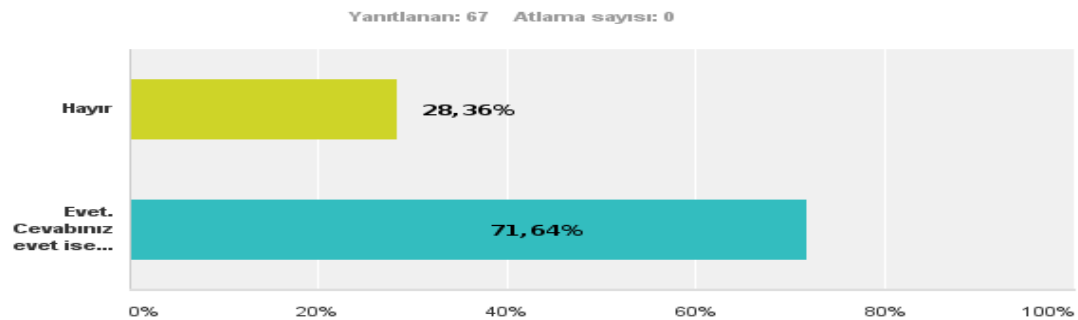
Ankete katılan şirketlerin %28,36'sının yabancı ortağı vardır. Kalan %71,64'ün ise yabancı ortağı bulunmamaktadır.

Tablo 21: Yabancı Ortağı Bulunan Şirketlerin Ortaklıklarına Yaptıkları Raporlamalar

Yabancı Ortağı Yapılan Raporlamalar	Raporlamayı Yapan Şirket Sayısı	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı
3 aylık dönemlerde hazırlanan mali raporlar ortağı bildirilir.	2	13,34%
Aylık olarak finansal raporlama yapılır, kısa ve uzun vadeli planlamalar ve diğer finansal ve operasyonel raporlamalar yapılır.	1	6,66%
Finansal ve operasyonel raporlar ortak ile paylaşılır.	1	6,66%
Tüm denetim raporları ve takip altındaki bulgular ortağı raporlanır.	6	40,00%
UFRS'ye uygun 3 aylık denetim raporları, iç denetim raporları ve bütçe gerçekleştirmeleri ortağı iletilir.	2	13,34%
UFRS'ye uygun 3 aylık denetim raporları, iç denetim raporları ve kurumsal yönetim raporları ortağı iletilir.	1	6,66%
Faaliyet Raporları ve Denetim Raporları ortağı iletilir.	2	13,34%
Toplam	15	100%

Yabancı ortağı olan 19 adet şirketten 15 adedi yabancı ortağına raporlama yapmaktadır. 15 şirketten 13 adedi tabloda da görüldüğü üzere yabancı ortağına iç denetim raporlarını bildirmektedir. Bu da göstermektedir ki; yabancı ortaklar, ana ortağın iç denetim değerlendirmelerine önem vermekte ve bu raporları uygun bulmaktadır.

Şekil 13: Şirketlerin Bağlı Ortaklık veya İştiraklerinin Olup Olmadığının Ölçülmesi



Tablo 22: Şirketlerin Bağlı Ortaklık veya İştiraklerinin Mevcudiyeti

Şirketin bağlı ortaklık veya iştiraki var mıdır?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Dağılımı	Şirket Sayısı
Hayır	28,36%	19
Evet	71,64%	48
Toplam	100%	67

Şirketlerin %71,64'sının bağlı ortaklık veya iştiraki bulunmakta iken %28,36'lük kısmın bağlı ortaklık veya iştiraki bulunmamaktadır.

Tablo 23: Bağlı Ortaklık ve İştiraklerde İç Denetim Departmanlarının Mevcudiyeti ve Birimin Oluşturduğu Raporların Strateji ve Karar Belirleme Safhalarına Etkisi

Bağlı ortaklık ve iştiraklerinizde iç denetim departmanı var mıdır? Bağlı Ortaklığınız/İştirakinizin İç Denetim Raporu' nu strateji ve karar belirlerken değerlendirmeye alıyor musunuz?	Şirket Sayısı	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzelik Oranı
Şirket İştirak veya Bağlı Ortaklığının bir iç denetim birimi yoktur. Bu sebeple alınan kararlara hiçbir etkisi bulunmamaktadır	10	23,83%
İç denetim faaliyetleri holding bünyesinde yürütüldüğünden çıkan sonuçlar tüm holding şirketlerini etkilemektedir.	21	43,75%
Bağlı ortaklık veya iştiraklerin iç denetim departmanı vardır ve belirlenen strateji ve kararlarda oluşturdukları raporlar dikkate alınır.	13	27,08%
Bağlı ortaklık veya iştirakin iç denetim departmanı vardır. Fakat birimin ürettiği raporlar yalnızca asıl merkezin denetimlerinde dikkate alınır. Stratejik planları ve kararları etkilemez.	2	2,67%
Bağlı ortaklık veya iştirakin iç denetim departmanı vardır. Birimin ürettiği raporlar ana şirketin denetimleri aracılığı ile alınan kararları ve stratejik planları etkiler.	2	2,67%
Toplam	48	100%

Bağlı ortaklık veya iştiraki bulunan 48 şirketin bağlı ortaklık veya iştiraklerinde iç denetim departmanı olup olmadığı ve bağlı ortaklık veya iştirakin iç denetim raporlarının firmaların strateji ve kararlarını etkileyip etkilemedikleri incelenmiştir. Anket kapsamına alınan şirketlerin incelenmesi safhasında da görüldüğü üzere halka açık pek çok holding ve grup şirket bulunmaktadır. 48 şirketin %43,75'lik büyük bir kısmı kendileri de dahil olmak üzere bağlı ortaklık ve iştiraklerin denetiminin holding bünyesinde tek yerden yapıldığını ifade etmektedir ve alınan raporların strateji belirleme ve karar alma süreçlerinde önemli etkileri olduğu belirtilmiştir. Şirketlerin %27,08'lik kısmı bağlı ortaklık veya iştiraklerinin iç denetim departmanları olduğunu ve alınan kararlara ve belirlenen stratejilere bağlı ortaklık veya iştirakin ürettiği iç denetim raporlarının etkisi olduğunu belirtmiştir. **Bununla beraber genel bir değerlendirme yapıldığında %73,5'inde iç denetim departmanı vardır ve alınan kararlar ve belirlenen stratejiler iç denetim biriminin ürettiği raporlardan etkilenmektedir.** Şirketlerin %23,83'lük kısmının iştirak ve bağlı ortaklıklarında iç denetim departmanı bulunmamaktadır. %2,67'lik kısmında ise bağlı ortaklık veya iştirakin iç denetim departmanı olmasına rağmen ürettiği raporlar yalnızca şirketin bağlı ortaklığı veya iştiraki denetimi esnasında dikkate alınmakta, şirketin aldığı kararları ve belirlediği stratejileri etkilememektedir.

Başlığın genel bir değerlendirmesi yapılacak olursa;

➤ Anketi cevaplayan şirketlerin büyük çoğunluğu (%85,08) 10 yıldan fazla bir süredir faaliyetlerini sürdürmekte olan şirket yapılarının belirli temellere oturduğu şirketlerdir.

➤ %59,7'lik kısım 10 yıl ve üzeri bir süreden beri halka açıktır.

➤ SPK'nın belirlemiş olduğu her piyasa türünden ankete katılım bulunmakla birlikte cevapların yoğunluğu pay piyasası (%85,07) üzerinde toplanmaktadır. Bu da Borsa İstanbul'da faaliyetlerini sürdüren şirketlerin ağırlıklı olarak pay piyasasında hisse senetleri işlem gören şirketler olduğunu gösterebilir.

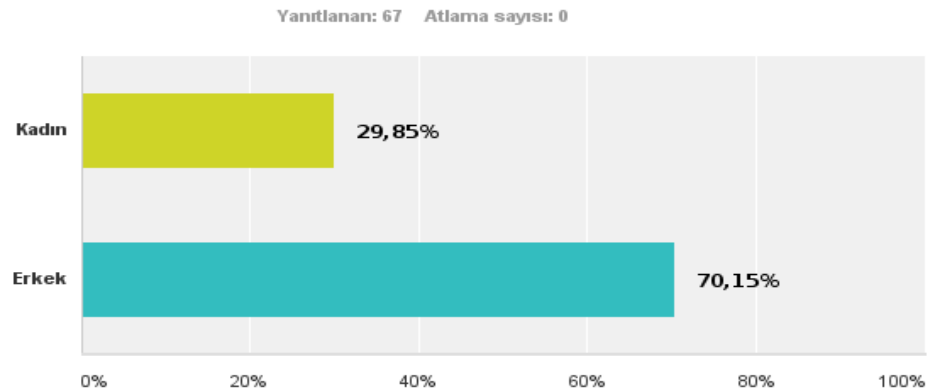
➤ Ankete katılan şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörler ağırlıklı olarak mali kuruluşlar (%41,79), imalat sanayi (%35,82) ve toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar (%13,43) olarak belirlenmiştir.

➤ Şirketlerin %28,36'sının yabancı ortağı bulunmaktadır. Yabancı ortağa yapılan raporlamalar dikkate alındığında bu şirketlerin %86,66'sının yabancı ortağına iç denetim raporlarını iletmek ile yükümlü oldukları görülmektedir.

➤ Şirketlerin %71,64'ünün bağlı ortaklık veya iştiraki olduğu görülmüştür. Bu şirketlerin %73,5'lik kısmının bağlı ortaklık ve iştiraklerinde iç denetim birimi bulunmakta ve birimin ürettiği raporlar anket yapılan şirketlerin stratejilerini ve kararlarını etkilemektedir.

5.8.2. Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin Profili

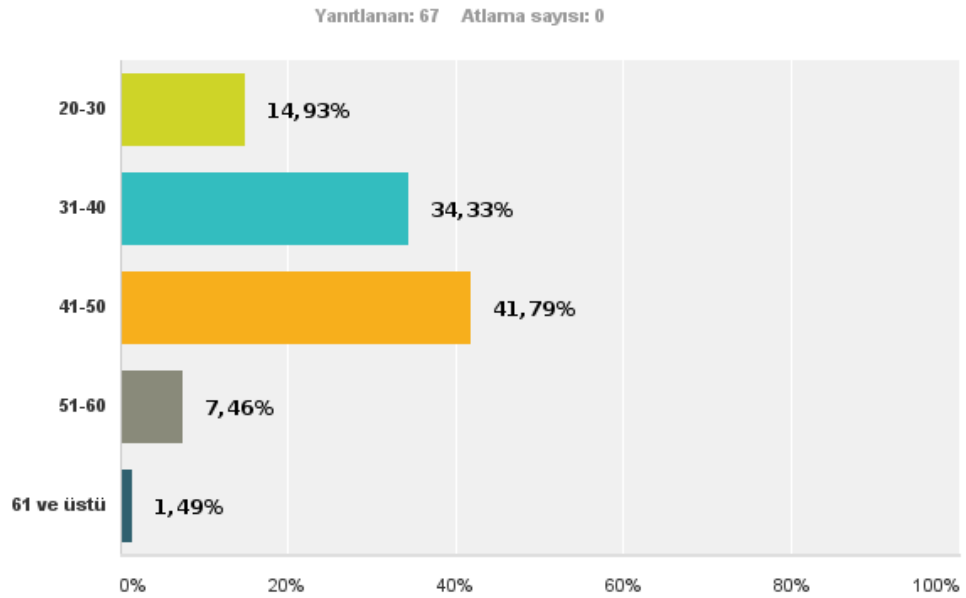
Şekil 14: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin Cinsiyeti



Tablo 24: İç Denetim Yöneticilerinin Cinsiyeti

Cinsiyet	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdellik Oranı	İç Denetim Yöneticisi Sayısı
Kadın	29,85%	20
Erkek	70,15%	47
Toplam	100%	67

Anket çalışması yürütülürken anketin yalnız iç denetim yöneticileri tarafından doldurulması gerektiği şirketlere önemle vurgulanmıştır. Anketi dolduran iç denetim yöneticilerinin %70,15'ini erkekler, % 29,85'ini ise bayanlar oluşturmaktadır.

Şekil 15: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticisinin Yaş Aralığı**Tablo 25:** İç Denetim Yöneticilerinin Yaş Aralığı

Yaş Aralıkları	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdellik Oranı	Cevap Sayısı
20-30	14,93%	10
31-40	34,33%	23
41-50	41,79%	28
51-60	7,46%	5
61 ve üstü	1,49%	1
Toplam	100%	67

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere anketi cevaplayan iç denetim yöneticilerinin önemli bir kısmı 20 – 50 yaş grupları arasında yer almaktadır. İç Denetim Yöneticilerinin ağırlıklı olarak yer aldıkları yaş grupları sırası ile 41 – 50,

31 – 40, 20 – 30 olarak belirlenmiştir. 51 yaş ve üzeri ise yapılan anketlerde küçük bir kısmı temsil etmektedir.

Başlığın genel bir değerlendirmesi yapılacak olursa;

- Anketi cevaplayan şirket iç denetim yöneticilerinin %29,85'i kadın %70,15'i erkek iç denetçilerden oluşmaktadır.
- İç denetim yöneticilerinin yaş aralıkları incelendiğinde %85,07'si 31 yaş ve üstü gruplarda yer almaktadır.

5.8.3. Ankete Katılan Şirketlerin İç Denetim Departmanlarına Yönelik Tanımlayıcı Bilgiler

Tablo 26: Şirket İç Denetim Departmanlarının Oluşturulma Tarihi

Şirket İç Denetim Departmanlarının Kuruluş Yılı	Şirket Sayısı	Şirketlerin Toplam İçerisindeki Yüzdeler (%) Oram
1956	1	1,49%
1983	3	4,48%
1991	1	1,49%
1995	1	1,49%
1996	1	1,49%
1997	4	5,97%
1998	5	7,46%
1999	2	2,98%
2000	4	5,97%
2001	1	1,49%
2002	2	2,98%
2003	1	1,49%
2004	2	2,98%
2006	4	5,97%
2007	2	2,98%
2008	7	10,45%
2009	4	5,97%
2010	3	4,48%
2011	8	11,94%
2012	10	14,96%
2013	1	1,49%
Toplam	67	100%

Ankete katılan şirketlerin %26,86'sının iç denetim departmanlarının kuruluşu, 2000 yılı öncesine dayanırken kalan %73,14'ünün iç denetim departmanları 2000 yılı ve sonrasında kurulmuştur. Bu da şirketlerin büyük

çoğunluğunun iç denetim departmanlarının yeni oluşturulduğunu göstermektedir. Özellikle 2008 ve sonrasında iç denetim departmanı oluşumlarının arttığı söylenebilir. 2000 yılı sonrası iç denetim departmanı oluşumlarının artması, krizden sonra BDDK'nın iç denetim faaliyetlerini zorunlu hale getirmeye yönelik oluşturduğu yaptırımlara paralel olarak artmasına bağlanabilir. Ankete katılan şirketlerin %41,79'unun mali kuruluşlar olması ve aynı zamanda BDDK gözetiminde yer alması anlatılanları destekleyici bir etkidir.

Tablo 27: İç Denetim Departmanlarında Çalışan İç Denetçi Sayısı

İç Denetim Departmanında Mevcut İç Denetçi Sayısı	Şirket Sayısı	Toplam İçerisindeki Yüzdellik Oranı
1	18	26,86%
2	22	32,83%
3	6	8,95%
4	5	7,47%
5	4	5,98%
6	4	5,98%
7	1	1,49%
9	1	1,49%
12	1	1,49%
14	3	4,48%
20	1	1,49%
161	1	1,49%
Toplam	67	100%

Şirketlerin iç denetim departmanlarındaki iç denetçi sayısı incelendiğinde; %26,86'sında tek iç denetçi mevcut iken %32,83'ünde iki denetçi, %40,31'inde ise 3 ve üzeri iç denetçi bulunmaktadır. Denetçi sayısı bakımından bir değerlendirme yapıldığında şirketlerin yeterli olduğu söylenebilmektedir. Şirketlerin %73,14'ünün en az iki ve üstü sayıda iç denetçisi bulunmaktadır.

Başlık hakkında genel bir değerlendirme yapılacak olursa;

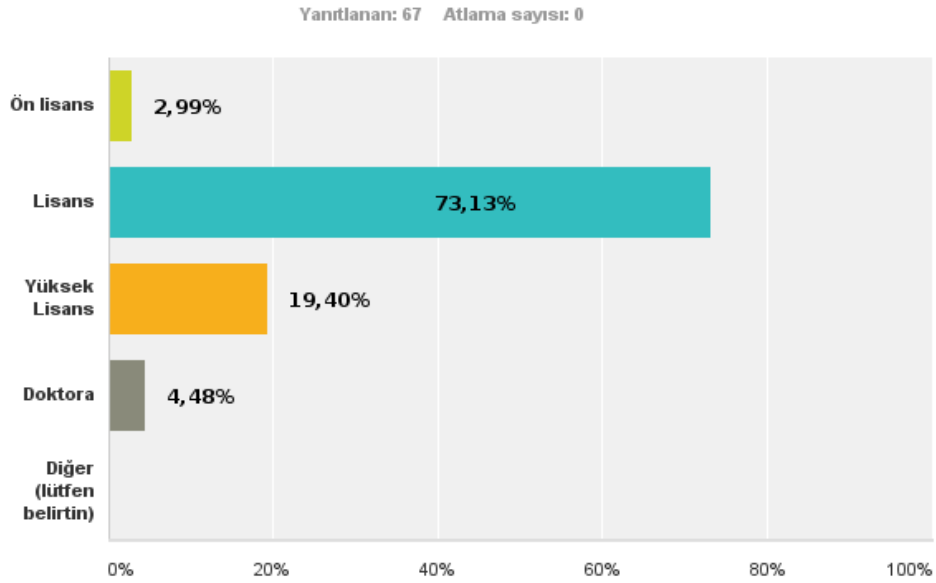
➤ Şirketlerin %73,14'ünün iç denetim departmanlarının 2000 yılı ve sonrasında kurulduğu görülmüş ve şirketlerde 2008 yılı ve sonrasında iç denetim birimi oluşturma faaliyetlerinin arttığı tespit edilmiştir. 2000 ve 2008 yılları en son yaşanan iki büyük krizin başladığı yıllardır. Krizlerin şirketlerde farkındalık yarattığı söylenebilir. Araştırmaya katılan şirketlerin büyük çoğunluğunun mali kuruluşlar olması ve 2000 krizi sonrası BDDK'nın iç denetim faaliyetlerini bu şirketlere

zorunlu hale getirmesi 2000 yılı ve sonrasındaki yoğunlaşmanın sebeplerinden birisi olabilecek niteliktedir.

➤ Şirketlerdeki denetçi sayısı bakımından bir değerlendirme yapıldığında, şirketlerin bu konuda büyük oranda yeterli oldukları görülmüştür. Şirketlerin %32,83'ünde iki, %40,31'inde ise 3 ve üzeri denetçi istihdam edilmektedir.

5.8.3.1. İç Denetim Yöneticilerinin Niteliği

Şekil 16: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticisinin Eğitim Durumu



Tablo 28: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticisinin Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Cevap Sayısı
Ön lisans	2,99%	2
Lisans	73,13%	49
Yüksek Lisans	19,40%	13
Doktora	4,48%	3
Toplam	100%	67

67 adet iç denetim yöneticisinin eğitim durumları değerlendirildiğinde %97,01'inin lisans ve lisansüstü eğitim aldıkları görülmektedir. Bu sonuç iç denetim departmanları açısından olumlu olarak değerlendirilebilecek önemli bir sonuçtur. Genel anlamda düşünüldüğünde bir departmanın yöneticisi ne kadar eğitilmiş ve

nitelikli ise o departmanın etkinliği ve verimliliği de o düzeyle bağlantılı olarak yüksek olacaktır. İç denetim yöneticilerinin %73,13'ü lisans, %19,4'ü yüksek lisans, %4,48'i ise doktora eğitimi almıştır. Şirketlerin %2,99'unun ise iç denetim yöneticisi ön lisans mezunudur.

Tablo 29: Şirket İç Denetim Yöneticilerinin Mezun Oldukları Fakültelerin İncelenmesi

Şirket İç Denetim Yöneticilerinin Mezun Oldukları Fakülteler	Kişi Sayısı	Toplam İçerisindeki Yüzdeler Oranı
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	39	60%
İşletme Fakültesi	9	13,85%
Açık Öğretim Fakültesi (İİBF Bölümleri)	5	7,69%
Mühendislik Fakültesi	5	7,69%
İktisat Fakültesi	4	6,15%
Diğer	3	4,62%
Toplam	65	100%

Şirket iç denetim yöneticilerinin eğitim durumları detaylı incelendiğinde %12,31'i (8 adedi) dışında tümünün denetim ve muhasebe mesleğine yatkın fakültelerden mezun oldukları görülmektedir. Anket sonuçları cevaplayıcıların %60'ının İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nden, %13,85'inin İşletme Fakültesi'nden, %7,69'unun Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi'nin İİBF bölümlerinden ve %6,15'inin ise İktisat Fakültesinden mezun olduklarını göstermektedir. Bu fakültelerin hemen her bölümünde temel muhasebe dersleri ve finans dersleri verilmektedir. Bu da yöneticilerin aldıkları eğitimin işe yönelik olduğunu göstermektedir.

Tablo 30: Anket Yapılan İç Denetim Yöneticilerinden Yüksek Lisans Yapanların Bilim Dallarının İncelenmesi

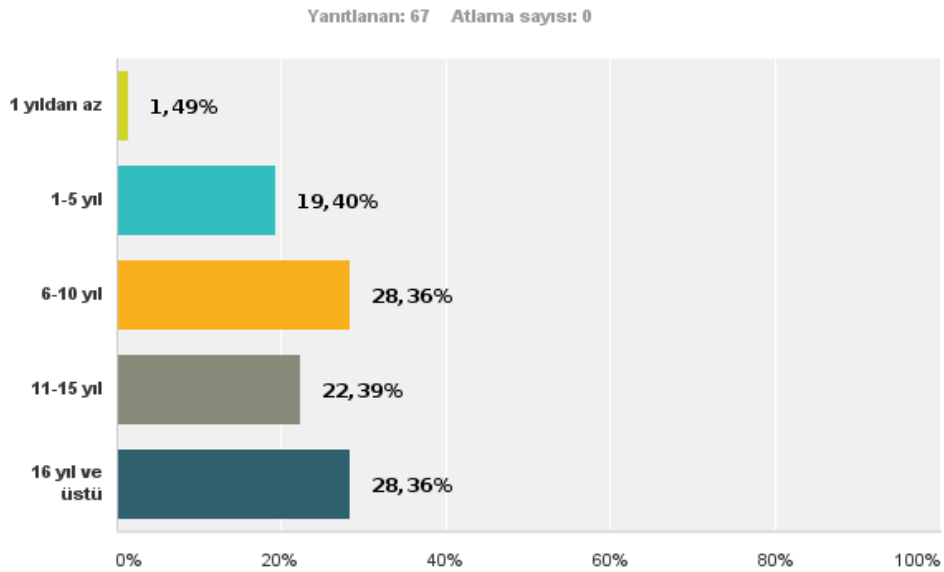
Yüksek Lisans Yapılan Anabilim Dalı	Yüksek Lisans Yapan Kişi Sayısı	Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payları
Sermaye Piyasası ve Borsa	2	11,76%
Muhasebe ve Denetim	7	41,17%
İşletme	4	23,53%
Mühendislik	1	5,89%
Muhasebe ve Finans	1	5,89%
Yönetim Bilimleri	2	11,76%
Toplam	17	100%

Tablo 31: Anket Yapılan İç Denetim Yöneticilerinden Doktora Yapanların Anabilim Dallarının İncelenmesi

Doktora Yapılan ABD.	Doktora Yapan Kişi Sayısı	Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı
Muhasebe Finansman ABD	1	33%
İşletme ABD.	2	67%
Toplam	3	100%

Anket yapılan iç denetim yöneticilerinden yüksek lisans ve doktora mezunu olanların mezun oldukları anabilim dalları incelendiğinde ise doktora yapan yöneticilerin tümü işi ile ilgili olan bölümleri tercih ederken, yüksek lisans yapmış iç denetim yöneticilerinin ise hemen hemen hepsi işi ile ilgili bölümlerde yüksek lisans eğitimi alarak kendilerini geliştirmiştir.

Şekil 17: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin Sektördeki Çalışma Süreleri

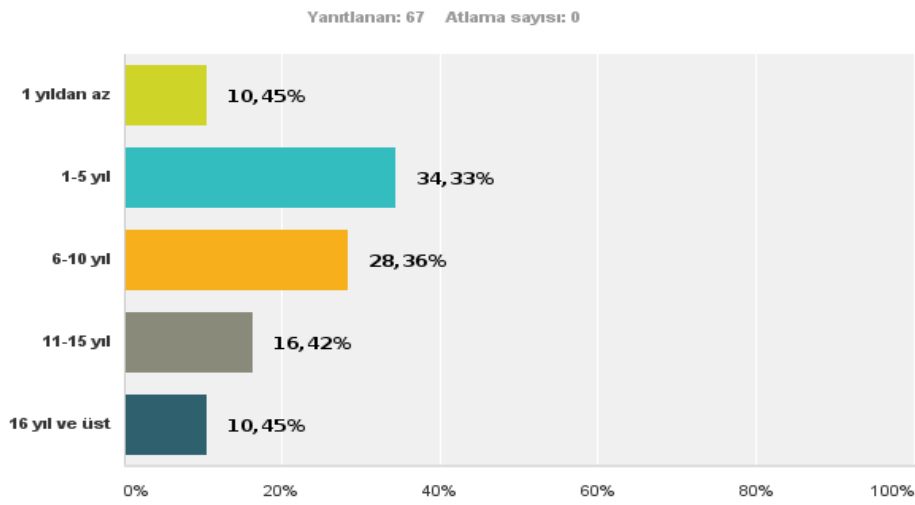


Tablo 32: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin Sektördeki Çalışma Süreleri

İç Denetim Yöneticilerinin Sektördeki Çalışma Süreleri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Oranı	Cevap Sayısı
1 yıldan az	1,49%	1
1-5 yıl	19,40%	13
6-10 yıl	28,36%	19
11-15 yıl	22,39%	15
16 yıl ve üstü	28,36%	19
Toplam	100%	67

İç denetim yöneticilerinin sektördeki çalışma süreleri incelendiğinde bir yıldan az tecrübesi olan bir adet yönetici olduğu görülmektedir. İç denetçilerin %79,11'inin sektörde çalıştığı süre 6 yıl ve üzeridir. İç denetim yöneticilerinin sektördeki çalışma süreleri ağırlıklı olarak 16 yıl ve üstü ile 6-10 yıl gruplarında toplanmaktadır. İç denetim yöneticilerinin genel olarak kıdemli ve tecrübeli kişilerden oluştuğunu söyleyebiliriz.

Şekil 18: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin İşletmedeki Çalışma Süreleri



Tablo 33: Anketi Cevaplayan İç Denetim Yöneticilerinin İşletmedeki Çalışma Süreleri

Sektördeki Çalışma Süreleri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Cevap Sayısı
1 yıldan az	10,45%	7
1-5 yıl	34,33%	23
6-10 yıl	28,36%	19
11-15 yıl	16,42%	11
16 yıl ve üst	10,45%	7
Toplam	100%	67

Şekil ve tabloda da görüldüğü üzere şirket iç denetim yöneticilerinin şirketteki çalışma süreleri incelendiğinde verilen cevapların çoğunluğu üç grupta yoğunlaşmaktadır. Bunlar; %34,33'ünü 1-5 yıl, %28,36'sını 6-10 yıl ve %16,42 11-15 yıldır. İç denetim yöneticilerinin işletmedeki çalışma süreleri ile sektördeki çalışma süreleri karşılaştırıldığında şekil ve tablolardan da anlaşılacağı üzere iç denetim yöneticilerinin büyük bir çoğunluğu başka firmalarda denetçi olarak

çalışmaya başlamış ve tecrübe edindikten sonra çalıştıkları firmalara geçiş yapmışlardır.

Genel bir değerlendirme yapılacak olursa;

➤ İç denetim yöneticilerinin %73,13'ü lisans, %19,4'ü yüksek lisans, %4,48'i ise doktora mezunudur. Görüldüğü üzere eğitim seviyesi yüksek kişilerin iç denetim yöneticisi pozisyonlarına geldiği görülmüştür.

➤ İç denetim yöneticilerinin %87,69'u lisans eğitimlerini denetim ve muhasebe derslerini içeren fakültelerde tamamlamıştır. Yüksek lisans yapan 17 yöneticiden 16'sının mesleğe uygun anabilim dallarından yüksek lisans eğitimi aldıkları, doktora yapanların ise (3 adet yönetici) tamamının mesleğe uygun anabilim dallarından doktora eğitimlerini tamamladıkları saptanmıştır.

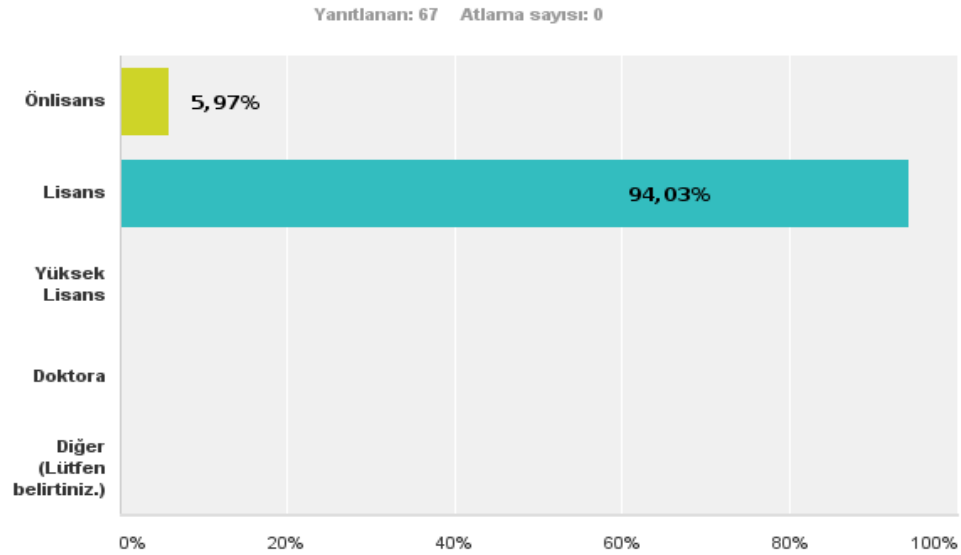
➤ İç denetim yöneticilerinin %79,11'inin sektördeki çalışma sürelerinin 6 yıl ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Bu da iç denetim yöneticilerinin mesleki tecrübe ve niteliklerinin yüksek kişiler arasından belirlendiğini göstermektedir.

➤ İç denetim yöneticilerinin işletmedeki çalışma süreleri incelendiğinde ise %55,22'sinin 6 yıl ve üzeri bir zamandan beri firmada çalıştıkları görülmektedir. Sektördeki çalışma süreleri ile bir karşılaştırma yapıldığında şirketlerin bir kısmının tecrübeli denetçileri bünyesine kabul ettiğini ve denetçi istihdamında tecrübeye önem verildiği söylenebilir.

➤ Genel bir değerlendirme yapılacak olursa şirket iç denetim yöneticilerinin büyük çoğunluğu mesleki açıdan eğitilmiş mesleki tecrübesi yüksek olan kişilerdir. 31 yaş ve üzeri gruplarda iç denetim yöneticilerinin yoğunlaşması da bunu destekleyici bir faktör olarak değerlendirilebilir.

5.8.3.2. İç Denetim Personelinin Niteliği

Şekil 19: Şirkette İstihdam Edilen İç Denetçinin İşe Alımında Eğitim Düzeyi Açısından Belirlenen Alt Limit

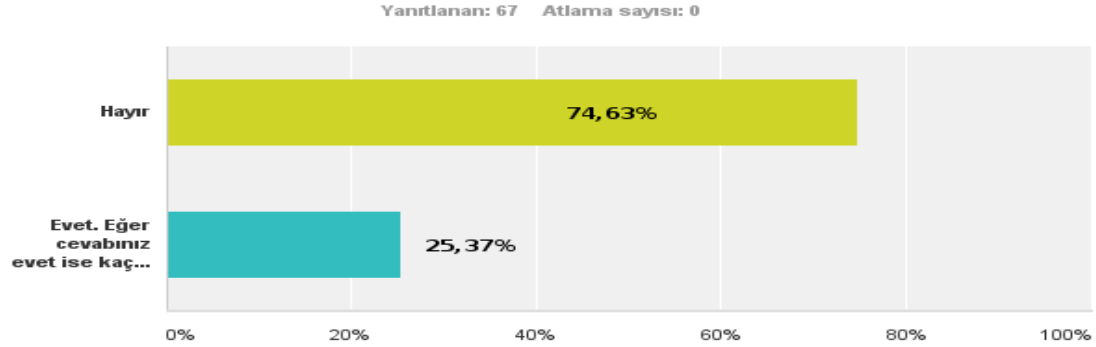


Tablo 34: Şirkette İstihdam Edilen İç Denetçinin İşe Alımında Eğitim Düzeyi Açısından Belirlenen Alt Limit

Eğitim Düzeyi Açısından Belirlenen Alt Limit	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Cevap Sayısı
Önlisans	5,97%	4
Lisans	94,03%	63
Toplam	100%	67

Araştırmaya katılan şirketlerde istihdam edilen iç denetçilerin mesleki niteliklerini belirlemeye yönelik sorulan ilk soru şirketin eğitim düzeyi açısından belirlemiş olduğu bir düzey olup olmadığıdır. Araştırmaya katılan 67 şirketin %94,03'ünün istihdam edeceği iç denetçinin en az lisans mezunu olmasını istediği ve işe alırken bunu belirlenen şartlara eklediği görülmüştür. Şirketlerin %5,97'lik kısmı ise alınacak iç denetçinin en az ön lisans mezunu olması gerektiğini düşünmektedir.

Şekil 20: Şirket İç Denetim Departmanlarında Uluslararası İç Denetçi Sertifikasını (CIA) Almış Denetçi Mevcudiyeti



Tablo 35: Şirket İç Denetim Departmanlarında Uluslararası İç Denetçi Sertifikasını (CIA) Almış Denetçi Mevcudiyeti

Uluslararası İç Denetçi Sertifikası Denetçi Mevcudiyeti	Yanıtların Toplam İçerisindeki Yüzelik Payı	Cevaplayan Sayısı
Hayır	74,63%	50
Evet	25,37%	17
Toplam	100%	67

CIA (Certificated Internal Auditor), IIA (Institute of Internal Auditors)'nın iç denetim mesleğini standart bir yapıya çevirmek için oluşturduğu bir mesleki sertifikasyon sistemidir. IIA iç denetçileri tek bir yapı altında toplamayı, standart iç denetim uygulamaları oluşturmayı ve bu uygulamaları düzenli olarak revize etmeyi amaçlayan uluslararası mesleki bir kuruluştur. Günümüzde TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) muhasebe mesleğinin seviyesini korumak, mesleğe yönelik standartlar oluşturmak veya bu standartların oluşumuna öncülük etmek, oluşturulan standartları uygulatmak, revize etmek, mali müşavirlerin mesleki bilgi ve becerilerini arttırmak için eğitimler düzenlemek vb. görevlere sahip bir meslek odasıdır. TÜRMOB'un verdiği mali müşavir sertifikası, mesleği seçen kişilerin mesleğe uygunluğunu, yeterlilik ve yetkinliğini göstermektedir. Aynı zamanda belgesi olmayan kişilerin mali müşavir olarak çalışmaları engellenmektedir. IIA da iç denetim mesleği için aynı şeyleri yapmaya çabalamakta ve mesleği yalnızca yetkin, yeterli beceri ve niteliklere sahip kişilerin yapabilmesi için iç denetçilere CIA belgesi ve sertifikasyonu eğitimi aldirmaya çalışmaktadır. Türkiye'de bu faaliyetleri IIA'nın Türkiye temsilcisi olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) yürütmektedir. Bu sertifikasyonun yapılması

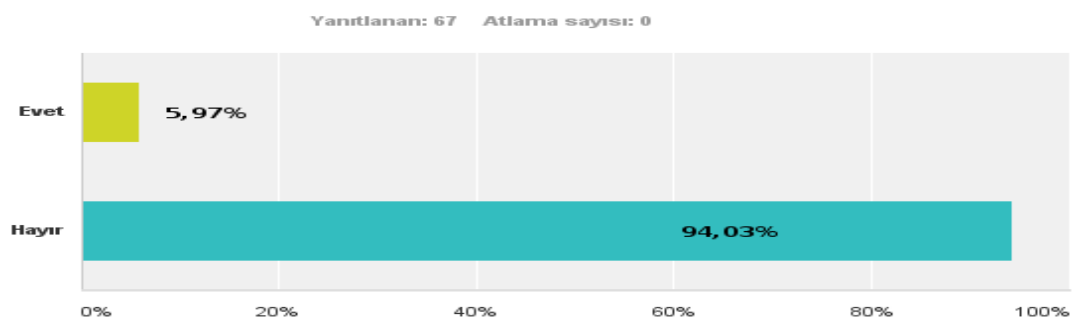
henüz iç denetçilere zorunlu tutulmamaktadır. CIA sertifikalı bir iç denetçi mesleki açıdan belirli yeterlilik ve yetkinliğe sahip olacağından, araştırma kapsamı içerisinde iç denetçilerin niteliklerinin belirlenebilmesi için belgenin mevcudiyeti soru olarak sorulmuştur. Araştırmaya katılan şirketlerin ancak %25,37'sinde CIA sertifikası olan bir iç denetçi veya denetçiler bulunmaktadır. Sayının azlığı sertifikasyonun yeterli düzeylere henüz ulaşmadığını göstermektedir. Halka açık aile şirketi iç denetçilerinin CIA unvan ve sertifikasına henüz yeterli seviyede ilgi göstermedikleri görülmektedir. Bu sayının artırılması iç denetim mesleği ve mesleğin standartlaştırılması açısından önemsenmelidir.

Tablo 36: CIA Unvanına Sahip İç Denetçilerin Şirketlerdeki Dağılımı

Şirketlerde CIA Unvanına Sahip Denetçi Sayıları	Cevaplayan Sayısı	Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı
1 Denetçi	10	58,82%
2 Denetçi	2	11,76%
3 Denetçi	3	17,65%
5 Denetçi	1	5,88%
20 Denetçi	1	5,88%
Toplam	17	100%

Şirketlerin 17 adedinde CIA unvanına sahip iç denetçi bulunmaktadır. Bu şirketlerin %58,82'sinde CIA sahibi tek iç denetçi bulunmaktadır. Diğer şirketlerde ise 2 ve üzeri denetçi bu unvana sahiptir. Yalnız bir iç denetçinin CIA belgesine sahip olduğu şirketler incelendiğinde denetçi sayılarının genel olarak 2 ve üzeri olduğu görülmektedir. Genel olarak İç Denetim Yöneticisi CIA sertifikasına sahipken uzman ve denetçi kadrolarında CIA sahipliği azalmaktadır. Şirket ve İç Denetim Yöneticilerinin, iç denetçileri bu yönde teşvik etmeleri ve uyarmaları şirketler ve denetim faaliyetleri açısından olumlu olacaktır.

Şekil 21: Şirkette İç Denetçi İstihdam Edilirken CIA Belgesine Sahip Olma Zorunluluğunun Mevcudiyeti

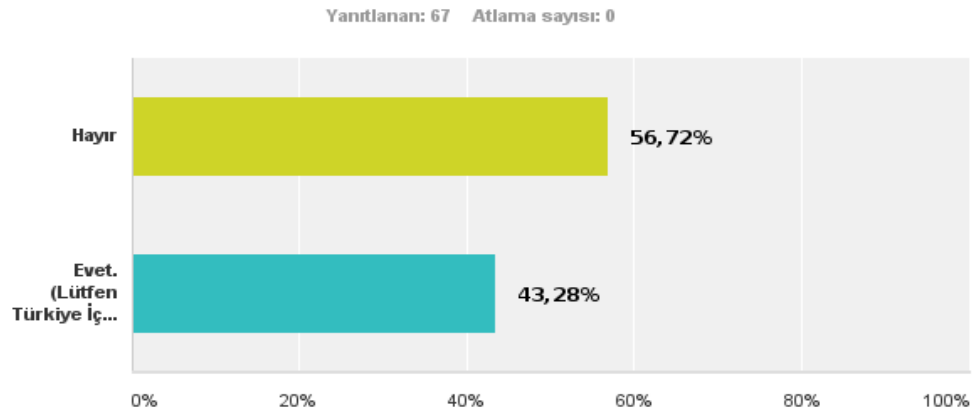


Tablo 37: Şirkette İç Denetçi İstihdam Edilirken CIA Belgesine Sahip Olma Zorunluluğunun Mevcudiyeti

İç denetim personelinin işe alımında CIA belgesine sahip olma zorunluluğu var mıdır?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Oranı	Cevap Sayısı
Evet	5,97%	4
Hayır	94,03%	63
Toplam	100%	67

Şirketlerin %5,97'lik (4 adet) kısmı iç denetçi istihdam ederken CIA belgesinin bulunmasını zorunluluk olarak göstermektedir. 17 şirketin CIA sertifikalı iç denetçisi bulunduğu göz önüne alındığında iç denetçilerin gönüllü olarak mesleki sertifika edinmek istemeleri olumlu bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir.

Şekil 22: Şirket İç Denetçilerinin Türkiye İç Denetim Enstitüsü' ne Üyeliğinin Mevcudiyeti



Tablo 38: Şirket İç Denetçilerinin Türkiye İç Denetim Enstitüsü' ne Üyeliğinin Mevcudiyeti

Şirketinizde Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne üye iç denetçi var mı?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Cevap Sayısı
Hayır	56,72%	38
Evet	43,28%	29
Toplam	100%	67

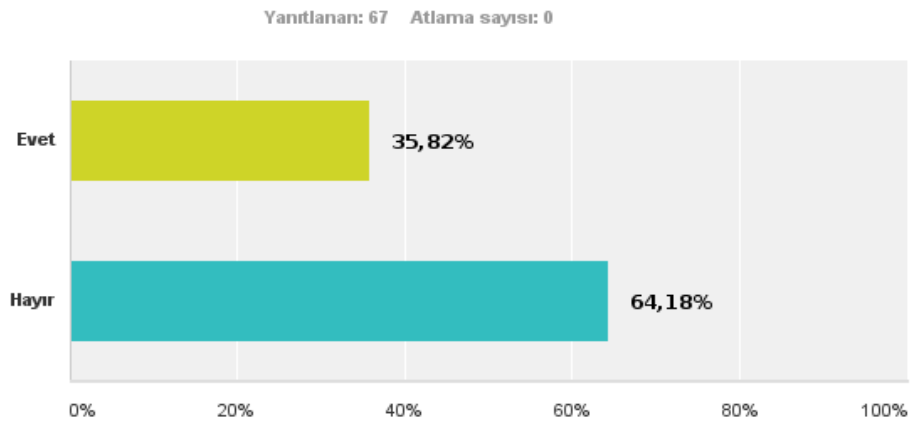
Ankete katılan şirketlerin %43,28'inin Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne üye bir iç denetçisi vardır. Yalnız 17 şirketin CIA belgeli iç denetçisi olduğu ve 4 şirkette bunun zorunlu tutulduğu göz önüne alındığında 29 şirketin (%43,28) TİDE'ye üye bir iç denetçisinin olması olumlu yorumlanabilir. Bu sonuç yine de yeterli bir oran değildir. Şirketlerin yarısından fazlasının TİDE'ye üye bir iç denetçisi bulunmamaktadır.

Tablo 39: Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne Üye Olan Denetçilerin Sayısının Şirketlerdeki Dağılımı

Şirketlerin Türkiye İç Denetim Enstitüsüne Üye Sayısı	Cevap Sayısı	Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı
1 üye	9	31,03%
2 üye	9	31,03%
3 üye	2	6,90%
4 üye	3	10,34%
6 üye	1	3,45%
8 üye	1	3,45%
14 üye	3	10,34%
20 üye	1	3,45%
Toplam	29	100%

TİDE'ye üye iç denetçisi olan 29 şirketin %31,03'lük kısmının yalnız 1 denetçisi TİDE'ye üye iken %31,03'lük kısmın 2 denetçisi, kalan %37,94'lük kısmın ise 3 ve üzeri üyesi TİDE üyesidir.

Şekil 23: Şirket İç Denetçileri Düzenli Olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü' nün Eğitimlerine Katılıp Katılmadığının Belirlenmesi



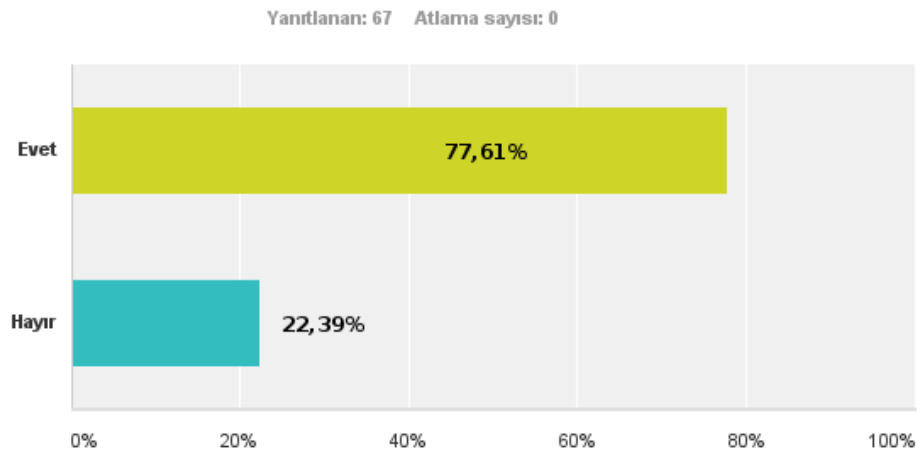
Tablo 40: Şirket İç Denetçileri Düzenli Olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü' nün Eğitimlerine Katılıp Katılmadığının Belirlenmesi

Şirket İç Denetçileri düzenli olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün eğitimlerine katılıyor mu?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	35,82%	24
Hayır	64,18%	43
Toplam	100%	67

Araştırmaya katılan şirketlerin %35,82'sinin iç denetçileri TİDE'nin eğitimlerine düzenli olarak katılmaktadır. Bu oran ve rakamlar TİDE'ye üye olan iç denetçi miktarı ile hemen hemen uyuşmaktadır. Fakat mesleğin ve mesleği icra eden

denetçilerin gelişimi, standardizasyonun sağlanması ve denetçi niteliklerinin seviyesinin yüksek tutulması için bu miktarın en azından %50'lere ulaşması gerekmektedir.

Şekil 24: Şirket İç Denetçilerinin Mesleki Bilgilerini Arttırmak ve Mesleki Gelişimi Sağlamak İçin İç Denetim Faaliyetleri İle İlgili Konularda Düzenli Olarak Eğitime Katılıp Katılmama Durumunun Belirlenmesi



Tablo 41: Şirket İç Denetçilerinin Mesleki Bilgilerini Arttırmak ve Mesleki Gelişimi Sağlamak İçin İç Denetim Faaliyetleri İle İlgili Konularda Düzenli Olarak Eğitime Katılıp Katılmama Durumunun Belirlenmesi

Şirket iç denetçileri mesleki bilgilerini arttırmak ve mesleki gelişimi sağlamak için iç denetim faaliyetleri ile ilgili konularda düzenli olarak eğitim alıyor mu?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	77,61%	52
Hayır	22,39%	15
Toplam	100%	67

Grafikte ve tabloda görüldüğü üzere şirket iç denetçilerinin %77,61'i mesleki gelişimlerini sağlamak, mesleki bilgi ve becerilerini arttırmak için düzenli olarak eğitimler almaktadır. Şirket denetçileri TİDE'nin eğitimlerine katılmasa bile, başka kurumlardan veya uzmanlardan alanları ile ilgili eğitimler almaktadır. Bu oran içerisinde, TİDE eğitimlerine katılan denetçilerde bulunmaktadır.

Şirket iç denetim personelinin niteliği, yapılan denetim faaliyetlerinin uygunluğunu önemli ölçüde etkileyen bir faktördür. Araştırma kapsamında incelenen şirketlerin eğitim düzeyi açısından lisans mezunu kişileri istihdam ettiği (%94,03)

belirlenmiştir. İç denetim birimlerinin, mesleki bilgi ve becerilere sahip veya buna yatkın, eğitim seviyesi yüksek kişilerden oluşması iç denetim faaliyetlerinin uygun bir şekilde yürütülmesinde arttırıcı etkiye neden olacaktır.

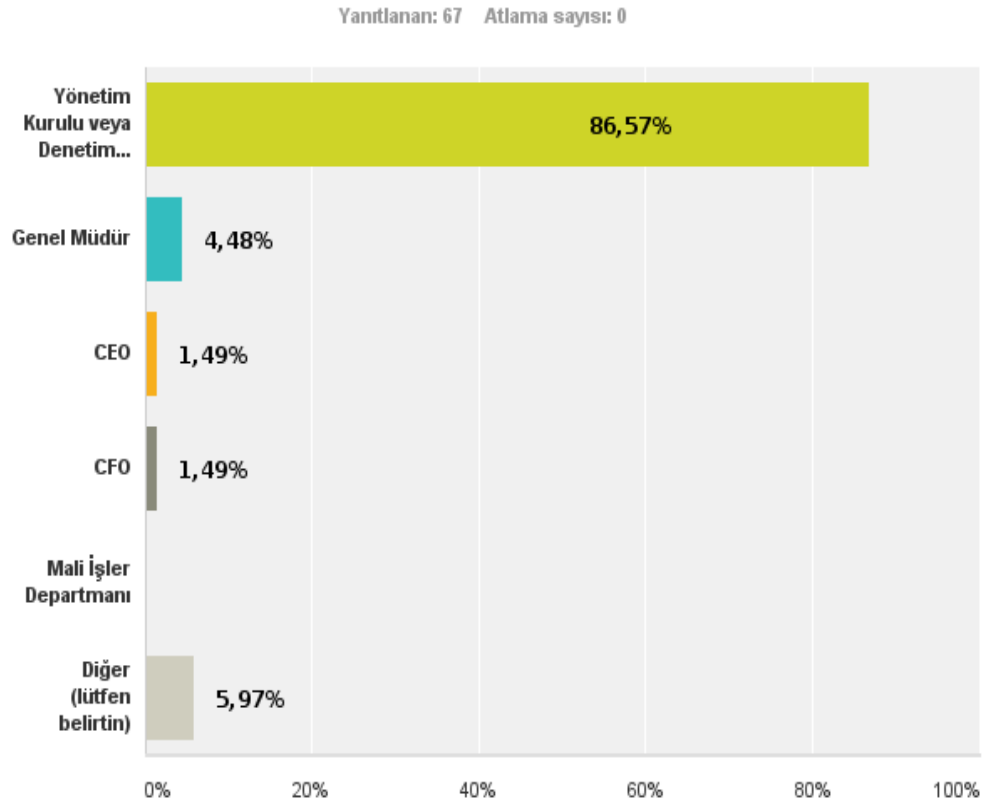
Uygunluğu arttırıcı bir diğer önemli faktör ise mesleki sertifikasyon sağlanması ve meslek kuruluşlarına üyelik olarak değerlendirilebilir. Meslek örgütlerinin ve sivil toplum örgütlerinin çalışmaları, mesleği yönlendirdiği gibi uygulamaları standartlaştırıcı bir etki oluşturmaktadır. Ancak ülkemizde yetkili kurum olan TİDE'nin, TÜRMOB'un muhasebecilere meslek odasına üye olma ve oda kurallarına uyma gibi zorunlulukları şart koşması gibi bir yaptırım gücüne ve yetkisine henüz sahip değildir. Bu sebeple üyelik ve sertifikasyon gönüllülük esaslı yürütülmektedir. Araştırma kapsamında değerlendirilen şirketlerin ancak %5,97'sinde iç denetçi istihdamında CIA belgesinin zorunluluk olarak sunulması ve %25,37'sinde CIA belgesine sahip iç denetçi bulunması şirketlerin büyük çoğunluğunun bu konuda henüz yeterli yaptırımlara sahip olmadığını gösterirken, iç denetçilerin de bu sertifikaya sahip olma konusunda gerekli adımları atmadıklarını göstermektedir. Şirketlerin %19,4'ünde iç denetçilerin gönüllü ve %5,97'sinde zorunlu olarak bu belgeye sahip olmaları olumlu bir davranış olarak değerlendirilmekle birlikte yeterli değildir.

Meslek kuruluşu olan TİDE'ye üyelik konusunda iç denetçilerin daha duyarlı davrandıkları görülmektedir. Şirketlerin %43,28'inde TİDE'ye üye 1 veya 2 iç denetçinin bulunduğu tespit edilmiştir. İç denetim departmanlarının çoğunluğunun 1 veya 2 denetçiden oluştuğu göz önünde bulundurulduğunda şirketleri bazında denetçi üyeliğinin daha fazla olduğu görülmektedir.

Bir diğer etken ise mesleki gelişimi sağlamak, sürdürmek ve yenilikleri yakalamak için şirket iç denetçilerinin düzenli olarak konuları ile ilgili alanlarda eğitim almalarıdır. TİDE'nin eğitimlerine iç denetçilerin düzenli katılımı (%35,82) düşük olmak ile birlikte şirketlerin çoğunluğu (%77,61) iç denetim personeline iç denetim faaliyetlerinin kapsamına giren konularda düzenli olarak eğitim aldırılmaktadır.

5.8.3.3. İç Denetim Biriminin Bağımsızlığı ve Uygunluğu

Şekil 25: Şirket İç Denetim Birimlerinin İşlevsel Yönden Bağlı Olduğu Üst Yönetim Kademesi

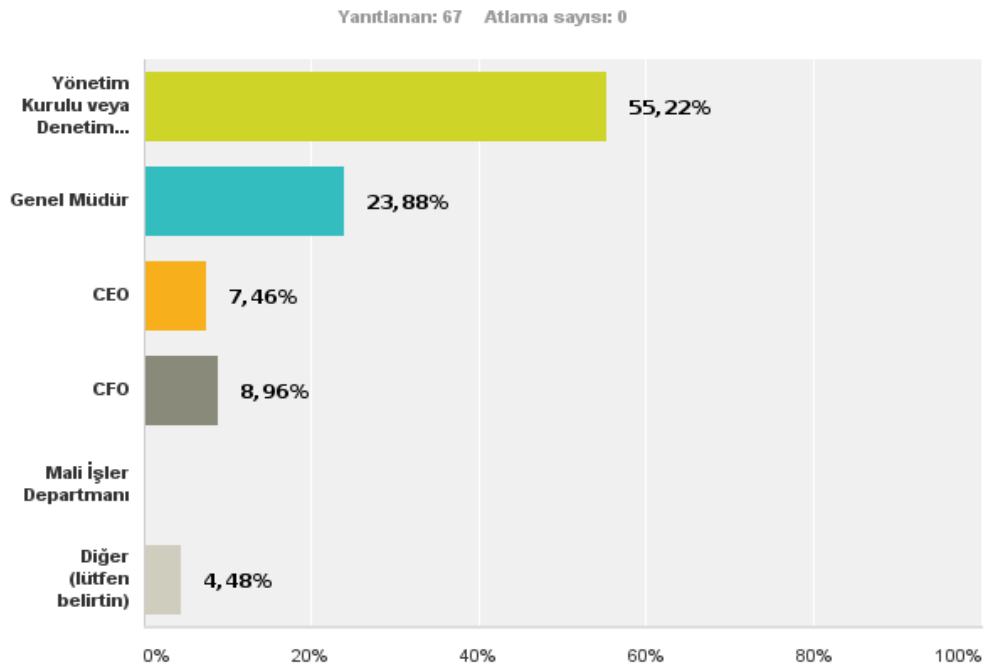


Tablo 42: Şirket İç Denetim Birimlerinin İşlevsel Yönden Bağlı Olduğu Üst Yönetim Kademesi

Şirket İç Denetim Biriminin İşlevsel Yönden Bağlı Olduğu Yönetim Kademesi	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	86,57%	58
Genel Müdür	4,48%	3
CEO	1,49%	1
CFO	1,49%	1
Diğer (lütfen belirtin)	5,97%	4
Toplam	100%	67

Şirketlerde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin objektif ve güvenilir olmasının temel koşulu iç denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde yürütülebilmesidir. Uluslararası İç Denetim Standartları'nda bağımsızlığın sağlanabilmesi için 1110 Kurum İçi Bağımsızlık Standardı ve 1110.A1. maddesinde “İç Denetim Yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını

yerine getirmesine imkan sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir. İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır.” ifadesi yer almaktadır. Örgütsel yapılanma içerisinde ideal olan iç denetim biriminin işlevsel olarak denetim komitesi ve yönetim kuruluna bağlanması, idari olarak ise kurumun başkanına bağlı ve sorumlu olmasıdır (The IIA Research Foundation ve TİDE, 2008: 71 – 72). İşlevsel olarak yönetim kuruluna bağlı olmayan bir iç denetim faaliyetinin bağımsızlık ve uygunluğunun azalacağı düşünölmektedir (Selimoğlu vd., 2011: 109). Araştırma sonucu göstermektedir ki ankete katılan şirketlerin %86,57’sinin iç denetim birimi işlevsel olarak yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlıdır. Bu da şirketlerin önemli bir kısmının iç denetim faaliyetlerini etkilerden uzak, objektif ve bağımsız bir şekilde yürütebilmesine imkan tanıdığını göstermektedir. Kalan %13,43’lük kısım ise iç denetçileri Genel Müdür, CEO, CFO veya diğer yönetim kademelerine bağlanmıştır. Ancak, bu sonuç %13,43’lük kısımda, iç denetim faaliyetlerinin bağımsız ve etkilerden uzak yürütölmediğini göstermemektedir. Her şirketin yönetim yapısı ve uygulamaları birbirinden farklı olduğundan, ne Uluslararası İç Denetim Standartları ne de diğer yasal düzenlemeler iç denetim biriminin bağlı olması gereken yönetim kademesini net bir şekilde belirtememektedir. Önemli olan iç denetim biriminin bağlı olacağı yönetim kademesinin birime gerekli bağımsızlığı ve objektifliği sağlayabilmesidir. Araştırmaya katılan şirketlerden çoğunluğunun tavsiye edildiği üzere iç denetim faaliyetleri, en üst yönetim kademesi olan yönetim kurulu ve denetim komitesine bağlanmıştır. Dikkat edilmesi gereken önemli husus iç denetim biriminin, denetlediği ve güvence verdiği bir birime bağlı olarak faaliyetlerini yürütmemesidir.

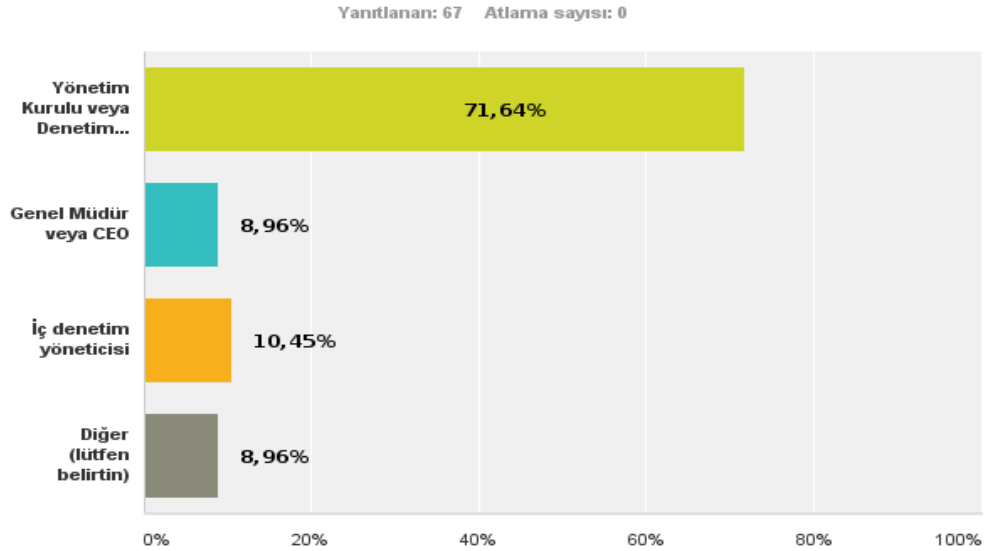
Şekil 26: Şirket İç Denetim Biriminin İdari Olarak Bağlı Olduğu Yönetim Kademesi**Tablo 43:** Şirket İç Denetim Biriminin İdari Olarak Bağlı Olduğu Yönetim Kademesi

Şirket İç Denetim Biriminin İdari Olarak Bağlı Olduğu Yönetim Kademesi	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	55,22%	37
Genel Müdür	23,88%	16
CEO	7,46%	5
CFO	8,96%	6
Diğer (lütfe belirtin)	4,48%	3
Toplam	100%	67

Araştırmaya katılan aile şirketlerinin iç denetim birimleri idari olarak da büyük oranda yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere iç denetim biriminin idari açıdan yönetim kurulu ve denetim komitesinin daha altında kurumun idaresinden sorumlu yönetim kademesine bağlı ve sorumlu olması tavsiye edilmektedir. Bu yönetim kademesi; Genel Müdür, CEO ve CFO olabilir. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi'nden sonra işletmenin en üst yönetim kademelerini bu mevkiler oluşturmaktadır. İdari bağıllık daha çok iç denetim departmanının gündelik faaliyetlerini, bütçesel faktörleri, yıllık izinleri vb. durumları kapsadığından yönetim kurulu ve denetim komitesinin bunlarla uğraşması tercih edilmez. Araştırmaya katılan şirketlerin %55,22'sinin idari olarak da yönetim kurulu ve denetim

komitesine bağılı oldukları görülmektedir. Diğer şirketler ise idari açıdan tavsiye edilene uygun üst yönetim kademelerine bağlanmıştır.

Şekil 27: İç Denetim Biriminin Yönetmelik ve Yetkilerini Belirleyen Yönetim Kademesi



Tablo 44: İç Denetim Biriminin Yönetmelik ve Yetkilerini Belirleyen Yönetim Kademesi

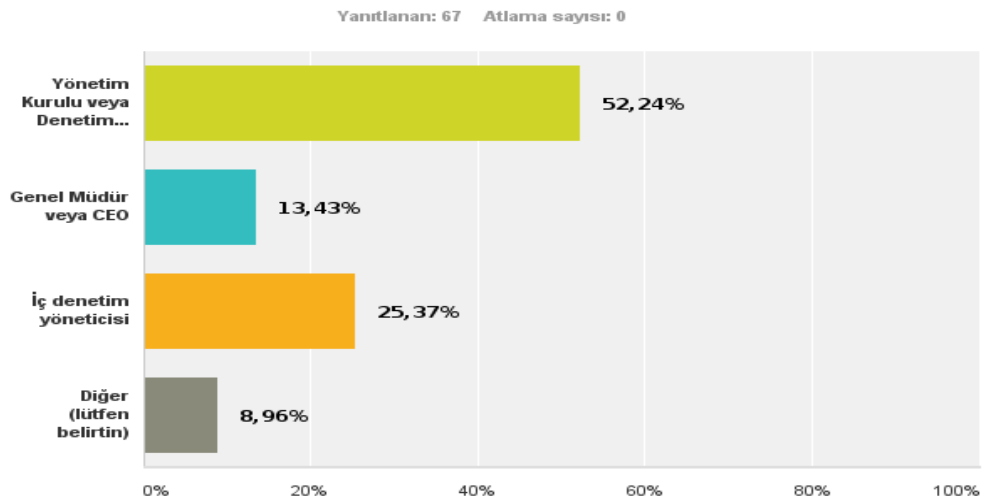
İç Denetim Biriminin Yönetmelik ve Yetkilerini Belirleyen Yönetim Kademesi	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	71,64%	48
Genel Müdür veya CEO	8,96%	6
İç denetim yöneticisi	10,45%	7
Diğer (lütfen belirtin)	8,96%	6
Toplam	100%	67

İç denetim biriminin bağımsızlığının ve objektifliğinin sağlanabilmesindeki diğer önemli faktör ise birimin yönetmelik ve yetkilerini belirleyen yönetim kademesidir. Yetki ve yönetmelikleri belirleyen yönetim kademesinin de iç denetim biriminin bağılı olduğu kurumlar ile orantılı olması gerekmektedir. Uluslararası İç Denetim Standartlarından Nitelik Standartları, 1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluklar Standardı “İç denetim faaliyetlerinin amaç, yetki ve sorumlulukları, Standartlarla uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır.” şeklinde durumu ifade etmektedir. Standartta da belirtildiği üzere iç denetim yöneticisinin bunu şekillendirmesi ve yönetim kurulu ve denetim komitesinin de onaylaması ideal olan uygulamadır. Fakat son karar

yönetim kurulu ve denetim komitesine aittir. Ankette sorulan soru daha çok son kararı veren yönetim kademesinin belirlenmesine yöneliktir.

Anket sonuçları değerlendirildiğinde şirketlerin %71,64'ünde yönetim kurulu veya denetim komitesi, %8,96'sında genel müdür veya CEO, %10,45'inde iç denetim yöneticisi, %8,96'sında ise İcra Kurulu, Kurumsal Risk Grup Başkanlığı, CFO, İç Denetim Yöneticisi ve Denetim Komitesi ortak, Muhasebe Departmanı Müdürü iç denetim biriminin yönetmelik ve yetkilerini belirleyen üst yönetim kademeleridir. Şirketlerin önemli bir kısmında iç denetim biriminin yönetmelik ve yetkileri standartta da tavsiye edildiği üzere yönetim kurulu veya denetim komitesi tarafından belirlenmektedir. Bu olumlu bir sonuç olarak değerlendirilebilir ve bağımsızlığın sağlanmasında önemli bir katkısı bulunmaktadır. Bunun yanında genel müdür, CEO, iç denetim yöneticisi, CFO gibi üst yönetim kademelerinin birimin yetki ve yönetmeliklerini belirlemesi olumsuzluk olarak düşünülmemelidir. Tablodaki diğer hanesi içerisinde değerlendirilen İcra Kurulu, Kurumsal Risk Grup Başkanlığı ve Muhasebe Departmanı Müdürü gibi birimlerin yetki ve yönetmelikleri belirliyor olması olumsuz durumlar yaratabilecek niteliktedir. İç denetim biriminin yetki ve yönetmeliklerinin denetlediği birimler tarafından belirleniyor olması objektifliği ve bağımsızlığı bozabilecek etkenler arasında yer almaktadır.

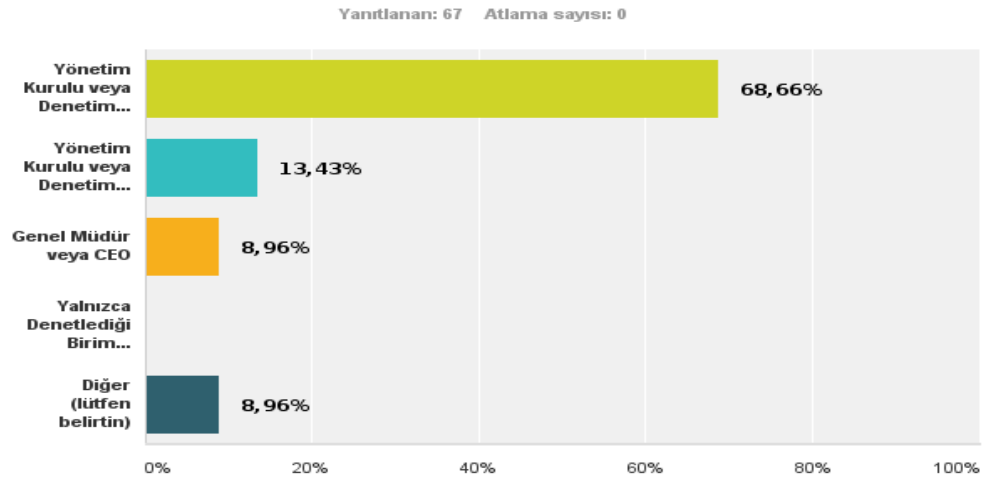
Şekil 28: İç Denetim Biriminin Saha Faaliyetlerine Yönelik Çalışma Usül ve Esaslarını, Politikalarını ve Prosedürlerini Belirleyen Yönetim Kademeleri



Tablo 45: İç Denetim Biriminin Yönetmelik ve Yetkilerini Belirleyen Yönetim Kademesi

İç Denetim Biriminin Yönetmelik ve Yetkilerini Belirleyen Yönetim Kademesi	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	52,24%	35
Genel Müdür veya CEO	13,43%	9
İç denetim yöneticisi	25,37%	17
Diğer (lütfen belirtin)	8,96%	6
Toplam	100%	67

İç denetim birimlerinin saha faaliyetlerine yönelik çalışma esasları, politika ve prosedürleri şirketlerin %52,24'ünde yönetim kurulu veya denetim komitesi tarafından, %25,37'sinde iç denetim yöneticisi tarafından, %13,43'ünde genel müdür veya CEO tarafından, %8,96'sında ise diğer departmanlar (Kurumsal Risk Grup Başkanlığı, CFO, İç Denetim Yöneticisi ve Denetim Komitesi ortak, Muhasebe Departmanı Müdürü) tarafından belirlenmektedir. Saha faaliyetlerine yönelik yapılacak hazırlıklar işi gerçekleştiren kişiye kolaylık sağlayacak şekilde hazırlanmak zorundadır. Bu kolaylığı en iyi sağlayabilecek birim ise iç denetim biriminin kendisidir. Aynı zamanda yönetim kurulu ve denetim komitesinin de oluşturulacak politika ve prosedürlere onay vermesi gerekmektedir. Şirketlerin büyük bir kısmında (%52,24 ve %25,37) buna uygun hareket edilmektedir. İç denetim birimi yönetimin istekleri ve ihtiyaçları doğrultusunda güvence hizmeti veren bir birim olduğundan ihtiyaçların belirlenmesinde icranın da önemli bir etkisi olacağı göz ardı edilememektedir. Bu sebeple verilen genel müdür ve CEO cevabı da olumsuz bir şekilde değerlendirilmemelidir. İcranın başı birçok şirkette genel müdür ve CEO'lardır. Tablodaki diğer hanesi içerisinde değerlendirilen "Muhasebe Departmanı Yöneticisi ve Kurumsal Risk Grup Başkanlığı" gibi birimler bağımsızlık ve objektifliği olumsuz olarak etkileyebilirler. İlgili şirketlerin bu konuda önlem almaları gerekmektedir.

Şekil 29: İç Denetim Birimlerinin Denetim Raporlarını İlettikleri Yönetim Kademesi**Tablo 46:** İç Denetim Birimlerinin Denetim Raporlarını İlettikleri Yönetim Kademesi

İç Denetim Birimlerinin Denetim Raporlarını İlettikleri Yönetim Kademesi	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi ve Denetlenen Birim Yöneticisine	68,66%	46
Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesine	13,43%	9
Genel Müdür veya CEO	8,96%	6
Diğer (lütfen belirtin)	8,96%	6
Toplam	100%	67

Şirketlerin iç denetim departmanlarının %68,66'sı denetim raporlamasını yönetim kuruluna, denetim komitesine ve denetlenen birim yöneticisine yapmaktadır. %13,43'ü yönetim kurulu veya denetim komitesine, %8,96'sı genel müdür veya CEO'ya, %8,96'sı ise diğer birimlere (Yönetim Kurulu – Denetim Komitesi Denetlenen Birim Yöneticisi – Genel Müdür ve CEO, Yönetim Kurulu Başkanı – CEO – Denetlenen Birim veya Şirket Yöneticisine, Yalnızca Yönetim Kurulu Başkanına, Muhasebe Departmanı Müdürü ve Denetlenen Birim Yöneticilerine) raporlama yapmaktadır. Denetim raporlamasının şirketin yönetim kuruluna veya denetim komitesine mutlaka sunulması gerekmektedir. Aynı zamanda sonuçların ilgili birim yöneticilerine de bildirilmesi önemlidir. İlgili birim yöneticisi yapılan bildirimde uygun olarak gerekli düzenlemeleri yapmalı ve olumsuzluklara yönelik aksiyon almalıdır. Bazı şirketlerde raporlama yönetim kuruluna ve denetim komitesine yapılır. İlgili birimleri yapılan toplantılarda yönetim kurulu ve denetim komitesi uyarır. Anket sonuçları bildirim ilk yapıldığı yönetim kademelerini

belirlemeye yönelik hazırlanmıştır. Sonuçlar değerlendirildiğinde şirketlerin büyük çoğunluğunun raporlamalarını denetim komitesi, yönetim kurulu ve ilgili birim yöneticilerine (%68,66) yaptıklarını göstermektedir. Şirketlerin %13,43'lük kısmı ise direkt olarak raporlarını yönetim kurulu veya denetim komitesine iletmektedir. Denetim raporlarının şirketin en üst yönetim kademesine iletilmesi denetim raporlarının güvenilirliğini arttırıcı önemli etkenlerden biridir. Raporların icradan bağımsız yönetim kademelerine iletilmesi genel tavsiyedir. Bu sebeple çıkan sonuçlar şirketlerin bu konuda iyi bir seviyede olduklarını göstermektedirler.

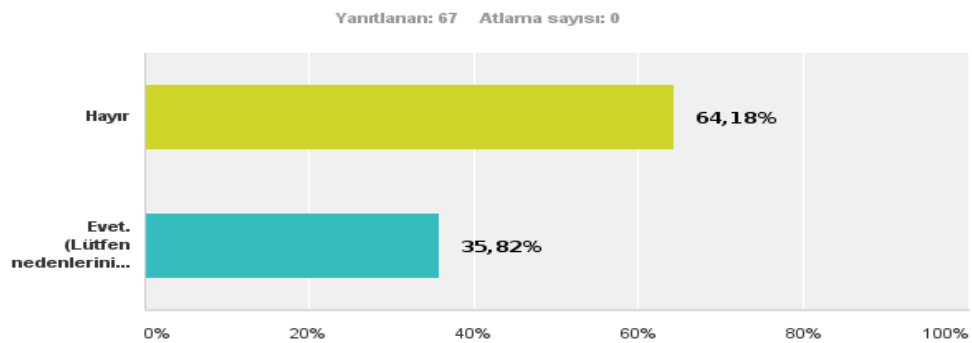
Başlık hakkında genel bir değerlendirme yapılacak olursa iç denetim faaliyetlerinin ve hazırlanan raporların objektif ve güvenilir olmasının temel koşulu faaliyetlerin bağımsız yürütülmesidir. İç denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde yürütülmesi yapılan çalışmaların uygunluğunu arttıracaktır. IIA'nın Uluslararası İç Denetim Standartları bu faaliyetlerin işlevsel olarak etkilerden uzak en üst yönetim kademesine bağlı olarak yürütülmesini tavsiye etmektedir. Şirketlerin %86,57'sinde birimin işlevsel olarak yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlanması standartlara uygun hareket edildiğini göstermektedir. İç denetim birimleri ve iç denetçiler idari olarak ise icranın üst yönetimine bağlanması tavsiye edilmekle birlikte şirketlerin %55,22'si yönetsel açıdan iç denetim departmanının tamamen yönetim kurulu ve denetim komitelerine bağlamıştır. %40,3'ü ise iç denetim birimlerini icranın üst yönetim makamına bağlamıştır. Uluslararası İç Denetim Standartları, yönetmelik ve yetkilerin yönetim kurulu veya denetim komitesi tarafından belirlenmesini tavsiye etmektedir. Bu hem bağımsızlığı hem de uygunluğu sağlamada önemli bir faktördür. Şirketlerin %71,63'ünde tavsiyeye uygun hareket edilmektedir. İç denetim biriminin saha faaliyetlerine yönelik çalışma usul ve esasları, politika ve prosedürleri ise yönetim kurulu ve denetim komitesinin onayı ile iç denetim yöneticileri tarafından belirlenmelidir. Şirketlerin %52,24'ünde bunlar direkt olarak yönetim kurulu veya denetim komitesi tarafından belirlenirken %25,37'lik kısımda iç denetim yöneticileri tarafından belirlendiği ifade edilmiştir. Bu da uygunluğun sağlandığını göstermektedir. Şirketlerin %82,09'unda raporlamanın uygun şekilde gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Raporlar direkt olarak yönetim kurullarına veya denetim komitelerine iletilmekte ayrıca önemli bir kısımda

denetlenen birim yöneticilerine de raporlama yapılarak aksiyon almaları sağlanmaktadır.

5.8.4. İç Denetim Faaliyetlerini İlgilendiren Konularda Türk Ticaret Kanunu'na, SPK ve BDDK Mevzuatlarına Uyumun Değerlendirilmesi

6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu denetim faaliyetlerini detaylı işleyen son dönemin en önemli yasal mevzuatlarından biridir. Yasa ağırlıklı olarak bağımsız denetim faaliyetlerini ve yönetim kurullarının sorumluluklarını detaylı incelemekle birlikte iç denetim faaliyetlerine yönetim kurullarının sorumlulukları ile ilgili maddelerde atıfta bulunmuştur. Yasa bağımsız denetim açısından önem arz eden bir yasal düzenleme olmasına rağmen iç denetim faaliyetleri ile ilgili herhangi bir zorunluluk getirmemiş iç denetim konusunda tavsiye niteliğinde atıflarda bulunmuştur. Bu sebeple iç denetim faaliyetleri açısından beklentileri yeterince karşılayamamıştır.

Şekil 30: İç Denetim Faaliyetlerinin ve Verimliliğinin Geliştirilmesi Konusunda İç Denetçilerin Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Görüşleri



Tablo 47: İç Denetim Faaliyetlerinin ve Verimliliğinin Geliştirilmesi Konusunda İç Denetçilerin Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Görüşleri

Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketinizdeki iç denetim faaliyetlerini ve verimliliğini geliştirmiş midir?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Hayır	64,18%	43
Evet	35,82%	24
Toplam	67	67

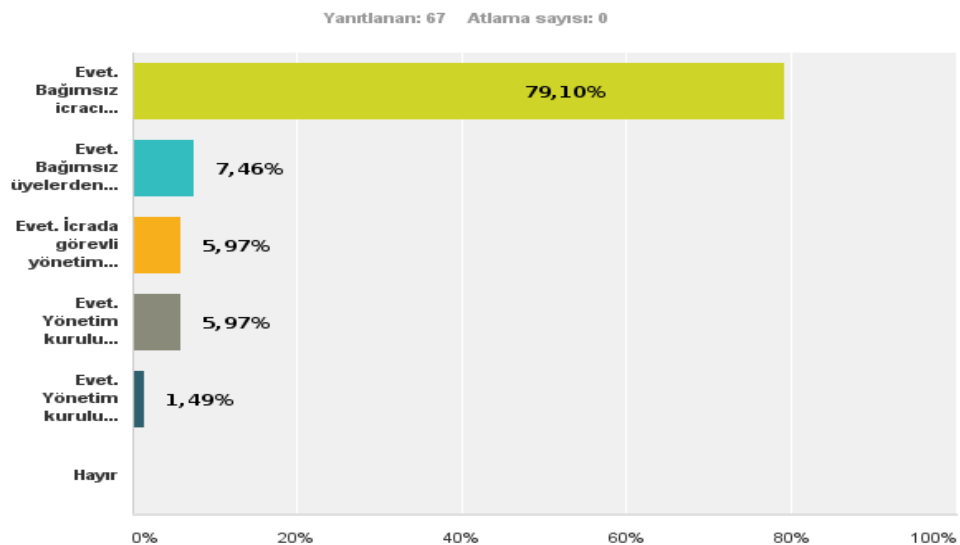
Araştırmaya katılan iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin büyük çoğunluğu (%64,18) yeni TTK'nın iç denetim faaliyetlerini ve iç denetim faaliyetlerinin uygunluğunu ve verimliliğini geliştirmediğini düşünmektedir. Denetim faaliyetlerini fiilen sürdüren iç denetçilerinde bu genel kanaati paylaştıkları görülmektedir. Yüz yüze yapılan anketlerde denetçiler, genel olarak TTK'nın zaten SPK, BDDK vb. kuruluşların halka açık şirketlere uymasını zorunluluk olarak öne sürdüğü uygulamaları yasallaştırdığını düşünmekte ve iç denetim faaliyetlerini geliştirmeye yönelik ekstra bir düzenlemenin yapılmadığını belirtmektedir. Özellikle iç denetim departmanlarının oluşturulmasının zorunluluk haline getirilmemesinin ve şirketlerin iç denetçi istihdam etmek zorunda olmamalarının iç denetim faaliyetlerini önemli ölçüde olumsuz etkilediğini savunmaktadırlar.

Tablo 48: İşletme İç Denetim Yöneticilerinin Yeni TTK' nın İç Denetim ile İlgili Kanunlar Aracılığı ile İşletme İçindeki Uygunluk ve Verimliliği Arttırmadaki Etkisi Hakkındaki Düşünceleri

TTK'da Yer Alan İç Denetim ile İlgili Maddeler İşletmede Verimlilik ve Uygunluk Açısından Hangi Konularda Etki Sağlamıştır?	Cevapların Frekans Verileri	Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı
Kurumsal şirketlerde iç denetim birimlerinin oluşturulması bir nevi zorunluluk haline gelmiştir.	1	4,16%
Risk yönetim komitesinin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir.	1	4,16%
Üst yönetimin iç denetim birimine bakış açısı değişmiş, etkin ve verimli denetim faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda yönetimin farkındalığı ve desteği artmıştır.	5	20,84%
Yönetim kurullarına getirilen sorumlulukların artışı iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini arttırmıştır.	10	41,67%
Denetimsel faaliyetlerin yasalaşması, kurumsal yönetim yaptırımlarının artması ve yönetimin sorumluluklarının artması şirketlerin önünü açmıştır.	1	4,16%
Mali kontrol ve kurumsal risk yönetimi sistem ve birimlerinin kurulmasının zorunlu hale getirilmesi iç denetim departmanlarının iş yükünü hafifletmiştir.	3	12,53%
Şirket ana sözleşmesinin TTK'ya uyumlu hale getirilmesi ile SPK mevzuatı da son şeklini almış, raporlama süreleri, genel kurul tarihi ve bunlara bağlı olarak iç denetim dönemleri de daha erken tarihe çekilmiştir. Bu, hem pay sahipleri hem de şirketin kendi işleyişi için daha verimli olmuştur.	1	4,16%
Denetim faaliyetleri ile ilgili yaptırımların netleşmesi açısından faydalı olmuştur.	1	4,16%
Kurumda icrada görev almayan kişilerin artış göstermesine olanak sağlayarak iç denetim raporlarının tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamıştır.	1	4,16%
Toplam	24	100%

6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun iç denetim faaliyetlerinin uygunluğunu ve verimliliğini geliştirdiğini düşünen 24 şirketin bunu savunma nedenleri tespit edilmeye çalışılmış ve tabloda da görüldüğü üzere **şirket iç denetim yöneticilerinin önemli çoğunluğu (41,67) bunun en temel nedeni olarak yönetim kurullarına getirilen sorumlulukların artışının iç denetim faaliyetlerinin uygunluğunun geliştirmesini** göstermiştir. %20,84'lük kısım bu yasal düzenleme sayesinde üst yönetimin iç denetime bakış açısının değiştiğini, uygun ve verimli denetim faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda yönetimin farkındalığının ve desteğinin arttığını belirtmiştir. %12,53'lük şirket grubu mali kontrol ve kurumsal risk yönetimi departmanlarının kurulmasının zorunlu hale getirilmesinin iç denetim departmanlarının iş yükünü hafiflettiğini ifade etmiştir. Kalan şirketler ise; kurumsal şirketlerde iç denetim birimlerinin oluşturulmasının bir nevi zorunluluk haline getirilmesini, risk yönetim komitelerinin zorunlu hale getirilmesini, denetimsel faaliyetlerin yasalaşmasını, kurumsal yönetim yaptırımlarının artmasını, SPK mevzuatının TTK ile uyumlu hale getirilerek raporlama süreleri, genel kurul tarihi ve bunlara bağlı olarak iç denetim dönemlerinin daha erken tarihe çekilmesini, denetim faaliyetleri ile ilgili yaptırımların netleşmesini, kurumda icrada görev almayan kişilerin artış göstermesine olanak sağlayarak iç denetim raporlarının tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamasını olumlu göstergeler olarak savunmuş ve iç denetim faaliyetlerini geliştirici nedenler olarak göstermiştir.

Şekil 31: Şirket Yönetim Kurulu'nda Denetim Komitelerinin Durumu



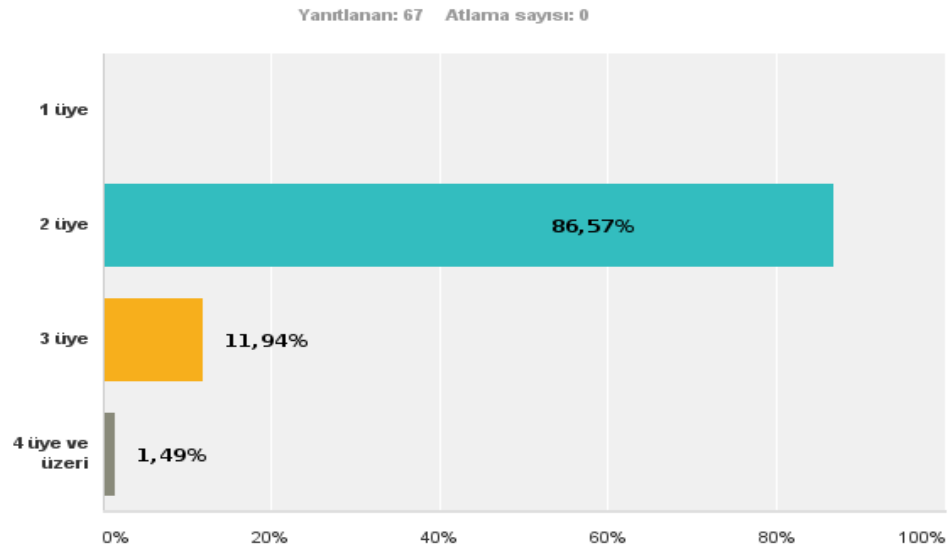
Tablo 49: Şirket Yönetim Kurulu'nda Denetim Komitelerinin Durumu

Şirketinizde Yönetim Kurulu'nda Denetim Komitesi mevcut mudur?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet. Bağımsız icracı olmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir.	79,10%	53
Evet. Bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından veya icrada görev alan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir.	7,46%	5
Evet. İcra görevli yönetim kurulu üyelerinden seçilir.	5,97%	4
Evet. Yönetim kurulu dışında konuda uzman, bağımsız ve tecrübeli kişilerden oluşmaktadır.	5,97%	4
Evet. Yönetim kurulu yapısı dışında şirkette çalışan uzman ve tecrübeli kişilerden oluşmaktadır.	1,49%	1
Hayır	0%	0
Toplam	100%	67

TTK'nın 366. maddesinin II. fıkrası “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.” ifadesini kullanarak yönetim kurulu yapıları içerisinde komiteler oluşturulması için zemin hazırlamıştır. TTK'nın 366. maddesi ile benzer uygulamalar SPK'nın “Kurumsal Yönetim İlkeleri” nde ve BDDK'nın yasal düzenlemelerinde de vurgulanmaktadır. Denetim komiteleri oluşturulacak bu komitelerden en önemlilerinden biridir. Araştırmaya katılan şirketlerin tümünün şirket yapıları içerisinde bir denetim komitesi bulunmaktadır. Denetim komitesinin görevi şirket içerisinde yönetim kurulunun denetim ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmektir. Bu nedenle komite, iç denetim faaliyetlerinin uygun ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini gözlemlemek ile sorumludur (Uyar, 2004: 75). Görüldüğü üzere denetim komitesi iç denetim ile yönetim kurulu arasındaki iletişimi sağlayan aracı birimdir. Ayrıca komite ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve şirket iç kontrol yapısının işleyiş ve uygunluğunun gözetimi ile sorumludur (Eşkazan, 2003: 30). Denetim komitesinin üyelerinin bağımsız ve icracı olmayan üyeler arasından belirlenmesi denetim faaliyetlerinin bağımsızlığını pekiştiren ve verilen güvencenin güvenilirliğini arttıran önemli bir faktördür. Şirketlerin %79,1'inin denetim komitesi bağımsız ve icracı olmayan kurul üyelerinden oluşmaktadır. Şirketlerin %5,97'sinin

denetim komitesi yönetim kurulu dışındaki konuda uzman, bağımsız ve tecrübeli kişilerden oluşmaktadır. Şirketlerin önemli bir kısmında (%79,1 ve %5,97) denetim komitesi üyelerinin tamamen bağımsız ve icrada yer almayan üyelerden oluşması denetim faaliyetlerinin etkilerden uzak ve bağımsız bir şekilde yürütüldüğünü göstermektedir. Şirketlerin %7,46'sında ise denetim komitesi üyelerinin icracı ve bağımsız yönetim kurulu üyelerinin bir arada olduğu yapılardan oluştuğu görülmektedir. %5,97'sinde icrada görevli yönetim kurulu üyeleri, %1,49'unda da yönetim kurulu yapısı dışında şirkette çalışan uzman ve tecrübeli kişilerin denetim komitesini oluşturdukları görülmektedir.

Şekil 32: Denetim Komitelerinin Üye Sayısı



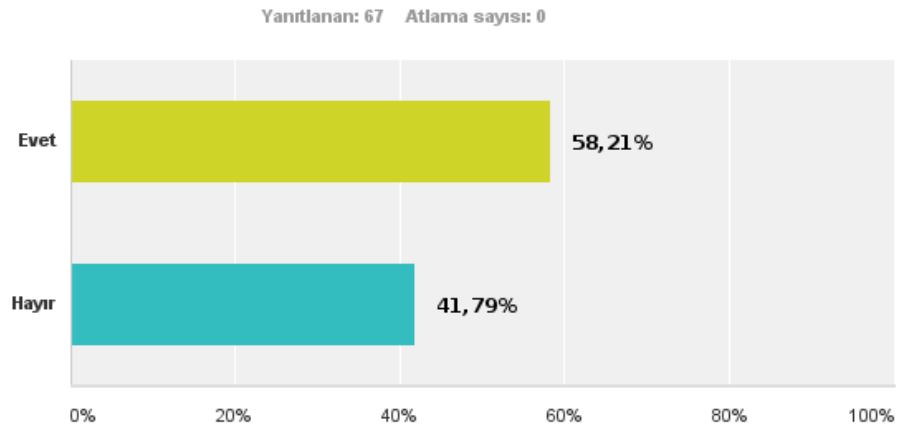
Tablo 49: Denetim Komitelerinin Üye Sayısı

Denetim Komitesi kaç üyeden oluşmaktadır?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Oranı	Frekans Verileri
2 üye	86,57%	58
3 üye	11,94%	8
4 üye ve üzeri	1,49%	1
Toplam	100%	67

Denetim komitesi üyeleri icracı olmayan (SPK, Seri: X, No: 22, mad. 25; Türkiye Bankalar Birliği, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Kurumsal Yönetim Başlığı, mad. 24) ve yönetim konusunda Murahhaslık sıfatı taşıyan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmelidir (SPK, Seri: X, No: 22, mad. 25). Komite en az iki üyeden oluşturulmak zorundadır (SPK, mad. 25; Türkiye Bankalar Birliği, 5411

sayılı Bankacılık Kanunu, mad. 24). TTK ise komitelerin yönetim kurulu yapısı içerisinde oluşturulabileceğini söylemekle birlikte kimlerden, nasıl ve kaç kişiden oluşması gerektiğini açıkça belirtmemektedir. Şirketlerin %86,57'sinin denetim komiteleri 2 üyeden oluşmakta iken %11,94'ünün komiteleri 3 üyeden, %1,49'ununda denetim komiteleri ise 4 ve 4'den fazla üyeden oluşmaktadır. Görüldüğü üzere şirketlerin tümü yasal düzenlemelere uygun miktarda denetim komitesi üyelerinden oluşturulmuştur. Denetim komitesi üyelerinin de %84,98'inin bağımsız ve icracı olmayan üyelerden oluşması denetim komitelerinin büyük çoğunluğunun tavsiye edilene ve yasal düzenlemelere uygun olduğu söylenebilir.

Şekil 33: Kanun, Esas Sözleşme, Yönetmelik ve Yönetim Kurulu Talimatlarına Uygun Olmayan Uygulama ve Kararlar İçin Oluşturulmuş Bir Ceza Sisteminin Mevcudiyeti



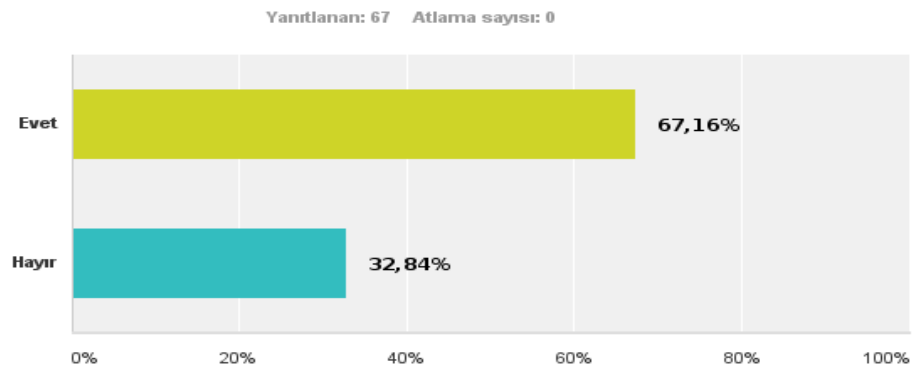
Tablo 51: Kanun, Esas Sözleşme, Yönetmelik ve Yönetim Kurulu Talimatlarına Uygun Olmayan Uygulama ve Kararlar İçin Oluşturulmuş Bir Ceza Sisteminin Mevcudiyeti

Kanun, esas sözleşme, yönetmelik ve yönetim kurulu talimatlarına uygun olmayan uygulama ve kararlar için oluşturulmuş bir ceza sisteminin mevcut mudur?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Evet	58,21%	39
Hayır	41,79%	28
Toplam	100%	67

6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 375 “yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimini yapma görevini

yönetim kuruluna yüklemiştir”. Kurul düzeni korumak amacı ile bunların denetimini yapmak, oluşacak aksaklıklara yönelik önlem almak ve suistimalleri cezalandırmakla görevlidir. Araştırmaya katılan halka açık şirketlerin %58,21’inde kanun, şirket esas sözleşmesi, yönetmelikler ve yönetim kurulu kararlarına uygun olmayan uygulama ve kararlar için oluşturulmuş bir ceza sistemi mevcuttur. Bu suistimalleri, uygunsuz karar ve davranışları önlemede önemli bir faktördür. Özellikle iç kontrol yapısının güçlendirilmesine olanak tanıyarak yapılacak olumsuz uygulamalara ve alınabilecek uygunsuz kararlara yönelik caydırıcı etki yapacaktır. İç denetim birimi ise yapacağı uygun denetimleri ile bu sistemin işlemesine katkı sağlayacaktır. Bir ceza sisteminin var olması ve caydırıcılığı iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerini olumlu etkileyebilecektir. Şirketlerin %41,79’u ise bir ceza sisteminin olmadığını ifade etmektedir.

Şekil 34: Yönetim Kurulu Yapısı İçerisinde Riskin Erken Teşhisi ve Önlenmesine Yönelik Bir Komite Mevcudiyeti



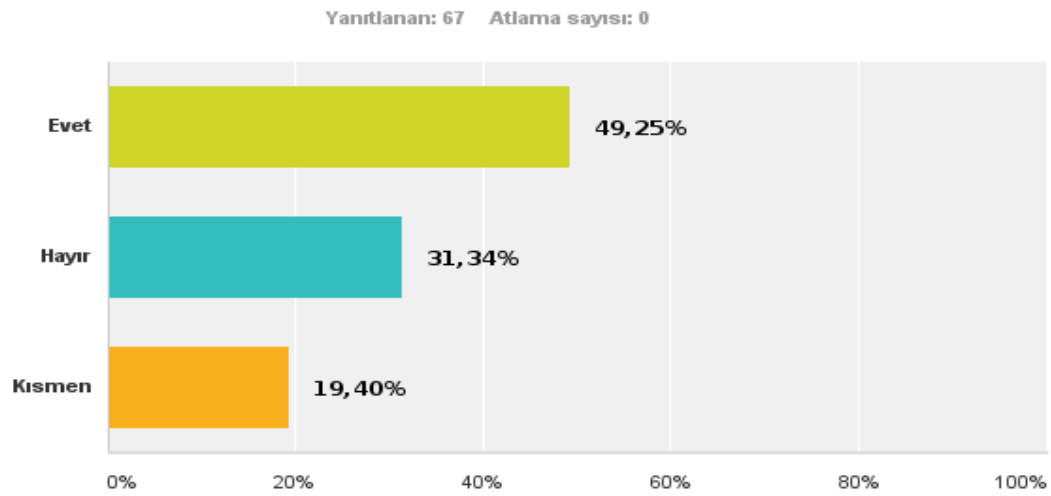
Tablo 52: Yönetim Kurulu Yapısı İçerisinde Riskin Erken Teşhisi ve Önlenmesine Yönelik Bir Komite Mevcudiyeti

Yönetim kurulu yapısı içerisinde riskin erken teşhisi ve önlenmesine yönelik bir komite var mıdır?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	67,16%	45
Hayır	32,84%	22
Toplam	100%	67

TTK mad. 378 risk yönetim veya riskin erken teşhisi komitelerinin oluşturulmasını “*Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla,*

uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.” şeklinde yasal bir zorunluluk olarak yaptırıma bağlamıştır. Araştırmaya katılan şirketlerin %67,16’sı bu komiteleri kurmuş ve işlerlik kazandırmıştır. %32,84’lük kısım ise henüz bu komiteleri oluşturamamıştır.

Şekil 35: Riskin Erken Teşhisi Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığı



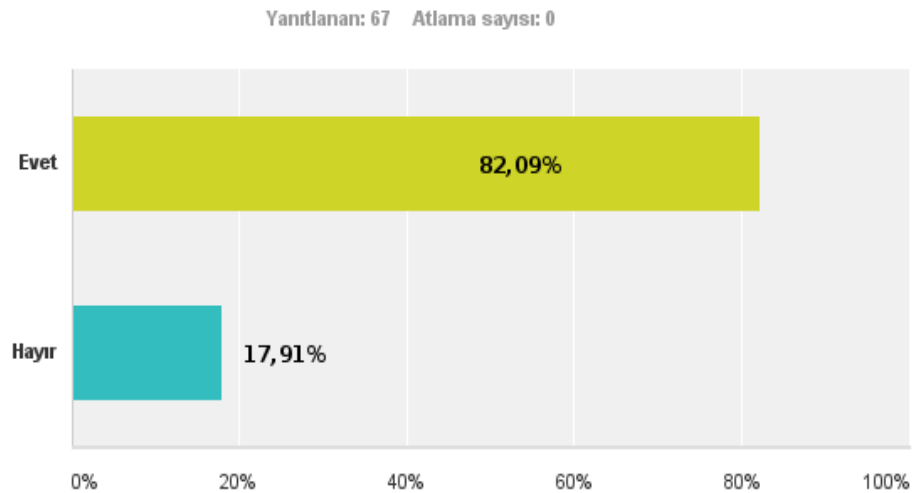
Tablo 53: Riskin Erken Teşhisi Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığı

Riskin erken teşhisi komitesi üyeleri icracı olmayan bağımsız üyeler arasından mı seçilmektedir?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdelik Payı	Frekans Verileri
Evet	68,89%	31
Hayır	2,22%	1
Kısmen	28,89%	13
Toplam	100%	45

Yönetim kurulu yapısı içerisinde riskin erken teşhisi veya risk yönetim komitesi bulunan 45 şirketin %68,99’unun komite üyeleri bağımsız ve icrada yer almayan üyeler arasından seçilmektedir. Şirketlerin %28,89’u ise kısmen cevabını vermiştir. Şirketlerin bağımsız üyelerinin risk yönetimi konusunda uzmanlık ve yeterlilikleri olmadığı durumda komite üyeleri yönetim kurulu yapısı içerisindeki uzman ve konuda yeterliliği olan diğer üyelerden seçilmektedir. %2,22’lik (1 adet) bir kesim ise komite üyelerini kurulun icracı üyelerinden belirlemektedir. Risk yönetim faaliyetlerinin denetimi, değerlendirilmesi, üst yönetime konu ile ilgili raporlama yapılması ve eksikler ile ilgili tavsiyelerde bulunulması iç denetim birimi

ve iç denetçilerin birincil görevleri arasında yer almaktadır. Etkin bir risk yönetim komitesinin bulunması ve olabildiğince bağımsız üyelere oluşması iç denetim faaliyetlerini olumlu etkileyebilecek bir unsurdur ve çalışmaların uygunluğunu arttıracaktır. SPK'nın Seri:IV No: 56 Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin tebliğinin Yönetim Kurulu Bünyesinde Oluşturulan Komiteler başlığında “Komitelerin görev alanları, çalışma esasları ve hangi üyelere oluşacağı yönetim kurulu tarafından belirlenir ve kamuya açıklanır.” ifadesi kullanılmaktadır. Yine TTK'da bu konuyu belirlemek için yönetim kurulunu yetkilendirmektedir. Fakat bu üyelerin bağımsız üyelere oluşması daha sağlıklı komite yapıları oluşturulmasına imkan tanıyabilecektir. Şirketlerin %68,89 gibi büyük bir çoğunluğu riskin erken teşhisi komitesini bağımsız üyelere seçmekte, %28,89'u ise önceliği bağımsız üyelere tanımaktadır.

Şekil 36: Risk Yönetim Sistemi veya Riski Yönetebilmek Amacı İle Oluşturulmuş Politika, Prosedür ve Uygulamaların Mevcudiyeti

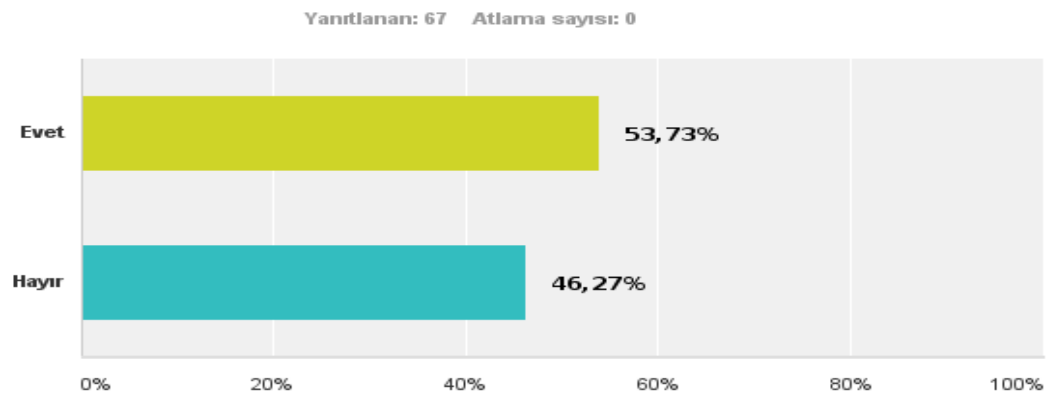


Tablo 54: Risk Yönetim Sistemi veya Riski Yönetebilmek Amacı İle Oluşturulmuş Politika, Prosedür ve Uygulamaların Mevcudiyeti

Şirket bünyesinde oluşturulmuş bir risk yönetim sistemi veya riski yönetebilmek amacı ile oluşturulmuş politika, prosedür ve uygulamalar mevcut mudur?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	82,09%	55
Hayır	17,91%	12
Toplam	100%	67

6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu risk yönetim sistemlerinin ve risk politika, prosedür ve uygulamalarının oluşturulmasını 378. maddesi “*Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek ile yükümlüdür.*” ile hükme bağlamıştır. SPK’nın Seri: IV No: 56 Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin tebliğinin Yönetim Kurulunun İşlevi ve Yönetim Kurulunun Esas Faaliyetleri başlıkları altında risk yönetim faaliyetleri “*Yönetim kurulu, alacağı stratejik kararlarla, şirketin risk, büyüme ve getiri dengesini en uygun düzeyde tutarak akılcı ve tedbirli risk yönetimi anlayışıyla şirketin öncelikle uzun vadeli çıkarlarını gözeterek, şirketi idare ve temsil eder.*” ve “*Yönetim kurulu, yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirir. İç kontroller ve iç denetimin varlığı, işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda bilgi verilir.*” şeklinde açıklanmaktadır. BDDK ise Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik ile bu yapıların oluşturulmasını zorunluluk olarak hükme bağlamıştır. Araştırma sonuçları da göstermektedir ki şirketlerin %82,09’luk büyük bir kısmı TTK ve SPK uygulamalarına uygun hareket etmektedir. Risk yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi, denetlenmesi ve gözetimi iç denetim biriminin asli görevi olduğundan bu birimlerin oluşturulması da denetim faaliyetlerinin etkinliğini arttıracak ve birimin işini kolaylaştıracak bir faktördür.

Şekil 37: Riskin Erken Teşhisi Komitesinin Risk Yönetim Sistemine ve Risk Yönetimi Faaliyetlerine Yönelik Kriterlerin Belirlenmesindeki Rolü



Tablo 55: Riskin Erken Teşhisi Komitesinin Risk Yönetim Sistemine ve Risk Yönetimi Faaliyetlerine Yönelik Kriterlerin Belirlenmesindeki Rolü

Risk yönetim sistemine ve risk yönetimi faaliyetlerine yönelik kriterler riskin erken teşhisi komitesi tarafından mı belirlenmektedir?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	53,73%	36
Hayır	46,27%	31
Toplam	100%	67

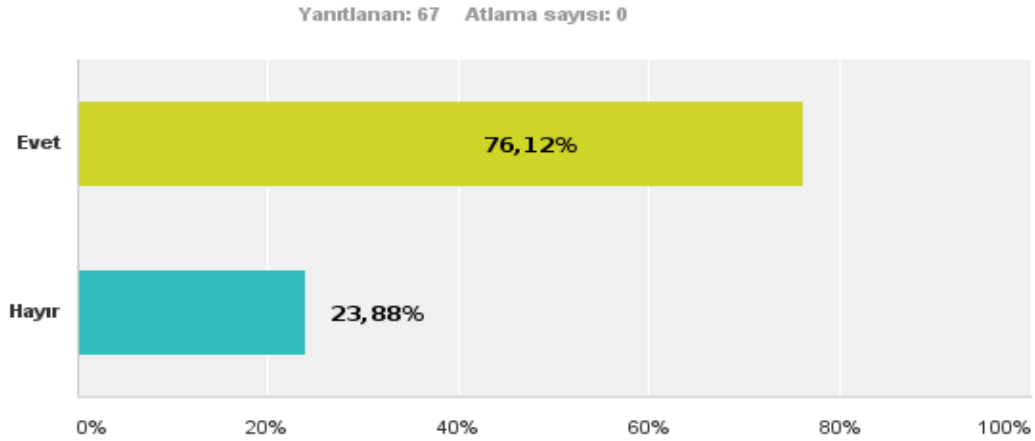
Araştırmaya katılan şirketlerin %53,73'ünde risk yönetim sistemine ve risk yönetimi faaliyetlerine yönelik kriterler riskin erken teşhisi komitesi tarafından belirlenmektedir. Şirketlerin %67,16'sında riskin erken teşhisi bulunmasına rağmen %53,73'lük kısmın risk yönetim sistemi ve risk yönetimi kriterleri riskin erken teşhisi komitesi tarafından yapılmaktadır. 6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 378. maddesi "*Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek ile yükümlüdür.*" ifadesi ile risk yönetim faaliyetlerinin şirketlerde etkin bir şekilde yürütülmesini hükme bağlamıştır. Kanun maddesi açıkça ifade etmemekle birlikte, risk yönetim faaliyetlerinin sorumluluğunu yönetim kurulunun oluşturacağı komiteye ve sorumluluğun sahibi olan yönetim kuruluna yüklemiştir. Şirketlerin yarısından fazlasının yasaya uygun hareket ettikleri görülmektedir. SPK'nın Seri:IV No: 56 Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin tebliğinin Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları başlıkları altında konuyu "*Yönetim kurulu, başta pay sahipleri olmak üzere şirketin menfaat sahiplerini etkileyebilecek olan risklerin etkilerini en aza indirebilecek risk yönetim ve bilgi sistemleri ve süreçlerini de içerecek şekilde iç kontrol sistemlerini, ilgili yönetim kurulu komitelerinin görüşünü de dikkate alarak oluşturur.*" şeklinde ifade etmektedir.

Tablo 56: Riskin erken teşhisi komitesi iç denetçinin önerisi üzerine mi kurulmuştur?

Yanıt Seçenekleri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	31,11%	14
Hayır	68,89%	31
Toplam	100%	45

Riskin erken teşhisi komitesi şirketlerin 45 adedinde bulunmaktadır. Bu şirketlerin %31,11’inde riskin erken teşhisi komitesi iç denetçinin tavsiyesi üzerine kurulmuştur. Bu şirketlerde, yönetimin iç denetime verdiği önem yüksektir ve iç denetim biriminin tavsiye ve önerileri göstermektedir ki iç denetim birimleri etkin bir şekilde faaliyetlerini yürütmektedir. Şirketlerin %68,89’unda (31 adet) ise bu komiteler TTK, SPK ve BDDK gibi kurumların yasal mevzuatlarına ve kanunlara uyum sağlamak maksadı ile oluşturulmuş olabileceği gibi şirket yönetim kurullarının risk yönetim faaliyetlerini daha kolay yürütebilmek için bu komitenin oluşturulmasını gerekli görmelerinden dolayı da kurulmuş olabilir.

Şekil 38: Organizasyon Yapısı İçerisinde Bir İç Kontrol Sisteminin Varlığı



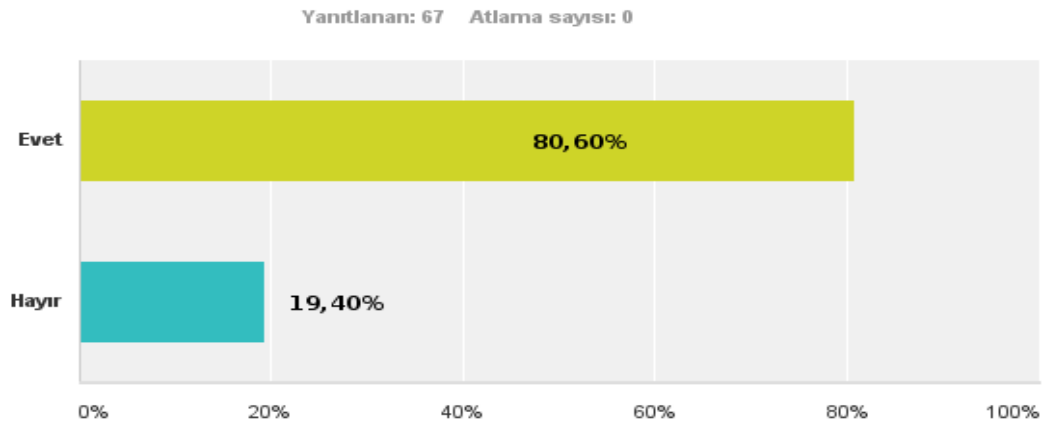
Tablo 57: Organizasyon Yapısı İçerisinde Bir İç Kontrol Sisteminin Varlığı

Organizasyon yapısı içerisinde bir iç kontrol sistemi var mıdır?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Evet	76,12%	51
Hayır	23,88%	16
Toplam	100%	67

SPK’nın Seri: IV No: 56 Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin tebliğinin Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları başlığı “Yönetim kurulu, başta pay sahipleri olmak üzere şirketin menfaat sahiplerini etkileyebilecek olan risklerin etkilerini en aza indirebilecek risk yönetim ve bilgi sistemleri ve süreçlerini de içerecek şekilde iç kontrol sistemlerini, ilgili yönetim kurulu komitelerinin görüşünü de dikkate alarak oluşturur. Yönetim kurulu, yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirir. İç kontroller ve iç denetimin varlığı, işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda

bilgi verilir.” iç kontrol sisteminin kurulmasını veya yönetim kurulunun bu faaliyetlerin yürütülebileceği yapılar oluşturulmasını yönetim kurulunun sorumluluğuna bırakmış ve hükme bağlamıştır. Ayrıca SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin 3.2. maddesi *“halka açık şirketlerin faaliyet raporlarının kamuoyunun şirketin her türlü faaliyetleri hakkında bilgiye ulaşmasını sağlayacak şekilde hazırlanmasını”* ve yine aynı maddenin 3.2.2. bendi *“iç kontrol sistemi ile bu sistemin sağlıklı işleyip işlemediğine ilişkin yönetim kurulu beyanının faaliyet raporları içerisinde olması gerektiğini”* ifade etmektedir. TTK ise bu faaliyet raporlarının yıllık olarak yayınlanmasını zorunlu tutmaktadır. BDDK ise İç Sistemler Yönetmeliği’nde iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasını zorunluluğa bağlayarak mali kuruluşların iç kontrol sistemi oluşturmasını sağlamaya yönelik yaptırımlar uygulamaktadır. Araştırma kapsamında incelenen şirketlerin %76,12’sinde bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. Şirketlerin %23,88’i ise şirket yapısı içerisinde bir iç kontrol sisteminin bulunmadığını söylemiştir. Şirketlerin büyük bir çoğunluğu yasal düzenlemelere uygun olarak bir iç kontrol sistemi oluşturmuştur.

Şekil 39: Yazılı İç Kontrol Prosedürlerinin Varlığı



Tablo 58: Yazılı İç Kontrol Prosedürlerinin Varlığı

Şirketinizde yazılı iç kontrol prosedürleri mevcut mudur?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	80,60%	54
Hayır	19,40%	13
Toplam	100%	67

İç denetim faaliyetlerinin görev tanımlarından biri de iç kontrol faaliyetlerinin uygunluğu ve verimliliğinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve

oluşabilecek tehditlere karşı önlem alınması konusunda yönetime tavsiyeler verilmesidir. Bunun sağlanabilmesinde en önemli faktör iç kontrol politika ve prosedürlerinin yazılı hale getirilmesidir. Araştırma kapsamında şirketlere iç kontrol prosedürlerini yazılı hale getirip getirmedikleri sorulmuş ve yukarıdaki tablo ve grafikte de görüldüğü üzere 67 şirketin %80,6'sı iç kontrol prosedürlerini yazılı hale getirdiklerini ifade etmiştir. Politika ve prosedürlerin yazılı hale getirilmesi iç denetim faaliyetlerinin daha kolay yürütülmesine imkan tanımakta, kontrol ortamında standart bir yapı oluşturulmasını sağlamakta ve risklerin kabul edilebilir seviyelere indirilebilmesine olanak tanımaktadır.

Tablo 59: İç Kontrol Prosedürlerinin Yenilenme Sıklığı

İç Kontrol Prosedürlerinin Revize Aralığı	Şirket Sayısı	Toplam İçerisindeki Oran
Belirli bir zaman dilimi yoktur. Riskli bir durum öngörüldüğünde, mevzuat değişimlerinde ve ihtiyaç halinde iç kontrol prosedürleri revize edilir.	33	61,11%
6 ayda bir prosedürlere yönelik kontrol yapılır ve prosedürler revize edilir.	3	5,55%
Yıllık olarak prosedürler kontrol edilir ve revize edilir.	15	27,77%
2 yılda bir revize edilir.	1	1,87%
5 yılda bir revize edilir.	2	3,70%
Toplam	54	100%

TİDE'nin ve IIA'nın tavsiye niteliğindeki "İç Denetim Standartlarında" da belirtildiği üzere iç kontrol prosedürleri belirli aralıklarla riskler, kontrol açıkları ve sektörel uygulamalardaki değişim vs. göz önüne alınarak değerlendirilmeli ve revize edilmelidir. Bunların yanında SPK'nın "Kurumsal Yönetim İlkelerinde", TTK mad. 366'da ve BDDK'nın "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" vb. halka açık şirketleri yöneten ve yönlendiren resmi kuruluşların yasal mevzuatlarında da bu revizyonun yapılmasının sorumluluğu başta yönetim kurulu olmak üzere denetim komitesi ve iç denetim birimine verilmiştir. Fakat tabloda da görüldüğü üzere şirketlerin ancak %38.89'unun konuya sistematik bir yaklaşımı söz konusudur. %61,11'inin ise iç kontrol prosedürlerinin revize edilmesi konusunda sistematik bir yaklaşımı yoktur. Daha çok ihtiyaç halinde, mevzuat değişimlerinde ve riskli bir durum ön görüldüğünde revizyon yaptıklarını ifade etmektedirler. Bu da göstermektedir ki şirketler risk ortaya çıktıktan sonra kontrol ortamında önlemler almaktadır.

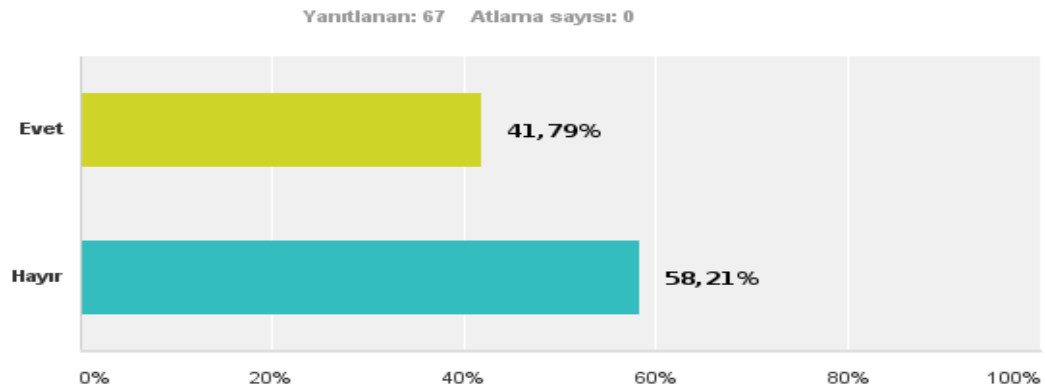
Tablo 60: İç Kontrol Prosedürlerini Revize Eden Kişi / Departmanlar

İç Kontrol Prosedürlerini Revize Eden Kişi veya Departmanlar	Frekans Verileri	Toplam İçerisindeki Payı
İç Denetim Departmanı veya İç Denetim Yöneticisi	24	44,44%
İç Denetim Departmanı ve Prosedürlerin Sahibi Birim Ortak	3	5,55%
Her Departman kendisi ile ilgili prosedürlerin revizyonunu kendisi yapar	11	20,37%
İç Kontrol Departmanı	4	7,40%
İç Kontrol Departmanı ve Kalite Yönetimi Departmanı Ortak	1	1,86%
Kalite Kontrol Müdürü ve İç Denetim Birimi Ortak	1	1,86%
Mali İşler Departmanı	2	3,70%
Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	4	7,40%
Kalite Güvence Departmanı	1	1,86%
Etik	1	1,86%
Muhasebe, Finans ve Prosedürün Sahibi İlgili Departman Müdürlükleri	2	3,70%
Toplam	54	100%

İç kontrol prosedürlerinin yazılı hale getirildiği 54 şirkette iç kontrol prosedürlerinin revizyonunu ağırlıklı olarak iç denetim biriminin ve iç denetim yöneticisinin yaptığı belirlenmiştir. IIA'nın "İç Denetim Standartları'nda" iç denetçiye iç kontrol sistemini incelemesi ve yönetim kuruluna değerlendirme raporunu sunması tavsiye edilmiştir. Bu raporda, iç kontrol sistemindeki eksikliklerin yanı sıra iç denetçinin bu eksikliklerin giderilmesi için yönetime yapacağı tavsiyelerinde bulunması gerektiği ifade edilmektedir. Fakat burada ince bir ayrıma dikkat edilmelidir. İç Denetim Standartlarından, Nitelik Standartlarının 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik Standardı "*iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır.*" demektedir. Aynı standardın 1130.A1 maddesi ise "*İç denetçiler, daha önceden kendilerinin sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmak zorundadır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde kendisinin sorumlu olduğu bir faaliyet hakkında güvence hizmeti vermesinin, objektifliğini bozacağı varsayılır.*" ifadesinin kullanılmaktadır. Araştırmada çıkan yukarıdaki tablodaki sonuçlarda görülmektedir ki iç kontrol prosedürlerinin revizyonu büyük ölçüde (%44,44) iç denetim departmanı tarafından yapılmaktadır. Bu da iç denetçinin objektifliğini zedeleyebilecek bir olumsuzluk olarak ifade edilebilmektedir. Kalan %55,56'lık kısmın; %20,37'sinde her departman kendisi ile ilgili prosedürleri kendi revize etmekte ve iç denetim birimi bunların uygunluğunu değerlendirmekte, %9,26'lık kısımda iç kontrol departmanı bu işlemi yapmakta veya

ilgili birimlerle ortak çalışmakta, %7,40'lık kısımda ise revizyonu yönetim kurulu veya denetim komitesi gerçekleştirmektedir. Şirketlerin yarısından fazlasında iç kontrol prosedürlerinin revizyonu olması gerektiği gibi yürütülmektedir. Bu sebeple sonuçlar olumlu yorumlanabilmektedir.

Şekil 40: İç kontrol prosedürleri yeni işe alınan personele okutularak, anladığına dair imza alınmakta mıdır?

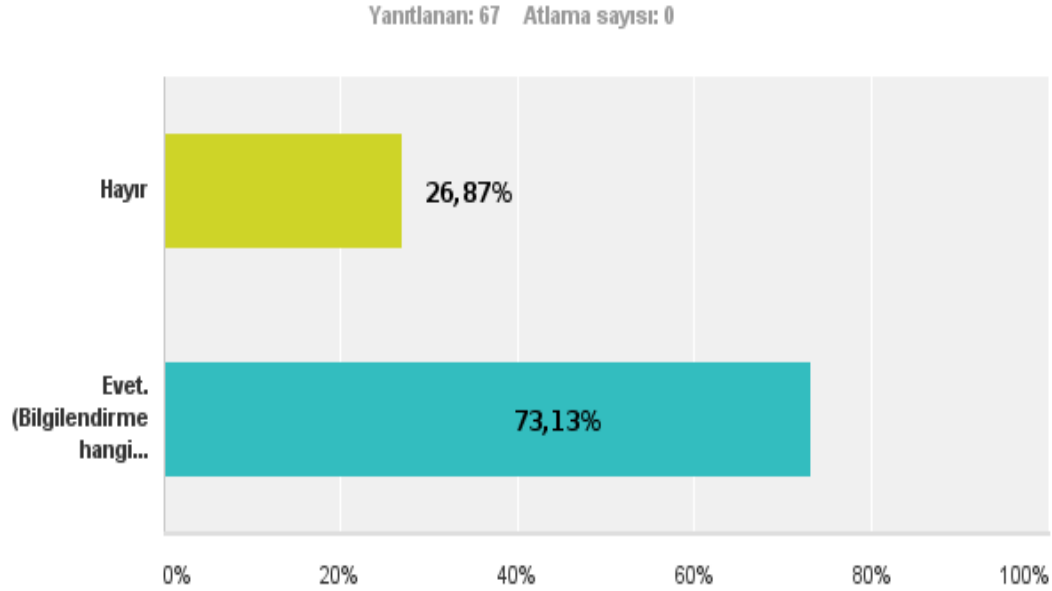


Tablo 61: İç kontrol prosedürleri yeni işe alınan personele okutularak, anladığına dair imza alınmakta mıdır?

Yanıt Seçenekleri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdelik Payı	Frekans Verileri
Evet	41,79%	28
Hayır	58,21%	39
Toplam	100%	67

Yukarıdaki grafik ve tabloda da görüldüğü üzere şirketlerin %58,21'lik kısmı iç kontrol prosedürleri hakkında yeni işe alınan personelini bilgilendirmemektedir. Personelin kontrol ortamı hakkında bilgilendirilmesi ve anladığına dair personelden imza alınması yeni işe alınan personelin çalışma ortamı ve kurallarına daha çabuk uyum sağlamasını ve yaptığı işi ve gereklerini bilinçli bir şekilde yerine getirmesini sağlar. Şirketlerin %41,79'u ise bu bilinçle hareket ederek işçilerine iç kontrol prosedürleri hakkında bilgilendirme yaparak yeni işçilerinin işletme ortamına (kontrol ortamı) oryantasyonlarını sağlamaya çalışmaktadır.

Şekil 41: İç kontrol prosedürleri revize edildiğinde şirket içi bilgilendirme yapılmakta mıdır?



Tablo 62: İç kontrol prosedürleri revize edildiğinde şirket içi bilgilendirme yapılmakta mıdır?

Yanıt Seçenekleri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdelik Payı	Frekans Verileri
Hayır	26,87%	18
Evet	73,13%	49
Toplam	100%	67

Araştırmaya katılan şirketlerin %73,13'lük bölümü iç kontrol prosedürlerinde yapılan herhangi bir değişimi ve revizyonu şirket çalışanlarına ve yönetimine hızlı bir şekilde duyurmaktadır. Bu da şirketlerin konu ile ilgili hassas davrandıklarını ve etkin bir iletişim sistemlerinin olduğunu göstermektedir. Bilgilendirme yapan şirketlerin tümü bilgilendirme yöntemi olarak yalnız e-posta gönderimini (%44,90) veya e-postaya ilave olarak başka bir yöntemi kullanarak iç kontrol sistemi revizyonlarını duyurmaktadır. E-posta ile birlikte en fazla kullanılan diğer yöntemler ise aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere yazılı duyurular ve departmanlara yapılan yazılı bildirimler ile ortak bir şirket portalından yapılan bilgilendirmelerdir.

Tablo 63: İç Kontrol Prosedürleri Revize Edildiğinde Kullanılan Bilgilendirme Yöntemi

İç Kontrol Prosedürleri Revize Edildiğinde Kullanılan Bilgilendirme Yöntemleri	Yanıtların Frekansı	Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı
E-posta ile bilgilendirme yapılmaktadır.	22	44,90%
E-posta, yazılı duyuru veya departmanlara yazılı bildirimler aracılığı ile bilgilendirme yapılmaktadır.	11	22,45%
E-posta ve şirket portalı kullanılarak bilgilendirme yapılmaktadır.	8	16,33%
Şirket portalı aracılığı ile bilgilendirme yapılmaktadır.	1	2,04%
E-posta ve imza karşılığı mektup gönderilerek bilgilendirme yapılmaktadır.	2	4,08%
E-posta, pano duyuruları, şirket bülteni ve şirket portalı kullanılarak bilgilendirme yapılmaktadır.	4	8,16%
Şirket bülteni aracılığı ile yapılan revizyonlar çalışanlara duyurulmaktadır	1	2,04%
Toplam	49	100%

Başlık hakkında genel bir değerlendirme yapılacak olursa;

➤ Araştırmaya katılan şirket iç denetim yöneticilerinin %64,18'lik kısmı yeni TTK'nın iç denetim faaliyetlerinin uygunluğunu ve verimliliğini geliştirmede düşünmektedir. Yüz yüze yapılan anketlerde iç denetim yöneticileri bunun sebebini; zaten var olan uygulamaların (SPK ve BDDK mevzuat, tebliğ ve yönetmeliklerinde) yasalaşması, iç denetim faaliyetlerini geliştirmeye yönelik ekstra bir düzenlemenin yapılmaması şeklinde ifade etmiştir.

➤ TTK'nın iç denetim faaliyetlerini geliştirdiğini düşünen iç denetim yöneticileri (%35,82), ağırlıklı olarak “yönetim kurullarının sorumluluklarının artırılmasını, üst yönetimin farkındalık kazanarak iç denetim birimine verilen desteğin artışı, mali kontrol ve kurumsal risk yönetimi departmanlarının oluşturulma zorunluluğunun getirilmesini, risk yönetim komitesi oluşumlarının zorunlu hale getirilmesini, iç denetim birimlerinin kurulmasının bir nevi zorunlu hale getirilişini, yönetimde bağımsız üyelerin artışı, TTK ile birlikte SPK mevzuatının da yenilenecek raporlama süreleri, genel kurul tarihlerinin ve bağlı olarak iç denetim raporlama dönemlerinin erken tarihe alınmasını” verimliliğini geliştirici faktörler olarak savunmaktadır.

➤ Denetim komitelerinin görevi, şirket içerisinde yönetim kurulunun iç ve dış denetim ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmektir. Şirketlerin tümünde bir

denetim komitesi mevcuttur. Denetim komitesi üyelerinin bağımsız üyelerden oluşması tavsiye edilmektedir. Şirketlerin %79,1'inde denetim komiteleri bağımsız, icrada yer almayan üyelerden seçilmekte iken %1,49'unda yönetim kurulu dışı uzman tecrübeli bağımsız üyelerden, %7,46'sı ise bağımsız ve icracı üyelerin karışımından oluşmaktadır.

➤ Şirketlerin tümünün denetim komitelerinde yasal zorunluluklara uygun miktarda üye bulunmaktadır.

➤ TTK; kanun, esas sözleşme, yönetmelik ve yönetim kurulu talimatlarına uygunluğun üst gözetimini yönetim kurullarına yüklemiştir. Yönetim kurulu ise bu sorumluluğu iç denetim birimlerinin yaptığı uygunluk denetimleri ile gerçekleştirmektedir. Fakat kontrol ortamının korunmasında ve riskin kabul edilebilir düzeylere çekilmesinde denetim faaliyetleri kadar etkin bir diğer faktör de uygun ve caydırıcı bir ceza sisteminin olmasıdır. Bu sistem iç denetim faaliyetlerinin uygunluğunu önemli ölçüde etkilemektedir. Şirketlerin %58'inde böyle bir sistemin bulunduğu tespit edilmiştir.

➤ Ankete cevap veren 67 şirketin, %67,16'sının TTK madde 378'e uygun olarak riskin erken teşhisi komitesi oluşturdukları, bu komitelerin %68,89'unun bağımsız icracı olmayan üyelerden oluştuğu tespit edilmiştir. SPK mevzuatı ve TTK, riskin değerlendirilmesi ve önlenmesi görevini yönetim kurulunun sorumluluğuna bırakmış, ayrıca komitenin oluşumunu zorunlu hale getirmiştir.

➤ Ankete cevap veren 67 şirketin, %82,09'unda TTK ve SPK mevzuatına uygun davranılarak risk yönetim sistemleri veya riski yönetmek amacıyla uygun politika, prosedür ve uygulamalar oluşturulmuştur. Sistemlerin veya uygun politikaların, prosedürlerin ve risk teşhis komitesinin mevcudiyeti iç denetim biriminin iş yükünü azaltarak, aksiyon alınmasını hızlandıracak ve iç denetim biriminin tavsiyelerinin hızlı bir şekilde gerçekleşmesini sağlayarak çalışmaların uygunluğunu ve objektifliğini arttıracaktır. Bu sistemlerin, politika ve prosedürlerin ve komitenin olmadığı kurumlarda bu işlemler genel olarak iç denetim birimine kalmaktadır. Bu da denetçinin objektifliğini bozan bir etken olduğundan yapılan çalışmaların güvenilirliğini azaltmaktadır.

➤ Ankete cevap veren 67 şirketin, %67,16'sında riskin erken teşhisi komitesi bulunmakla birlikte risk yönetim sistemi ve risk yönetimi kriterleri

şirketlerin %53,73'lük kısmında komite tarafından belirlenmektedir. Şirketlerin yarısından fazlası yasaya ve SPK mevzuatına uygun bir şekilde risk yönetim kriterlerini belirlemektedir.

➤ Risk komitesi bulunan şirketlerin (45 adet) %31,11'lik kısmında komite iç denetçinin önerisi üzerine kurulmuştur. Kalan %68,89'luk kısım ise yönetim kurulunun kendi isteği ile veya yasal zorunluluklara uygun hareket ederek sorumluluklarını yerine getirmek maksadı ile komiteyi kurmuş olabilir.

➤ Ankete cevap veren 67 şirketin, %76,12'sinde SPK Seri: IV No: 56 Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasına ilişkin tebliğe, Kurumsal Yönetim İlkelerinin 3.2. maddesinin 3.2.2. bendine ve BDDK İç Sistemler Yönetmeliğine uygun olarak iç kontrol sistemi oluşturulmuştur.

➤ Ankete cevap veren 67 şirketin, %86,6'sında yazılı iç kontrol prosedürleri bulunmaktadır. İç kontrol prosedürlerinin revize edilmesinde ancak şirketlerin %38,89'unun sistematik bir yaklaşıma sahip oldukları tespit edilmiş ve IIA İç Denetim Standartlarına, yasalara ve mevzuatlara tam uyumun sağlanamadığı görülmüştür.

➤ Ankete cevap veren 67 şirketin, %55,56'sında iç kontrol prosedürlerinin revize edilme işlemi IIA'nın 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik Standardının 1130.A1 maddesine uygun şekilde iç denetim birimi dışındaki departmanlar tarafından yürütülmektedir. Şirketlerin %44,44'ünde ise revizyon direkt olarak iç denetim departmanı tarafından gerçekleştirildiğinden uygunluk söz konusu değildir.

➤ Ankete cevap veren 67 şirketin, %41,79'luk kısmında iç kontrol prosedürleri yeni işe alınan personele okutularak anladığına dair imza alınmaktadır. Personelin kontrol ortamı hakkında bilgilendirilmesi ve anladığına dair imza alınması yeni işe alınan personelin çalışma ortamı ve kurallarına daha çabuk uyum sağlayarak yaptığı işi ve gereklerini bilinçli bir şekilde yerine getirilmesi sağlar. Bu da iç kontrol faaliyetlerinin uygunluğunu arttıran faktörlerden biridir. Fakat araştırma sonuçları şirketlerin bu konuda yeterli olmadığını göstermiştir.

➤ Ankete cevap veren 67 şirketin, %73,13'ünde kontrol prosedürlerinin revizyonu yapıldığında şirket içi bilgilendirme yapmaktadır. Bu da prosedürlere uyumu hızlandıracak, iç denetim birimlerinin çalışmalarını etkinleştirecektir.

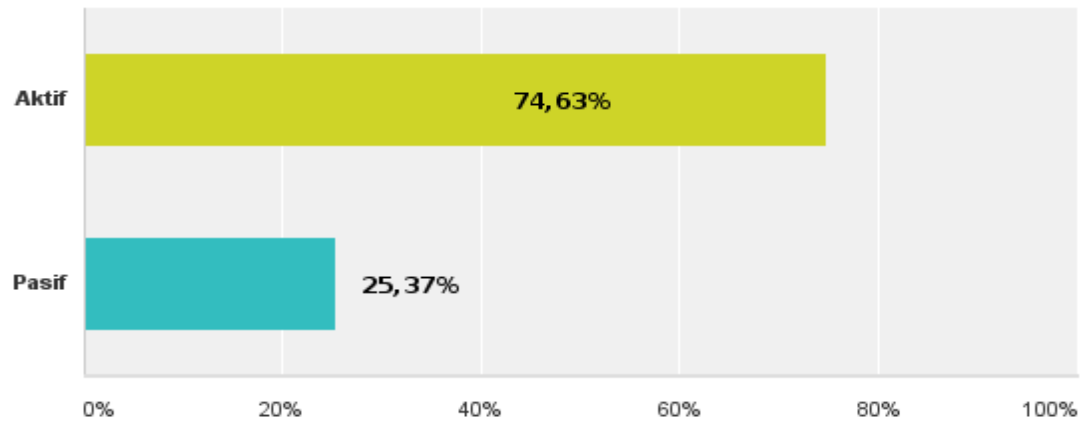
Ağırlıklı olarak kullanılan bilgilendirme yöntemleri ise sırası ile e-posta, yazılı duyurular, yazılı bildirimler ve şirket portalından yapılan bilgilendirmelerdir.

➤ Ankete cevap veren 67 şirketin, yarısından fazlası genel olarak iç denetim faaliyetlerini ilgilendiren düzenlemelere, mevzuata, yönetmelik, tavsiye niteliğindeki ilke ve standartlara uygun bir şekilde sürdürmektedir. Yeni işe alınan personele kontrol ortamı hakkında bilgilendirme yapılması ve anladığına dair imza alınması konusu ile iç kontrol prosedürlerinin revizyonu konularında şirketlerin önemli bölümünde eksiklik ve uygunsuzluk bulunmaktadır.

5.8.5. Bağımsız Denetçi – İç Denetçi İlişkisi

Şekil 42: İç Denetçi – Bağımsız Denetçi İlişkisi

Yanıtlanan: 67 Atlama sayısı: 0



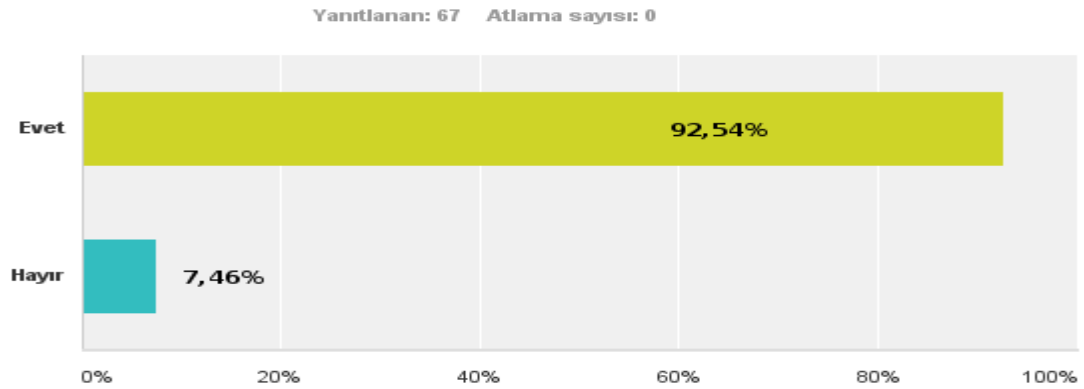
Tablo 64: İç Denetçi – Bağımsız Denetçi İlişkisi

İç Denetçi – Bağımsız Denetçi İlişkisi	Cevaplayan Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Aktif	74,63%	50
Pasif	25,37%	17
Toplam	100%	67

Yapılan araştırmada iç denetim yöneticilerinden, bağımsız denetçilerle olan iletişim ve ilişkilerinin aktif ya da pasif olup olmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. İç Denetim Yöneticilerinin % 74,63'ü aradaki ilişkinin aktif olduğunu ifade etmiştir. Aradaki ilişkinin aktif olması; iç denetçiler ile bağımsız denetçilerin karşılıklı iletişim ve etkileşim içerisinde olmasına, iç denetçinin bağımsız denetçiler ile iş birliği yapmasına, bağımsız denetçilerin ise iç denetçi görüşlerini dikkate alarak daha

aktif, etkin ve verimli denetim çalışmaları gerçekleştirmelerine imkan tanımaktadır. Bağımsız denetçinin görevi şirket mali tablolarını incelemek ve güvence vermektir. Bu güvenceyi sağlamak için iç denetim biriminin raporlarının da incelenmesi gerekmektedir. Arada aktif bir ilişkinin var olması hem bağımsız denetçiler hem de iç denetçiler açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır. Bağımsız denetçilerin iç denetim faaliyetleri hakkındaki eksiklikleri iç denetim birimine bildirmesi ve iç denetim biriminin yaptığı denetimleri incelemesi iç denetimin kalite güvencesini sağlayacak aynı zamanda bağımsız denetçinin yapacağı işlemleri de azaltarak zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacaktır. Şirketlerin %25,37'sinde ise bu ilişkinin pasif olduğu belirtilmiştir.

Şekil 43: Bağımsız Denetçinin, İç Denetim Departmanı Ve İç Denetçiler İle İlgili Tavsiyelerine Şirketin Uyum Durumu



Tablo 65: Bağımsız Denetçinin, İç Denetim Departmanı ve İç Denetçiler İle İlgili Tavsiyelerine Şirketin Uyum Durumu

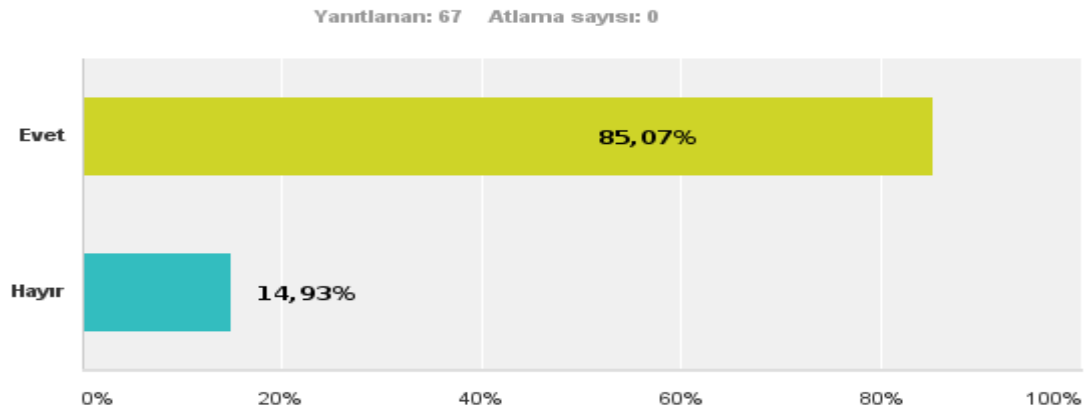
Bağımsız denetçinin, iç denetim departmanı ve iç denetçilerle ilgili tavsiyelerine şirket tarafından uyulmakta mıdır?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	92,54%	62
Hayır	7,46%	5
Toplam	100%	67

Şirketlerin %74,63'ünde iç denetçi – bağımsız denetçi ilişkisinin aktif olduğu belirtilmiştir. Buna ek olarak yukarıdaki tablo ve grafik sonuçları da bağımsız denetçinin iç denetim departmanı ve iç denetçiler ile ilgili tavsiyelerine şirketlerin (%92,54) önem verdiklerini ve uyduklarını göstermektedir. Bu şirketler arasında ilişkiyi pasif olarak değerlendiren şirketler de bulunmaktadır.

Konu ile ilgili genel bir değerlendirme yapmak gerekirse, iç denetçi ve bağımsız denetçi etkileşimi iç denetim faaliyetlerinin etkin ve uygun şekilde yürütülmesi açısından önemlidir. Bağımsız denetçilerin vereceği hizmetler ve yapacağı denetimler; iç denetim faaliyetlerinin incelenmesi, uygunluğunun değerlendirilmesi ve eksikliklerin giderilmesi için yönetime tavsiye verilmesini de kapsamaktadır. Bu sebeple hem iç denetim yöneticilerinin hem de şirket yönetiminin bağımsız denetçilerle iletişim halinde olmaları gerekmektedir. Şirketlerin %74,63'ünde iç denetçi – bağımsız denetçi ilişkisinin aktif olması ve %92,54'ünde bağımsız denetçilerin iç denetim faaliyetlerine yönelik tavsiyelerine uyulması, iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesinde pozitif katkı sağlamakla birlikte uygun denetim çalışmalarının yürütülmesine imkan tanır.

5.8.6. İç Denetim Uygulamalarının Uygunluğu

Şekil 44: Yönetim Kurulu Yapısı İçerisinde veya Kurula Bağlı Olarak Çalışan Bir İç Denetim Komitesi veya Komisyonunun Varlığı



Tablo 66: Yönetim Kurulu Yapısı İçerisinde veya Kurula Bağlı Olarak Çalışan Bir İç Denetim Komitesi veya Komisyonunun Varlığı

Yönetim kurulu yapısı içerisinde veya kurula bağlı olarak çalışan bir iç denetim komitesi veya komisyonunun mevcut mudur?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	85,07%	57
Hayır	14,93%	10
Toplam	100%	67

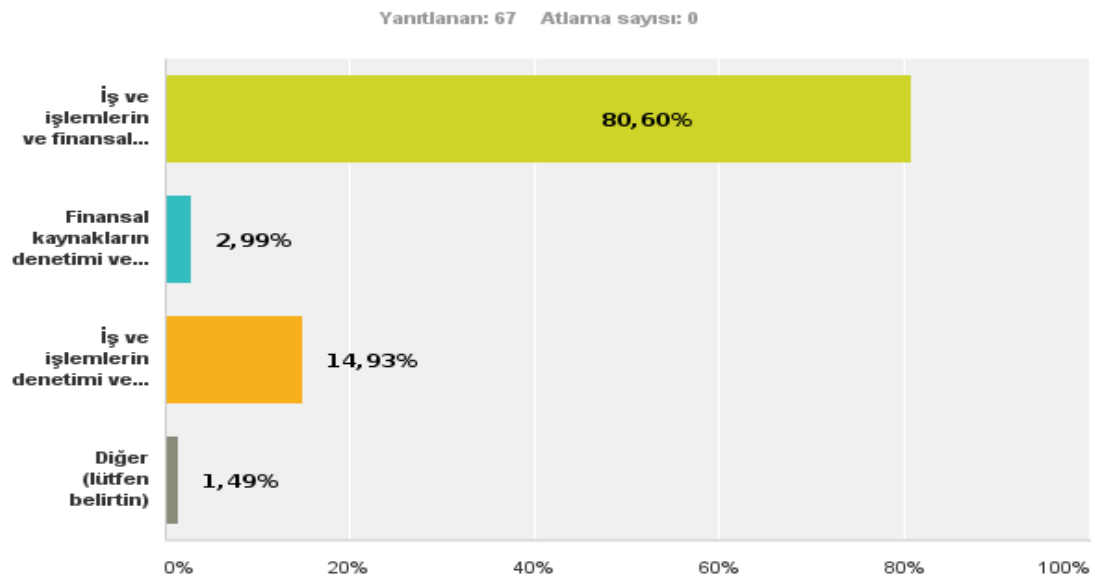
Araştırmaya katılan şirketlerin %85,07'sinde yönetim kurulu yapısı içerisinde veya kurula bağlı olarak çalışan iç denetim komite ve komisyonları mevcuttur. Bu komisyonlar denetim komitesi içerisinde konumlandırılabilceği gibi ayrı olarak kurulun komiteleri arasında da konumlandırılabilir. İç denetim birimi yöneticileri ve denetim komitesinin yanında iç denetim faaliyetlerinin gözetimini ve kontrolünü gerçekleştiren bir üst komitenin var olması yapılan denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini ve kalitesini artırıcı önemli bir faktör olarak değerlendirilebilmektedir.

Tablo 67: İç Kontrol Sistemi, Risk Yönetim Sistemi ve Yönetişim Faaliyetlerinin Çıktılarının Düzenli Değerlendirilme Durumu

İç kontrol sistemi, risk yönetim sistemi ve yönetim faaliyetlerinin çıktılarının düzenli değerlendirilmekte midir?	Frekans Verileri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı
Evet	57	85,07%
Hayır	10	14,93%
Toplam	67	100%

Şirketlerin %85,07'sinde iç kontrol sistemi, risk yönetim sistemi ve yönetim faaliyetlerinin düzenli olarak değerlendirmeye tabi tutulduğu ifade edilmiştir. %14,93'lük küçük bir kesim ise bunun düzenli yapılmadığını ifade etmektedir. Bu faaliyetlerin kontrolü ve değerlendirilmesi iç denetim biriminin temel görevi olduğundan birimlerin çoğunluğunun etkin çalıştığı söylenebilir.

Şekil 45: Şirkette İç Denetçinin Yapacağı Denetimlerin Kapsamı



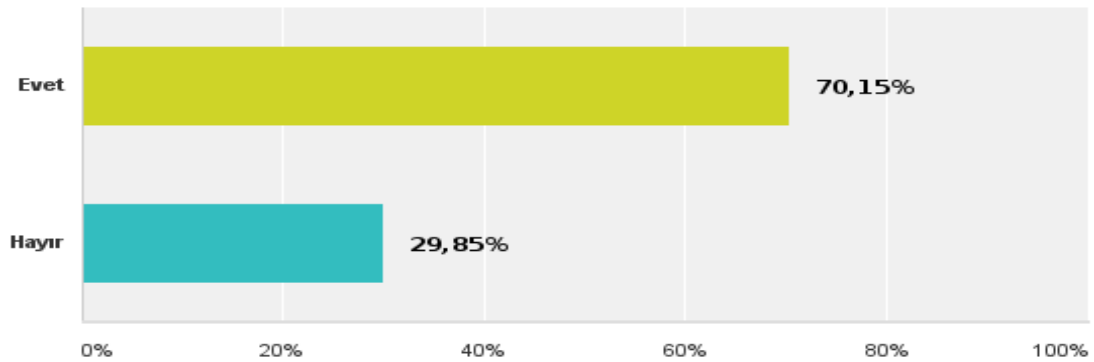
Tablo 68: Şirkette İç Denetçinin Yapacağı Denetimlerin Kapsamı

Şirketinizde iç denetçinin yapacağı denetimler hangilerini kapsamaktadır?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzelik Payı	Frekans Verileri
İş ve işlemlerin ve finansal kaynakların denetimi ve gözetimi	80,60%	54
Finansal kaynakların denetimi ve gözetimi	2,99%	2
İş ve işlemlerin denetimi ve gözetimi	14,93%	10
Diğer (lütfen belirtin)	1,49%	1
Toplam	100%	67

İç denetim departmanının temelde işletme içerisindeki görevi iş ve işlemlerin denetimi ve finansal kaynakların denetimi olmak üzere iki kısımda incelenebilmektedir. Araştırmaya katılan şirketler incelendiğinde %80,6'sının iki temel görevi de yerine getirdikleri görülmektedir. Bu oranın yüksek olması denetim faaliyetlerinin uygunluğunun önemli bir kanıtıdır. Şirketlerin iç denetim departmanlarının; %2,99'u yalnız finansal denetim yapmakta iken %14,93'ü ise yalnız iş ve işlem denetimleri gerçekleştirmekte, diğer hanesinde yer alan şirket ise hem iş ve işlem denetimleri yürüttüğünü ayrıca bunlara ek olarak yönetime çeşitli hizmetlerde verildiğini belirtmektedir.

Şekil 46: Şirketinizin finansal performansı ve kaynaklarının denetimi bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da yapılmakta mıdır?

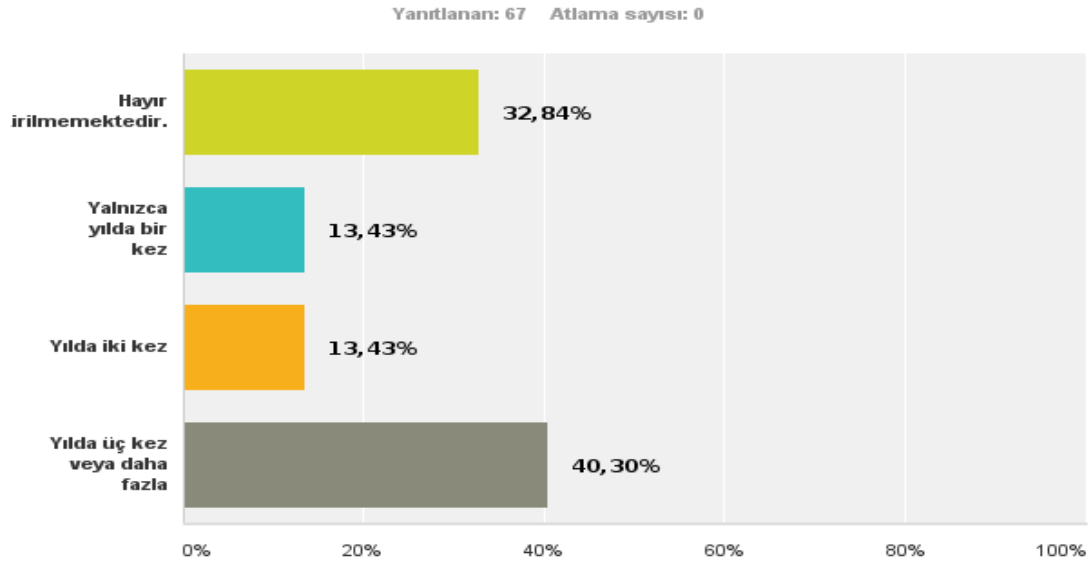
Yanıtlanan: 67 Atlama sayısı: 0

**Tablo 69:** Şirketinizin finansal performansı ve kaynaklarının denetimi bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da yapılmakta mıdır?

Yanıt Seçenekleri	Yanıtların Toplam İçerisindeki Yüzelik Payı	Frekans Verileri
Evet	70,15%	47
Hayır	29,85%	20
Toplam	100%	67

Araştırmaya katılan şirketlerin %70,15'inde şirketlerin finansal performansı ve finansal kaynaklarının denetimi bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da yapılmaktadır. Mali tabloların ve şirket performansının denetiminin bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da gerçekleştirilmesi oluşturulan tabloların, raporların (faaliyet raporları, mali raporlamalar vb.) ve bilgilerin güvenilirliğini arttıracaktır. İç denetçilerin temel görevlerinden biri de şirketin faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmaktır. Bu sebeple şirketin performansını değerlendirmek, denetlemek ve yönetime konu ile ilgili tavsiyeler vermek iç denetim birimlerinin temel görevleri arasındadır. Şirketlerin %70,15 gibi büyük çoğunluğunun finansal denetim faaliyetlerini fiili olarak gerçekleştirmesi iç denetim faaliyetlerinin önemli ölçüde etkin yürütüldüğünü göstermektedir.

Şekil 47: Finansal Performans ve Kaynak Denetimlerinin Bir Faaliyet Dönemi İçerisindeki Sıklığı

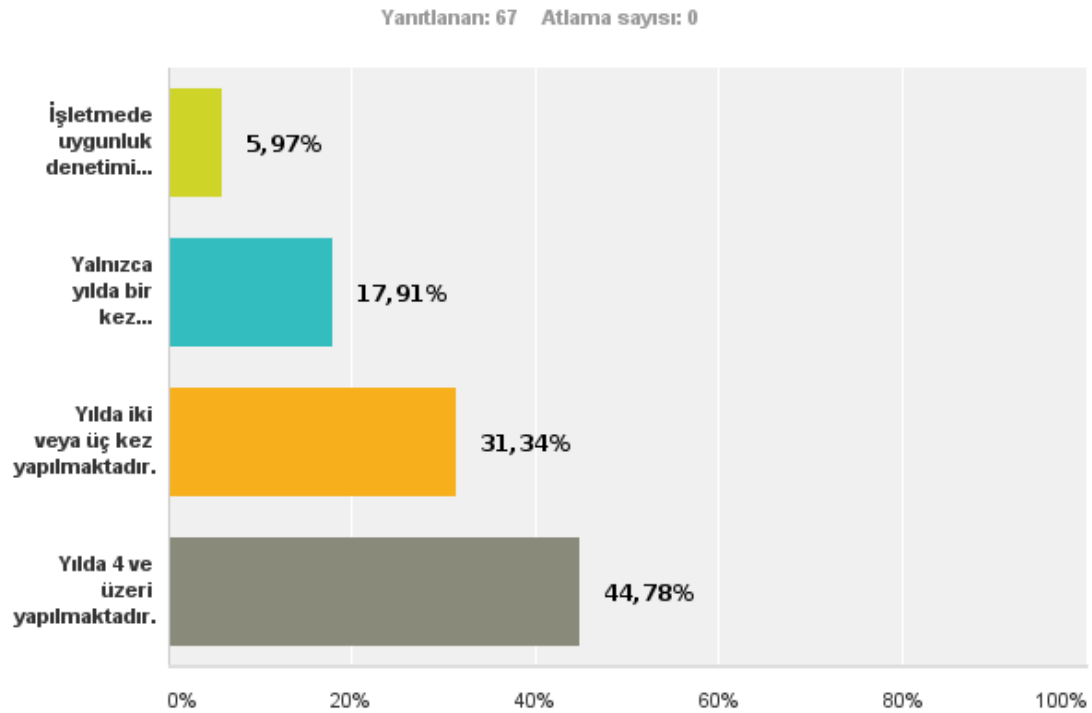


Tablo 70: Finansal Performans ve Kaynak Denetimlerinin Bir Faaliyet Dönemi İçerisindeki Sıklığı

Finansal Performans ve Kaynak Denetimlerinin Sıklığı	Frekans Verileri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı
Yalnızca yılda 1 kez	12	25,53%
Yılda 2 kez	9	19,15%
Yılda 3 kez ve daha fazla	26	55,32%
Toplam	47	100%

Araştırmaya katılan şirketlerin %70,15'inde (47 adet) finansal performans ve kaynakların denetiminin iç denetçiler tarafından da yapıldığından bahsedilmiştir. Bu şirketlerin %55,32'sinde finansal denetimler yılda en az üç kez ve üzeri yapılmakta iken %25,53'ünde yılda yalnız bir kez, %19,15'inde ise yılda iki kez finansal denetim yapılmaktadır. Şirketlerin yarısından fazlasında denetimlerin yılda üç kez ve üçten fazla yapılması olumlu yorumlanabilir. Şirketlerin geneline bakıldığında %40,30'unda (67 şirketin) finansal performans ve kaynak denetimleri yılda en az üç kez ve üzeri yapılması şirketlerin önemli bir kısmında iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütüldüğünü göstermektedir.

Şekil 48: İç Denetim Biriminin Gerçekleştirdiği Uygunluk Denetimlerinin Sıklığı

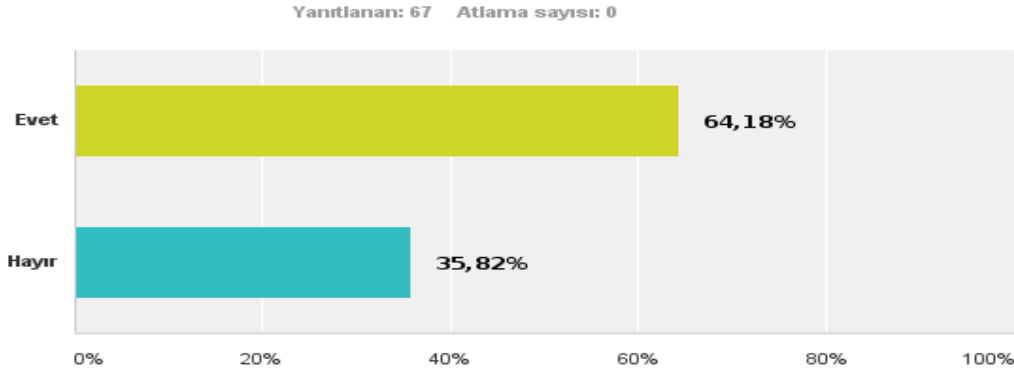


Tablo 71: İç Denetim Biriminin Gerçekleştirdiği Uygunluk Denetimlerinin Sıklığı

İç Denetim Biriminin Gerçekleştirdiği Uygunluk Denetimlerinin Sıklığı	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
İşletmede uygunluk denetimi yapılmamaktadır.	5,97%	4
Yalnızca yılda bir kez yapılmaktadır.	17,91%	12
Yılda iki veya üç kez yapılmaktadır.	31,34%	21
Yılda 4 ve üzeri yapılmaktadır.	44,78%	30
Toplam	100%	67

İşletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme üst yönetimi, yasama organı veya devlet yetkili kuruluşları tarafından belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuatlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 14). Uygunluk denetimleri; kurallara, mevzuata, prosedürlere, yönetmeliklere vb. uyumu kontrol ettiğinden iç kontrol yapısının, yönetim sistemlerinin ve risk yönetim faaliyetlerinin gelişimine ve korunmasına önemli katkıları bulunmaktadır. Araştırmaya katılan şirket iç denetçilerinin %5,97 gibi küçük bir oranı işletmede uygunluk denetimi yapılmadığını ifade etmektedir. Şirketlerin %94,03'ünde uygunluk denetimlerinin yapıyor olması iç denetim faaliyetlerinin uygunluğunu ortaya koyan bir faktör olarak düşünülmelidir. Ankete katılan şirketlerin, %17,91'inde yılda yalnızca bir kez, %31,34'ünde yılda iki veya üç kez, %44,78'inde ise yılda 4 kez ve üzeri uygunluk denetimi gerçekleştirilmektedir. SPK'nın Seri: X No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları başlıklı tebliği *“Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.”* şeklinde durumu açıklamıştır (SPK, Seri: X No: 22, mad. 25). İç denetim departmanının özellikle yaptığı denetim faaliyetlerini bu toplantılarda yer alarak komiteye sunması istenmektedir. Şirket iç denetim birimlerinin yılda dört kez ve üzeri uygunluk denetimi gerçekleştirmesi yapılan toplantılarda uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanması anlamına gelmektedir. Bu da etkinliği arttıran bir faktördür. Halka açık şirketlerin yönetim kurulları, *“üç aylık dönemler halinde yılda en az dört kez toplantı yapmak ve faaliyet raporları”* yayınlamak zorundadır (SPK, Seri: X No: 22, mad. 6). Bu toplantılarda şirket iç denetim yöneticileri yönetim kurullarına raporlarını sunmak ile yükümlü olduğundan ideal olan uygunluk denetimlerinin de bu raporlarda yer almasıdır. Şirketlerin %44,78'inde (30 adet) yılda 4 kez ve üzeri uygunluk denetimi yapılması iç denetim faaliyetlerinin uygunluğu açısından önemli bir etken olarak görülebilmektedir. %31,34'lük büyük bir kesim ise 6 ay veya 4 ayda bir uygun denetimleri gerçekleştirmesi uygunluk derecesini arttırıcı bir etken olarak değerlendirilebilir.

Şekil 49: İç Denetim Departmanın Yönetim Kadrosuna Yönelik Uygunluk Denetimleri



Tablo 72: İç Denetim Departmanın Yönetim Kadrosuna Yönelik Uygunluk Denetimleri

İç denetim departmanınız yönetim kadrosuna yönelik uygunluk denetimi yapıyor mu?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	64,18%	43
Hayır	35,82%	24
Toplam	100%	67

6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Devredilemez Görev ve Yetkiler" ve "Yönetimin Devri" başlıklarında yönetim kurulunun, yönetimle görevli kişilerin üst kontrolünü sağlamaya yönelik maddeleri "*Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönetmeliklere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi yönetim kurulunun sorumluluğundadır.*" şeklinde uygunluk denetimlerinin yapılması sorumluluğunu yönetim kuruluna yüklemektedir. İç denetim birimi ise kurul adına bu faaliyetleri yürütmek ve kurula güvence hizmeti sunmak ile yükümlüdür. Şirketlerin iç denetim departmanlarının %94,03'ünde uygunluk denetimi yapılmaktadır. Ankete katılan şirketlere, iç denetim kadrosunun yönetim departmanlarına yönelik uygunluk denetimi yapıp yapmadığı sorulmuştur. 67 şirketin %64,18'lik büyük bir bölümü üst yönetim kadrolarına yönelik uygunluk denetimleri yapmaktadır. Hile, suistimal ve uygunsuzlukların önlenmesinde üst yönetime yönelik yapılan uygunluk denetimlerinin önemli bir payı bulunmaktadır. ACFE 2010, 2008 ve 2006 raporlarında da belirtildiği gibi üst yönetim yolsuzluk ve suistimleri sayı bakımından az gerçekleşmesine rağmen en büyük kayıpların verildiği suistimal türüdür (ACFE, 2010). Özellikle yetki dışı işlemlerin, sahte evrak oluşumunun,

büyük meblağlı işlemlerin tek kişi tarafından gerçekleştirilmesinin vb. olayların önüne geçilmesinde en etkili silahlardan biridir. Uygunluk denetimleri özellikle kontrol ortamının ve iç kontrol yapısının eksiklik ve sorunlarını bularak düzeltmede en etkili yöntemlerden biridir. Kontrol ortamının güvenliğini ve işlevselliğini sağlamak ise üst yönetimin görevidir. Fakat üst yönetimin suistimal ve yolsuzluk yaptığı şirket yapılarında iç kontrol sistemi bilerek etkisiz hale getirilir. Bunu uygunluk denetimi yaparak engellemek iç denetim departmanlarının ve iç denetçilerin görevidir.

Şirketlerin %64,18'lik kısmının iç denetim departmanları TTK'nın kurula yüklemiş olduğu bu sorumluluğu üstlenerek uygun şekilde yerine getirmektedir.

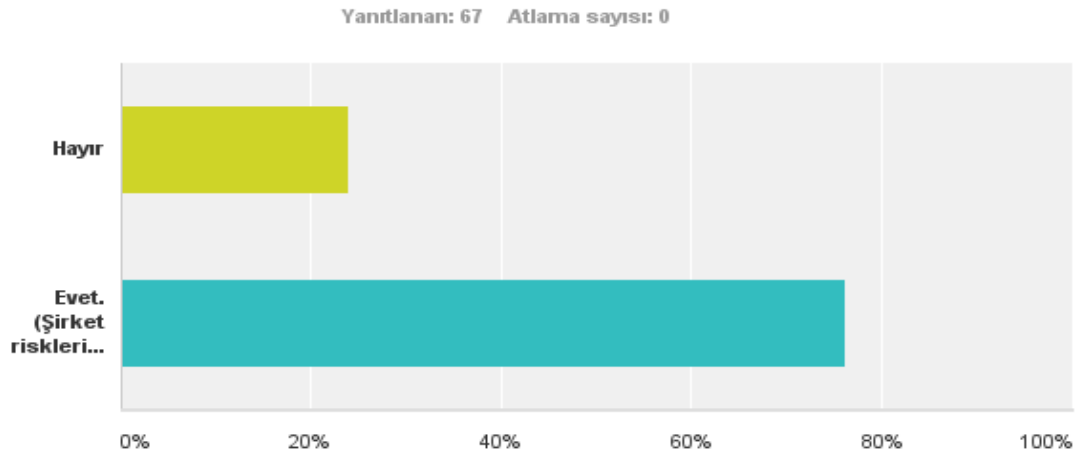
Tablo 73: Uygunluk Denetimleri Esnasında Kanunlara, Esas Sözleşmeye, Yönetmelik ve Kurul Talimatlarına Karşı Gerçekleştirilen Önemli Aykırılıklar Tespit Edildiğinde Raporlama Yapılan Yönetim Kademesi

Yanıt Seçenekleri	Frekans Verileri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı
Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi	37	86,05%
Genel Müdür/CEO	5	11,63%
Diğer	1	2,32%
Toplam	43	100

67 şirketin 43 adedinin iç denetim departmanı yönetim kadrosuna yönelik uygunluk denetimleri gerçekleştirmektedir. Şirketlerin %86,05'inde uygunluk denetimi sonucunda hazırlanan denetim raporları direkt olarak yönetim kurulu ve denetim komitesine iletilmektedir. İç denetim departmanlarının işlevsel olarak yönetim kurulu veya denetim komitelerine bağlı olmalarının bağımsızlığı etkileyen önemli bir faktör olduğundan bahsedilmiştir. Yapılan uygunluk denetimleri de yönetim kadrolarına yönelik olduğundan şirketin yönetim kurulu veya denetim komitesine yapılması güvenilirliğin sağlanması ve oluşturulan raporların etkilerden uzak hazırlanabilmesi için gereklilik arz etmektedir. Çıkan sonuçlar, iç denetim biriminin yönetim kadrolarına yaptığı uygunluk denetimlerinin uygun şekilde gerçekleştirildiğini göstermektedir. Şirketlerin %11,63'ü ise raporlarını genel müdür veya CEO'ya sunmaktadır. Yönetim kurulu ve kurulun komitelerinden sonra halka açık şirketlerdeki en üst yönetim makamı genel müdür, CEO ve CFO'lardır.

Raporlamanın bu birimlere yapılması olumsuzluk olarak değerlendirilmemelidir. Fakat genel müdür, CEO, CFO vb. kadrolara yapılan denetimlerin sonuçları yönetim kurulu tarafından dikkatli incelenmelidir. Şirketlerin tümü (67 adet) üzerine genel bir değerlendirme yapılacak olursa şirketlerin %64,18'i yönetim kadrolarına yönelik uygunluk denetimi gerçekleştirmekte ve %62,68'i (67 adet şirketin) oluşturulan raporlarını yönetim kurulu, denetim komitesi, genel müdür ve CEO gibi şirketin en üst yönetim makamlarına iletmektedir. Analiz sonuçları göstermektedir ki iç denetim departmanlarının şirket üst yönetimlerine yönelik gerçekleştirdikleri uygunluk denetimi faaliyetleri uygun ve etkin bir şekilde yürütülmektedir.

Şekil 50: Şirket Risklerinin Analizi



Tablo 74: Şirket Risklerinin Analizi

Şirket Riskleri düzenli olarak analiz edilmekte midir?	Frekans Verileri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı
Evet	51	76,12%
Hayır	16	23,88%
Toplam	67	100%

Şirketlerin %76,12'sinde riskler düzenli olarak analiz edilmektedir. TTK madde 378 ve SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasına ilişkin tebliğ şirket risklerinin düzenli olarak değerlendirilmesini ve bu riskleri yönetecek, takip edecek ve denetleyecek sistemlerin oluşturulmasını zorunlu tutmaktadır. Şirketleri %76,12'lik kısmı bu uygulamalara uygun hareket etmektedir.

Tablo 75: Risklerin Analizi Sonucunda Çıkan Olumsuzluklara Yönelik Alınan Tedbirler

Risk analizi sonuçlarında çıkan olumsuzluklara yönelik alınan tedbirler	Frekans Verileri	Toplam içerisindeki yüzdelik payı
Riskin sahibi birimin aksiyon alması istenir, alınan aksiyonların riski makul seviyeye indirip indirmediği denetlenir ve süreç boyunca gelişmeler yönetime raporlanır.	36	73,48%
Topluluk Stratejik Planlama biriminin belirlemiş olduğu tedbirler uygulanır.	1	2,04%
Olumsuzluk yönetim kuruluna raporlanır.	1	2,04%
Riskleri bertaraf edecek politika ve stratejiler üretilir. Risk derecelendirmesi yapılır ve iç kontrol mekanizmalarına yapılacak önleyici eklentiler planlanır.	2	4,08%
Piyasa risklerine karşı aksiyon alınır.	1	2,04%
Müşteri riskini önlemek amaçlı olarak riskli müşterilere satış yapılması engellenir.	1	2,04%
Personel kaynaklı risklerde tedbir olarak mali sınırlamalar, şifrelemeler ve onay sistemleri kullanılır. Piyasa risklerine karşı ise vadeli işlem piyasasında pozisyon alınır.	5	10,20%
Sektör takibi ve rakip analizi yapılarak aksiyon alınır.	1	2,04%
Risk Yönetim Komitesi önleyici tedbirleri belirler, aksiyon planlarını değerlendirir, yönetim kuruluna raporlar halinde sunar ve uygulamaya sokar.	1	2,04%
Toplam	49	100%

Risk analizi yapan 49 şirketin %73,48'i gibi büyük bir bölümünde riskin sahibi olan birimin konu ile ilgili aksiyon alması istenir ve alınan aksiyonlar iç denetim departmanı tarafından değerlendirilir. Risklerin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülüp düşürülmediği kontrol edilir ve yönetim kuruluna gerekli raporlar iletilir. Diğer cevaplar ise tabloda da görüldüğü üzere az bir sıklığa sahiptir.

Tablo 76: İç denetim biriminin, risk yönetim sistemi ile ilgili denetim raporları ve değerlendirmeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna yapılmakta mıdır?

Yanıt Seçenekleri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdelik Payı	Frekans Verileri
Evet	88,05%	59
Hayır	11,95%	8
Toplam	100%	67

Şirketlerin %88,05'inde iç denetim biriminin veya iç denetçinin risk yönetim sistemi ile ilgili raporları ve değerlendirmeleri direkt olarak yönetim kurulu

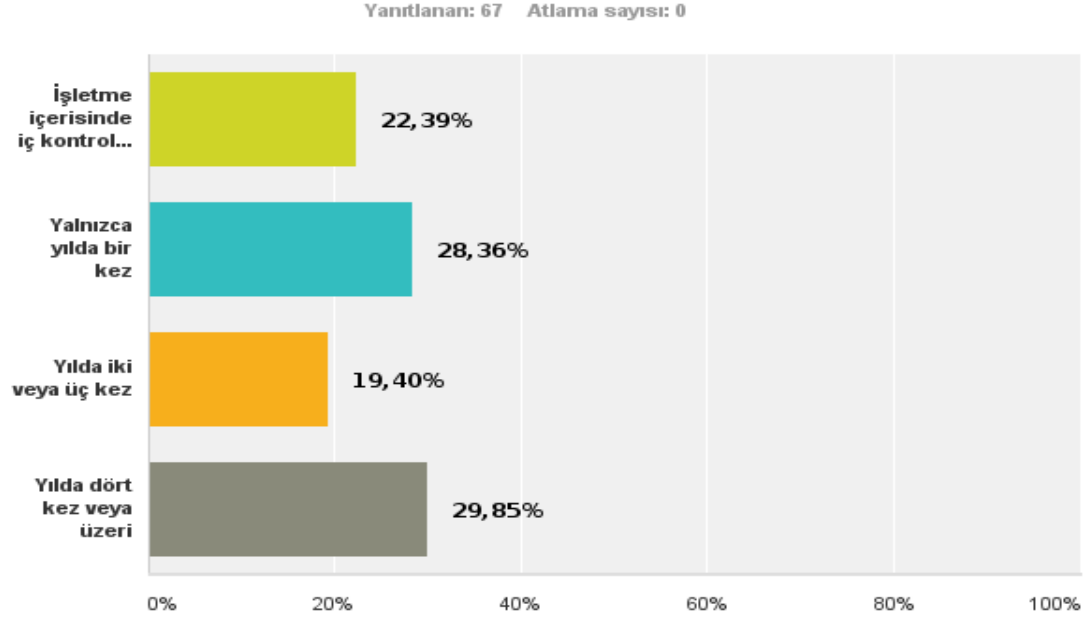
veya denetim komitesine iletilmektedir. Risk yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi, eksiklerin tespit edilmesi, üst yönetime raporlanması ve alınan aksiyonların kontrol edilmesi iç denetim biriminin temel görevlerinden biridir. İç denetim biriminin raporlarını yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı olarak yürütmesi IIA'nın tavsiye niteliğinde oluşturduğu önemli standart maddeleri arasındadır. Ayrıca TTK'nın 378. maddesinde, düzenlemelerinde risk yönetim faaliyetlerinin uygulanması ve etkin bir şekilde faaliyetlerin sürdürülmesi sorumluluğu yönetim kuruluna yüklenmiş ve kurulun bu amaca uygun komiteler oluşturmasını yasal zorunluluklara bağlamıştır (6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Mad. 366, Mad. 378). Şirketlerin %88,05'inin yönetim kurulu veya denetim komitesine risk yönetim faaliyetleri ile ilgili rapor ve değerlendirmelerini direkt olarak sunmaları bu sebeple olumlu değerlendirilmelidir.

Tablo 77: Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu Dışında Risk Yönetim Sistemi İle İlgili Raporlamanın Yapıldığı Yönetim Kademesi

Risk yönetim sistemi ile ilgili denetim raporları ve değerlendirmelerinin yapıldığı yönetim kademesi	Yanıtların Frekansı	Toplam İçerisindeki Yüzdeler Dağılımı
Genel Müdür	3	37,50%
İcra Kurulu	1	12,50%
İç Denetim Komitesi, CEO ve CFO Ortak	1	12,50%
CEO	1	12,50%
Riskin Erken Teşhisi Komitesi	1	12,50%
Muhasebe Birimi Yöneticisi	1	12,50%
Toplam	8	100%

Raporlamanın yönetim kuruluna veya denetim komitesine yapılmadığı 8 şirketin risk yönetim sistemi ile ilgili raporları ağırlıklı olarak genel müdür olmak üzere icra kuruluna, riskin erken teşhisi komitesine, muhasebe birimi yöneticisine, CEO'ya ve iç denetim komitesi-CEO-CFO'ya iletilmektedir.

Şekil 51: İç Denetim Biriminin İç Kontrol Sistemini Denetleme ve Değerleme Sıklığı



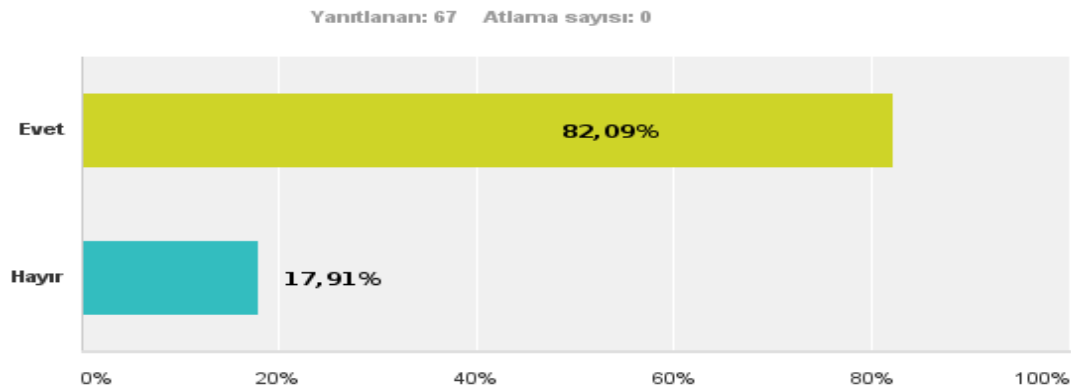
Tablo 78: İç Denetim Biriminin İç Kontrol Sistemini Denetleme ve Değerleme Sıklığı

İç denetim biriminin, iç kontrol sistemini denetleme ve değerlendirme sıklığı nedir?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri	İç Kontrol Sistemi Bulunan ve Değerlendirmesi Yapılan Şirketlerin Toplam İçerisindeki Oranları
İşletme içerisinde iç kontrol sistemi bulunmadığından herhangi bir denetim ve değerlendirme çalışması yapılmamaktadır.	22,39%	15	
Yalnızca yılda bir kez	28,36%	19	36,54%
Yılda iki veya üç kez	19,40%	13	25%
Yılda dört kez veya üzeri	29,85%	20	38,46%
Toplam	100%	67	100%

TTK, halka açık şirketlerin yıllık olarak faaliyet raporları yayınlamasını yasal zorunluluk hükmüne bağlamıştır. SPK'nın Seri: IV No: 56 Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin tebliğinin Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları başlığı ise "Yönetim kurulu, yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirir. İç kontroller ve iç denetimin varlığı, işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda bilgi verilir." ifadesi ile bu faaliyetlerin en az yılda bir kez gerçekleştirilmesini zorunlu hale getirmiştir.

SPK'nun Kurumsal Yönetim İlkeleri de iç kontrol sistemi değerlendirmelerinin muhakkak faaliyet raporları içerisinde yer almasını halka açık şirketlere tavsiye etmektedir. Araştırma kapsamında incelenen şirketlerin %77,61'i yasalara uygun şekilde bu faaliyetleri yürütmekte ve faaliyet raporlarına yansıtmaktadır. Yapısında iç kontrol sistemi oluşturulmuş olan şirketlerin (52 adet) %38,46'sı iç kontrol sistemi değerlendirmelerini yılda en az 4 kez ve üzeri gerçekleştirmekte iken %19,4'ü yılda iki veya üç kez, %28,36'sı ise yılda yalnızca bir kez değerlendirme faaliyeti gerçekleştirmektedir.

Şekil 52: İç Denetim Biriminin, iç kontrol sistemi veya iç kontrol ortamı ile ilgili denetim raporları ve tavsiyeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletilmekte midir?



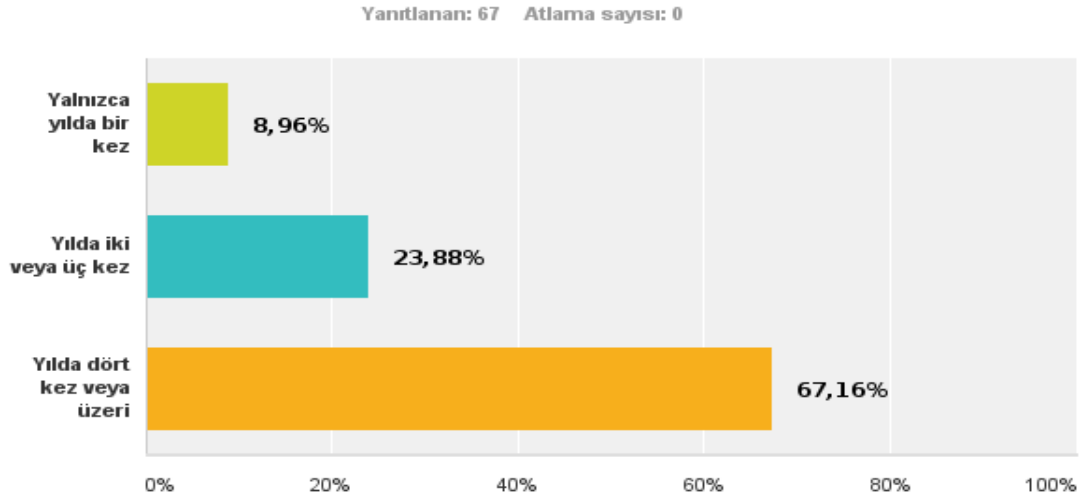
Tablo 79: İç Denetim Biriminin, iç kontrol sistemi veya iç kontrol ortamı ile ilgili denetim raporları ve tavsiyeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletilmekte midir?

Yanıt Seçenekleri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Evet	82,09%	55
Hayır	17,91%	12
Toplam	100%	67

Şirketlerin %82,09'unda iç kontrol sistemi ve iç kontrol yapısına yönelik hazırlanan denetim raporları direkt olarak yönetim kurulu veya denetim komitesine sunulmaktadır. Daha önce de bahsedildiği üzere şirketlerin işlevsel açıdan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı olmaları IIA'nın iç denetim standartlarında verdiği tavsiyeler arasındadır. Bu sebeple hazırlanan raporlar da yönetim kurulu veya

denetim komitesine direkt olarak iletilmelidir. Şirketlerin önemli bir kısmı bunu uygun şekilde gerçekleştirmektedir.

Şekil 53: İç Denetim Departmanının Yönetime Raporlama Yapma Sıklığı

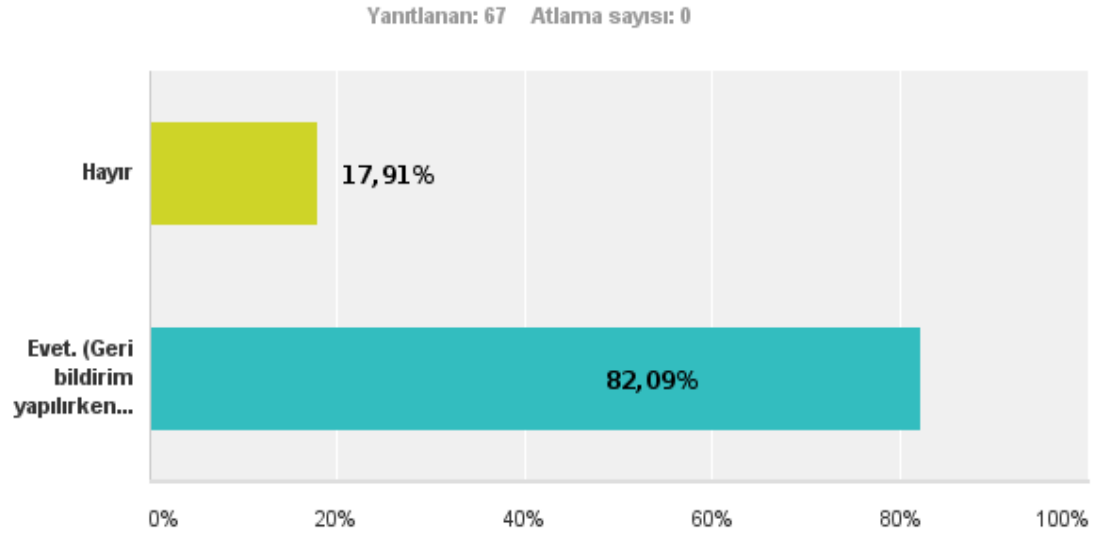


Tablo 80: İç Denetim Departmanının Yönetime Raporlama Yapma Sıklığı

Yanıt Seçenekleri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Yalnızca yılda bir kez	8,96%	6
Yılda iki veya üç kez	23,88%	16
Yılda dört kez veya üzeri	67,16%	45
Toplam	100%	67

TTK ve SPK halka açık şirketlerin iç denetim raporlarının yıllık faaliyet raporları içerisinde yayınlamasını hükme bağlayan çeşitli yaptırımlar uygulamaktadır. Bu kurumlar, iç denetim birimlerinin risk yönetimi, iç kontrol yapısı ve yönetim faaliyetleri ile ilgili değerlendirmelerinin en az yılda bir kez yapılmasını ve yıllık faaliyet raporlarında yer almasını zorunluluk haline getirmiştiler. Fakat şirketler yıllık raporların yanı sıra ara dönem raporlaması da gerçekleştirmektedirler. Bu ara dönem raporları 3 ayda bir olmak üzere yılda 4 kez yapılmaktadır. Şirket iç denetim birimlerinin yıl içerisinde en az bir kez yönetime raporlama yapmaktadır. Fakat ara dönem raporlarında da iç denetim faaliyetlerine yönelik beyanların yer alması çalışmaların uygunluğunu arttıracaktır. Şirketlerin %67,16'sı yılda en az dört kez ve üzerinde yönetime raporlama yaparak yukarıda anlatılanlara uygun şekilde davranmaktadır. %23,88'i yılda iki veya üç kez yönetim kuruluna raporlama yaparken %8,96'sı yılda yalnız bir kez raporlama yapmaktadır.

Şekil 54: İç Denetim Birimine, Oluşturduğu Denetim Raporlarının Sonuçları Hakkında Geri Bildirim Yapılma Durumu



Tablo 81: İç Denetim Birimine, Oluşturduğu Denetim Raporlarının Sonuçları Hakkında Geri Bildirim Yapılma Durumu

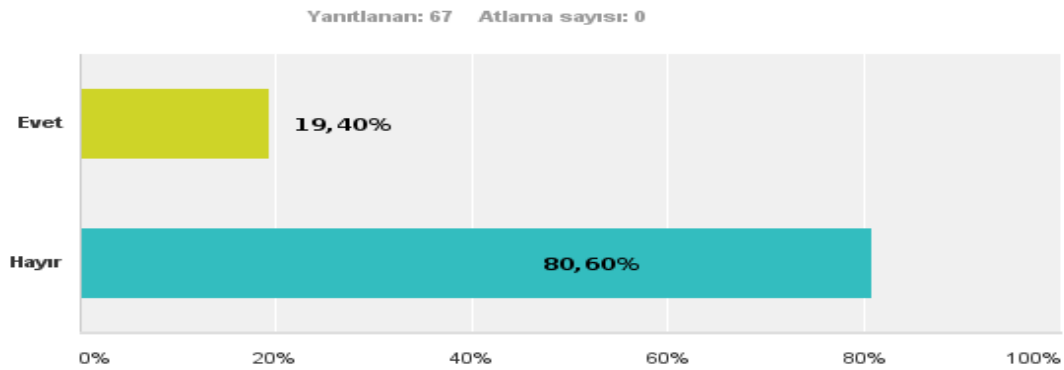
İç denetim birimine, oluşturduğu denetim raporlarının sonuçları hakkında geri bildirim yapıyor mu?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Hayır	17,91%	12
Evet	82,09%	55
Toplam	100%	67

Şirketlerin %82,09'unda iç denetim departmanına oluşturdukları raporların sonuçları hakkında geri bildirim yapılmaktadır. Bir iç denetim biriminin etkin ve verimli çalışabilmesinin en etkili yolu hazırlanan raporlara geri bildirimde bulunulmasıdır. İç denetim biriminin görevi yalnızca rapor hazırlamak ve yönetime eksikler hakkında tavsiyeler vermek değildir. Aynı zamanda eksiklerin giderilip giderilmediğini gözlemlemek ve denetlemek, eğer gerekli aksiyonlar alınmamış ise sebeplerini araştırmak ve eksiklerin oluşturacağı riskleri kabul edilebilir seviyelere düşürmektir. Şirketlerin %82,09'unda geri bildirim yapılması denetim faaliyetlerinin uygunluğunun önemli göstergelerinden biridir. Üst yönetimin, iç denetim faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak ve faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütmesini kolaylaştırmak için birime destek olduğunu gösterir.

Tablo 82: Geri Bildirimde Kullanılan Yöntemler

Şirketlerin İç Denetçiye Geri Bildirimde Kullandığı Yöntem	Kullanılan Yöntemin Sıklığı	Toplam İçerisindeki Payı
Denetçiye geri bildirim e-posta yolu ile yapılmaktadır.	4	7,41%
Denetçiye geri bildirim yazılı bir rapor ve yönetim kurulu ve denetim komitesi toplantılarında sözlü olarak yapılmaktadır.	14	25,92%
Denetçiye geri bildirim yazılı bir rapor ile yapılmaktadır.	32	59,26%
Denetçiye geri bildirim yönetim kurulu ve denetim komitesi toplantılarında sözlü olarak yapılmakta ve tüm bulgular toplantıda değerlendirilmektedir.	4	7,41%
Toplam	54	100%

Şirketlerin %59,26'sında geri bildirim yazılı raporlar halinde yapılmaktadır. %25,92'sinde yazılı raporlar ve yönetim kurulu, denetim komitesi ve iç denetçilerin ortak katılımı ile gerçekleştirilen toplantılar sözlü geri bildirim yapılmaktadır. %7,41'inde geri bildirim yönetim kurulu, denetim komitesi ve iç denetçilerin ortak katılımı ile gerçekleştirilen toplantılar sözlü olarak yapılmakta ve tüm bulgular toplantıda değerlendirilmektedir. %7,41'inde ise e-posta ile geri bildirim yapılmaktadır.

Şekil 55: Bilgisayar Destekli İç Denetim Tekniği Kullanımı**Tablo 83:** Bilgisayar Destekli İç Denetim Tekniği Kullanımı

Şirketinizde bilgisayar destekli iç denetim tekniği uygulanmakta mıdır?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeleri Payı	Frekans Verileri
Evet	19,40%	13
Hayır	80,60%	54
Toplam	100%	67

Bilgi teknolojileri denetimi kurumun tüm teknolojik alt yapısının, donanım, yazılım, güvenlik ve bilgiye erişim konularının prensiplere uygun ve bilgi teknolojisi yönetimi perspektifi ile sistematik olarak denetime tabi tutulmasıdır. Bilgi

teknolojileri süreçlerindeki kontroller IT kontrolleri ve uygulama kontrolleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bilgisayar destekli denetim ise kontrollerin dizaynı ve işletilmesine ilişkin güvence hizmeti sunmaktadır (Özbek, 2012: 152). Günümüzde işletmelerin her türlü bilgi ve belgeleri elektronik ortamlarda tutulmakta ve depolanmaktadır. Hatta ERM, SAP vb. programlar ile işletmenin tüm işlemleri programlar aracılığı ile planlanabilmekte ve faaliyetler bu programlar aracılığı ile kolaylıkla yönlendirilebilmektedir. Bu sebeple iç denetim faaliyetleri de değişimleri yakalayabilmek, şirket yönetimine daha hızlı ve güvenilir bilgi sağlayabilmek ve iç denetim faaliyetlerinin uygunluk ve verimliliğini arttırabilmek için bu güncel yaklaşımlara uyum sağlamış ve bilgisayar destekli denetim faaliyetlerini yapılan denetim çalışmalarında kullanmaya başlamıştır. Halka açık ve aile bağı olan şirketler üzerine yapılan bu araştırmada şirketlere “Şirketinizde bilgisayar destekli iç denetim tekniği uygulanmakta mıdır?” sorusu sorularak bilgisayar destekli denetim tekniklerinin şirketlerde kullanılıp kullanılmadığı ve bilgisayar destekli denetime şirketin ve şirket iç denetçilerinin verdiği önem tespit edilmeye çalışılmıştır. Fakat ankete katılan 67 şirketin cevapları göstermektedir ki bilgisayar destekli iç denetim faaliyetleri iç denetim çalışmalarında henüz istenilen seviyelerde kullanılamamaktadır. Ankete katılan şirketlerin ancak %19,4’ü iç denetim faaliyetlerinde bilgisayar destekli denetim tekniklerinden faydalanmaktadır. Hemen hemen tüm işletme faaliyetlerinin bilgisayar ortamından yürütüldüğü günümüzde bu oran yeterli değildir.

Tablo 84: Bilgisayar Destekli İç Denetim Uygulamasını Gerçekleştiren Kişiler

Bilgisayar Destekli İç Denetim Faaliyetlerini Gerçekleştiren Kişiler	Frekans Verileri	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdellik Payı
İç Denetim Personeli yapar.	6	46,15%
İç Denetim Personeli ve IT uzmanları Birlikte yapar.	2	15,38%
İç Denetim Personeli ve Operasyon Departmanı personeli birlikte yapar.	1	7,71%
IT uzmanları yapmaktadır.	2	15,38%
İç Denetim Departmanı Müdürü yapar.	2	15,38%
Toplam	13	100%

Ankete katılan 67 şirketten 13 adedi bilgisayar destekli denetim tekniklerini iç denetim faaliyetlerinde kullanmaktadır. Şirketlerin 8 adedinde bilgisayar destekli denetim faaliyetleri direkt olarak iç denetim personeli veya müdürü (%61,53)

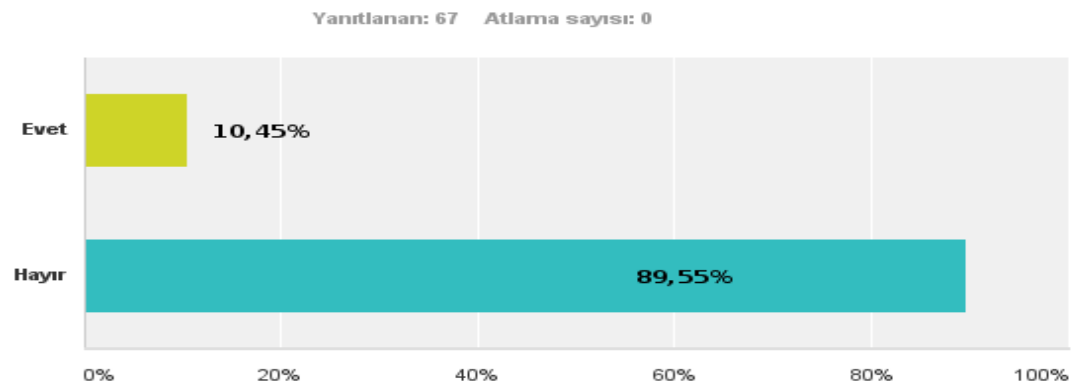
tarafından yürütülmekte iken kalan 5 şirkette ise IT uzmanları, iç denetim personeli ve operasyon departmanı personeli birlikte ve iç denetim personeli ve IT uzmanları birlikte bilgisayar destekli denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Çıkan bu sonuçlar iki şekilde yorumlanabilmektedir. Bilgisayar destekli denetim faaliyetlerinin direkt olarak iç denetim birimi tarafından uygulandığı 8 şirketin iç denetim departmanı iç denetçileri bilgisayar destekli denetim konusunda bilgili ve nitelikli uzmanlardır veya iç denetim departmanlarında iç denetçilerin yanı sıra IT uzmanları da yer almaktadır. İç denetim faaliyetlerinin her konudan uzmanların olduğu katılımcı bir platformda gerçekleştirilmesi yapılan denetimlerin uygunluk ve verimliliğini arttırıcı önemli bir etkidir (Tokgöz, 2012). Ayrıca Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetçinin yeterli bilgi ve tecrübesi olmadığı konularda uzman desteği almasını öngörmektedir. Kalan diğer firmaların ise uzman desteğinden faydalanarak bu denetim tekniğinden yararlandıkları görülmektedir.

Tablo 85: Kullanılan Bilgisayar Destekli İç Denetim Programları

Kullanılan Bilgisayar Destekli İç Denetim Programı	Yanıtların Frekans Dağılımı	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzelik Dağılım
Şirkete özel bir yazılım kullanılmaktadır.	11	84,58%
ACL	1	7,71%
SAP BI	1	7,71%
Toplam	13	100%

Araştırma kapsamında kullanılan bilgisayar destekli iç denetim programları incelendiğinde genel olarak şirketlerin kendilerine özel yaptırdıkları programları ve yazılımları kullandıkları görülmektedir.

Şekil 56: Uygulamayı Gerçekleştiren Kişi/Kişilerin CISA (Certified Information System Auditor) Sertifikasının Mevcudiyeti



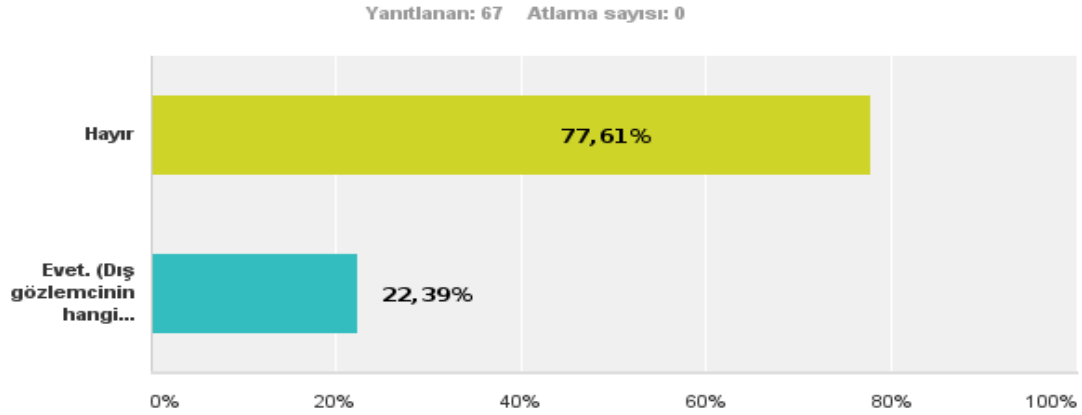
Tablo 86: Uygulamayı Gerçekleştiren Kişi/Kişilerin CISA (Certified Information System Auditor) Sertifikasının Mevcudiyeti

Uygulamayı gerçekleştiren kişi/kişilerin CISA (Certified Information System Auditor) Sertifikası var mıdır?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdelik Payı	Frekans Verileri
Evet	10,45%	7
Hayır	89,55%	60
Toplam	100%	67

Ankete katılan 67 şirketin %10.45’inde CISA sertifikalı iç denetçi bulunmaktadır. Şirketlerin 13 adedi bilgisayar destekli denetim uygulamasına rağmen analiz sonuçları tüm şirketleri içermektedir. Bunun sebebi verilen 7 yanıtta yalnızca 3 adedinin bilgisayar destekli iç denetimi uyguluyor olmasıdır. Diğer dört şirkette ise bilgisayar destekli iç denetim uygulanmamasına rağmen CISA sertifikasına sahip denetçiler bulunmaktadır. Bu da bu şirketlerin ileride bu denetim tekniğinden faydalanmayı planladığını veya uygulamaya geçmek için hazır olduğunu göstermektedir. Bu da ileride bilgisayar destekli iç denetim tekniğinin kullanımının %25,37 oranına çıkabileceğini göstermektedir.

Araştırma kapsamında incelenen konulardan bir diğeri ise halka açık aile bağı olan şirketlerde iç denetim birimlerinin kalite güvence programlarının mevcudiyeti ve uygunluğunun değerlendirilmesidir. Uluslararası İç Denetim Standartlarının Nitelik Standartları “1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” standardı iç denetim faaliyetlerinin katma değer yaratabilmesi, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olunması ve iç denetim faaliyetlerinin etik kurallara ve standartlara uygun olduğu konusunda güvence sağlanması için bir kalite güvence ve geliştirme programı oluşturulmasını tavsiye etmektedir. Kalite güvence ve geliştirme programının hazırlanmasındaki temel amaç iç denetim biriminin yürüttüğü faaliyetlerin de denetiminin yapılarak elde edilen bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Bu sebeple iç denetim birimi şirket için uzmanlar veya şirket dışı denetçiler tarafından denetlenmelidir. Fakat şirket dışı uzmanların yaptığı denetimlerin güvenilirliği şirket içi uzmanların yaptığı denetimlere göre daha güvenilir kabul edilmektedir. Bu sebeple araştırma soruları daha çok şirket dışı uzmanların yapacağı değerlendirmelere yönelik hazırlanmıştır.

Şekil 57: Şirket İç Denetim Biriminin Bağımsız Bir Dış Gözlemci Tarafından Değerlendirilme Durumu



Tablo 87: Şirket İç Denetim Biriminin Bağımsız Bir Dış Gözlemci Tarafından Değerlendirilme Durumu

Şirket iç denetim birimi bağımsız bir dış gözlemci tarafından değerlendiriliyor mu?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzelik Payı	Frekans Verileri
Hayır	77,61%	52
Evet	22,39%	15
Toplam	100%	67

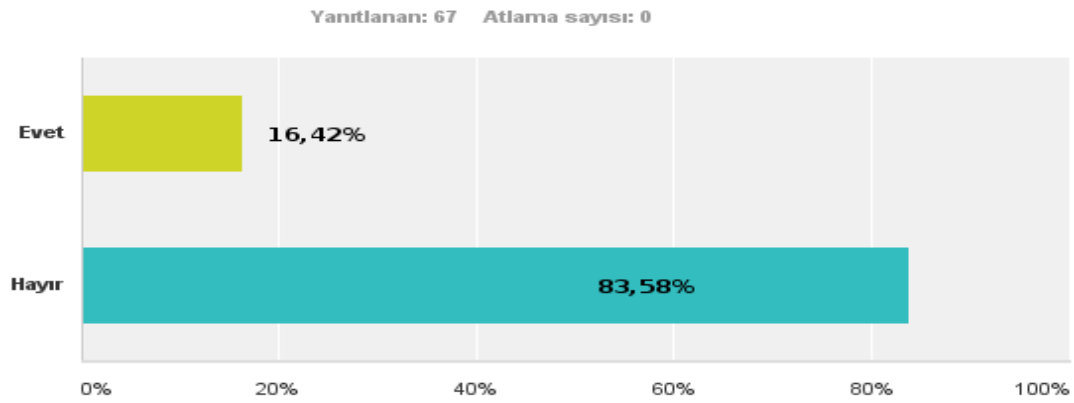
Şirketlerin %77,61'inin iç denetim birimlerinin gerçekleştirdiği faaliyetler bağımsız bir dış gözlemci tarafından değerlendirilmemektedir. Şirketlerin ancak %22,39'u (15 adet), iç denetim biriminin yürüttüğü faaliyetleri bağımsız bir dış gözlemcinin denetimine sunmaktadır. Şirketlerin %22,39'unun evet, %77,61'lik kısmın ise hayır cevabını vermesi kalite güvence ve geliştirme programı oluşturulması konusunda şirket iç denetim birimi ve yöneticilerin konuya yeteri kadar önem vermediklerini ve bu konuda yeterli yaptırım ve uygulamaların henüz oluşmadığını göstermektedir.

Tablo 88: Dış Gözlemci Belirleme Kriterleri

Dış Gözlemci Seçim Kriterleri	Frekans Verileri	Yanıtların Toplam İçerisindeki Payı
Şirket ile bağı olmayan bağımsız denetimi firmalarından iç denetim birimini ve yaptıkları denetimleri denetlemesi ve değerlendirmesi istenir.	9	60%
Şirketin bağımsız denetimi esnasında gelen denetçilerden iç denetim sistemi hakkında ayrıntılı raporlama yapmaları istenir.	2	13,34%
Şirket içi bağımsızlığı zedelemeyecek kaynaklardan ve şirket dışı denetim firmalarından iç denetim birimini ve faaliyetlerini denetlemesi ve değerlendirmesi istenir.	4	26,66%
Toplam	15	100%

İç denetim faaliyetleri, bir dış gözlemci tarafından denetlenen şirketlerin büyük çoğunluğu (%60) bu denetimleri şirket ile bağı olmayan bağımsız denetim firmalarına yaptırmaktadır. Şirketlerden %26,66'sı ise bağımsızlığı zedelemeyecek şirket içi kaynakları veya denetim firmalarını kullanmaktadır. %13,34'lük kısım ise şirketin bağımsız denetimini yapan denetim firmalarından iç denetim birimi ve oluşturduğu raporların güvenilirliği hakkında detaylı bir rapor hazırlamasını talep etmekte ve bu konuda bağımsız denetim firmalarından ek hizmet almaktadır.

Şekil 58: Uluslararası İç Denetçiler Birliği' nin En Az 5 Yılda Bir Dış Değerlendirme Yapılması Yönündeki Standardına Uyum



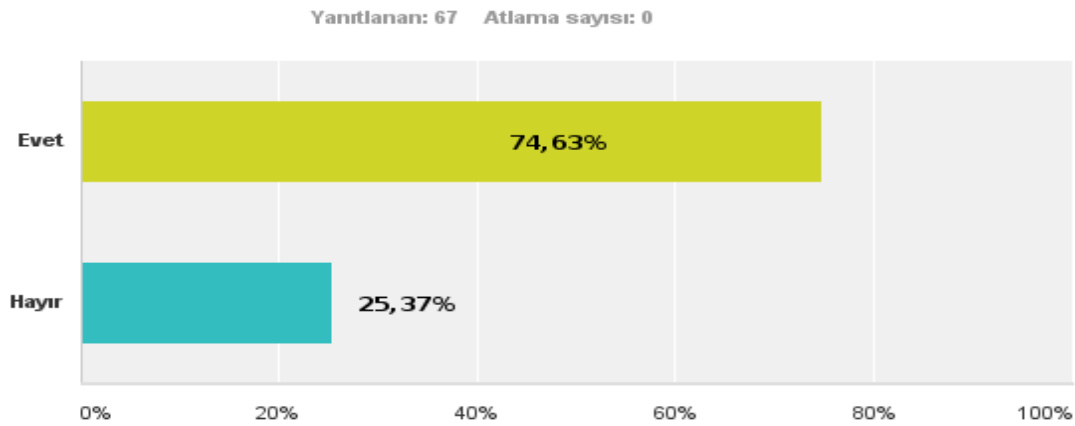
Tablo 89: Uluslararası İç Denetçiler Birliği' nin En Az 5 Yılda Bir Dış Değerlendirme Yapılması Yönündeki Standardına Uyum

Uluslararası iç denetçiler birliği' nin en az 5 yılda bir dış değerlendirme yapılması yönündeki standardına uyuluyor mu?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	16,42%	11
Hayır	83,58%	56
Toplam	100%	67

Nitelik Standartları “1310 Kalite Programı Değerlendirmeleri” standardının dış değerlendirmeler kısmında değerlendirmelerin hangi aralıklar ile gerçekleşmesi gerektiği “Dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmalıdır.” şeklinde ifade edilmektedir. Araştırma sonuçları göstermektedir ki şirketlerin %16,42'lik küçük bir kesiminin denetim departmanları ve yöneticileri IIA'nın bu standardına ve tavsiyesine uygun hareket etmektedir. Hatta denetim faaliyetlerinin

dış gözlemciler tarafından değerlendirildiği bazı şirketlerde bile bu kurala uygun hareket edilmemektedir.

Şekil 59: İç Denetim Raporlarında Denetim Faaliyetlerinin Standartlara ve Etik İlkelerine Uygun Yapıldığı Açıkça Belirtilmesi



Tablo 90: İç Denetim Raporlarında Denetim Faaliyetlerinin Standartlara ve Etik İlkelere Uygun Yapıldığı Açıkça Belirtilmesi

İç denetim raporlarında, yapılan denetim faaliyetlerinin standartlara ve etik ilkelere uygun yapıldığı açıkça belirtilmekte midir?	Cevapların Toplam İçerisindeki Yüzdeler Payı	Frekans Verileri
Evet	74,63%	50
Hayır	25,37%	17
Toplam	100%	67

“1330 Standartlara Uygun Yapılmıştır İbaresinin Kullanılması” standardı iç denetçilerin faaliyetlerini Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını belirtmelerini tavsiye etmekte ve bunun teşvik edilmesinin gerekliliğini vurgulamaktadır. Fakat bu ibareyi kullanabilmek için kalite güvence ve geliştirme programı değerlendirmelerinin, iç denetim faaliyetlerinin standartlara uyduğunu göstermesi gerekmektedir. Araştırmaya katılan şirketlerin %74,63’ü yapılan denetimlerin standartlara ve etik ilkelere uygun yapıldığını raporlarında belirttikleri ifade etmektedirler. Fakat şirketlerin %22,39’u şirket iç denetim departmanı ve faaliyetlerini dış gözlemci denetimine tabi tutmakta ve şirketlerin ancak %16,42’si en az 5 yılda bir dış gözlemci denetimi yapılmasına yönelik standarda uygun hareket etmektedir. Bu da şirketlerin büyük çoğunluğunda etkin bir kalite güvence programı olmadığını göstermektedir. Standartta da belirtildiği üzere yapılan denetim faaliyetlerinin standartlara ve etik ilkelere uygun yapıldığının ifade

edilebilmesi için kalite güvence programının iç denetim birimini değerlendirmesi gerekmektedir.

Başlık genel olarak değerlendirildiğinde;

➤ Şirketlerin %85,07'sinde yönetim kurulu yapısı içerisinde veya kurula bağlı olarak çalışan bir iç denetim komitesi veya komisyonu bulunmaktadır.

➤ Şirketlerin %85,07'sinde iç kontrol sistemi, risk yönetim sistemi ve yönetişim faaliyetleri düzenli olarak değerlendirilmektedir.

➤ İç denetim biriminin, şirket performansını değerlendirebilmesi ve diğer denetim faaliyetlerini yürütebilmesi için finansal denetimleri de gerçekleştirmesi gerekmektedir. Örneğin, bütçe uygunluğunun denetimi yapılacaksa bütçe gerçekleştirmeleri, harcamalar, ayrılan kaynaklar gibi tüm finansal faktörler incelenerek bir sonuca varılmaktadır. Ayrıca daha güvenilir finansal tabloların oluşturulmasında önemli bir rolü bulunmaktadır. Şirketlerin %80,6'sında iç denetçilerin hem finansal kaynakların hem de iş ve işlemlerinin denetimini gerçekleştirmesi faaliyetlerin uygunluğunu etkileyen bir faktördür.

➤ Şirketlerin %70,15'inde şirketin finansal performansı ve finansal kaynaklarının denetimi bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da gerçekleştirilmektedir. SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin "Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları" başlığı ve TTK (mad. 378) yılda en az bir kez iç denetim raporlamasının yapılmasını ve bunların faaliyet raporlarında yer almasını zorunlu tutmaktadır. Finansal performans ve kaynak denetimi faaliyetlerinin iç denetim departmanları tarafından yürütüldüğü şirketlerin (%70,15) hepsinde SPK ve TTK düzenlemelerine uygun hareket edilmektedir.

➤ TTK madde 375 yönetim kurulunun özellikle üst yönetime uygunluk denetimi yapmasını veya yaptırmasını hükme bağlamıştır. Fakat her uygunluk denetimlerinin sıklığı hakkında bir şey belirtilmemiştir. SPK tebliğlerinde uygunluk denetimlerinden net bir şekilde bahsedilmemekle birlikte denetim komitelerinin 3 ayda bir olmak üzere yılda dört kez toplantı yapmalarını zorunlu hale getirmiş ve her toplantıda komitenin yönetim kuruluna raporlama yapması istenmiştir (SPK, Seri: X No: 22, mad. 6). Şirketlerin %47,6'sında buna uygun hareket edilerek yılda dört kez

ve üzeri denetim yapılmakta iken %33,33'ünde iki veya üç kez uygunluk denetimi gerçekleştirilmektedir. Bu da şirketlerin büyük çoğunluğunun uygulamalarını uygun şekilde veya uyguna yakın şekilde yürüttüklerini gösterir.

➤ Şirketlerin %64,18'inde TTK madde 375'e uygun davranılarak yönetim kadrolarına yönelik uygunluk denetimleri yürütülmektedir. Üst yönetim kadrolarına, uygunluk denetimi yapan şirketlerin %86,05'i raporlarını direkt olarak yönetim kurulu veya denetim komitesine sunmaktadır. İç denetim birimlerinin işlevsel olarak yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlanmasının sebebi bağımsızlık ve objektifliğin sağlanmasıdır. Bu sebeple özellikle üst yönetime yapılan uygunluk denetimi raporları en üst yönetim kademesi olan yönetim kuruluna ve kurulun denetim komitesine iletilmesidir.

➤ Şirketlerin %76,12'si (49 adet) risklerin düzenli olarak analiz edildiğini ve olumsuzluklara yönelik tedbirler alındığını belirtmiştir. Bu tedbirlerin (49 adet) %73,48'ini risk sahibi birimin konu ile ilgili aksiyon alması ve alınan aksiyonların iç denetim departmanı tarafından denetlenmesidir.

➤ Şirketlerin %88,05'inde iç denetim biriminin risk yönetim sistemi ile ilgili raporları direkt olarak yönetim kurulu veya denetim komitesine iletilmektedir.

➤ Şirketlerin %77,61'inde bir iç kontrol sistemi olduğundan önceki bölümlerde bahsedilmiştir. TTK, halka açık şirketlerin yıllık faaliyet raporlarında iç denetim raporları sonuçlarını açıklamasını zorunlu kılarken, SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'inde bu denetimlerin en az yılda bir kez yapılmasını talep etmiştir. 52 şirketin tümünde buna uygun olarak hareket edilmek en az yılda bir kez iç kontrol sistemi denetim ve değerlendirmesi yapılmaktadır. Bu şirketlerin %25'inde denetimler yılda iki veya üç kez, %38,46'sında ise dört kez ve üzerinde gerçekleştirilmesi daha etkin çalışmalar yürütülebilmesine imkan tanımaktadır.

➤ Şirketlerin %82,09'unda iç kontrol sistemi ve kontrol ortamı ile ilgili denetim raporları ve tavsiyeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletilmektedir.

➤ SPK, denetim komitelerinin bir faaliyet dönemi içerisinde dört kez toplantı yapmasını ve denetimsel konuları tartışmalarını komitelere zorunlu tutmaktadır. Her toplantı döneminde iç denetim biriminin de raporlarını denetim

komitesine iletme gerekliliğinin olması raporlamanın dört kez yapılmasının gerekliliğine işaret etmektedir. BDDK ise iç denetim biriminin, en az dört kez raporlama yapmasını zorunluluk olarak İç Sistemler Yönetmeliğinde belirtmiştir. Araştırma sonuçları şirket iç denetim birimlerinin %67,16'sının buna uygun hareket ettiğini ve yılda dört kez ve üzeri raporlama yapıldığını göstermektedir.

➤ Şirketlerin %82,09'unda iç denetim birimlerinin oluşturduğu denetim raporları hakkında üst yönetim mutlaka denetçiye geri bildirimde bulunmaktadır. Geri bildirim ise yazılı raporlar ile veya yönetim kurulu, denetim komitesi ve iç denetim birimi yöneticisinin ortak toplantılarında sözlü olarak yapılmaktadır.

➤ Araştırma kapsamında şirket iç denetim birimlerinin, iç denetim faaliyetlerini yürütürken bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yeteri kadar yararlanmadıkları görülmüştür. Şirket iç denetim birimlerinin yalnız %19,4'ü bu teknikte faydalanmaktadır. Bu da şirket iç denetim birimlerinin yeteri kadar güncel denetim tekniklerinden faydalanmadığını göstermektedir. Bilgisayar destekli denetim tekniklerinden faydalanan şirketler de genel olarak uygulamaları iç denetim personeli veya müdürü yürütmekle birlikte şirketlerin bir kısmında diğer departmanlardan (IT, Operasyon vb.) destek alınmaktadır. Denetim programı olarak şirkete özel yazılımlar kullanılmaktadır. Bu uygulamayı gerçekleştiren kişilerin CISA sertifikası sahipliği ancak şirketlerin yarısında mevcuttur.

➤ Uluslararası İç Denetim Standartları yapılan iç denetim faaliyetlerinin kalite ve güvencesini sağlamak amacı ile belirli periyotlarda iç veya dış gözlemciler tarafından değerlendirilmesini tavsiye etmektedir. Dış gözlemci denetimleri kalite ve güvenilirlik açısından daha güvenilir olduğundan araştırma kapsamında bunun üzerine odaklanılmıştır. Şirketlerin ancak %22,39'luk kısmında iç denetim biriminin denetimi bir dış gözlemciye yaptırılmaktadır. Dış gözlem yapılan şirketlerde daha çok bağımsız denetim firmalarından destek alınmakla birlikte şirket içi, bağımsızlığı bozmayacak kaynaklardan da yararlanılmaktadır.

➤ Şirketlerin %16,42'lik küçük bir oranı Uluslararası İç Denetçiler Birliği'nin en az 5 yılda bir dış gözlem yapılması yönündeki standardına uyduğunu ifade etmiştir. Fakat şirketlerin %74,65'i hazırlanan denetim raporlarında standartlara ve etik ilkelere uyulduğunu açıkça belirtmektedir. Bu açıklamanın kullanılabilmesi için kalite güvence ve geliştirme programı değerlendirmelerinin iç denetim

faaliyetlerinin standartlara ve etik ilkelere uyduğunu bildirmesi gerekir. Şirketlerin büyük çoğunluğunda ise böyle bir program henüz oluşturulmamıştır.

5.8.7. İç Denetim Faaliyetlerinin Uygunluğunun Zorunlu ve Tavsiye Niteliğindeki Temel Kriterler Çerçevesinde Genel Değerlendirmesi

Genel ortalamalar yalnızca soru bazlı değerlendirme sonuçlarını yansıttığından genel tabloyu tam olarak görebilmemize imkan tanımamaktadır. Bu sebeple anketin temelini oluşturan 17 adet kriter, şirketlerin verdikleri cevaplar tek tek değerlendirilerek incelenmiş ve şirketlerin genel durumu ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Tablo 91: İç Denetim Faaliyetlerinin Uygunluğunu Ölçmede Kullanılan Temel Kriterler

1. derecede Uyum Gerektiren Kriterler (Kanun, yönetmelik, tebliğ ve mevzuat gibi Uyumun Zorunlu Olduğu Kriterler)	Şirketler bünyelerinde iç denetçi çalıştırmalı ve/veya iç denetim departmanı kurmalıdır.
	Yönetim kurulu yapısı içerisinde denetim komitesi oluşturulmalıdır.
	Şirketlerin denetim komiteleri, bağımsız ve icracı olmayan üyelerden oluşmalıdır.
	Üyeleri bağımsız kişilerden oluşan riskin erken teşhisi komiteleri oluşturulmalıdır.
	Şirket, iç kontrol prosedürleri yazılı hale getirilmelidir.
	İç denetçiler, yılda en az 2 veya daha fazla denetim gerçekleştirmelidir.
	İç denetçi / iç denetim departmanı tarafından yönetim kuruluna karşı uygunluk denetimi yapılmalıdır.
2. Derecede Uyum Gerektiren Kriterler (IIA / TİDE Tavsiyelerine Uyum)	Şirket içi risk analizleri yapılmalıdır.
	İç kontrol prosedürleri ve / veya prosedür değişiklikleri yazılı olarak şirket çalışanlarına iletilmelidir.
	Yönetim kurulu içinde veya dışında bir iç denetim komitesi kurulmalıdır.
	Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesi, CIA belgesine sahip olmalıdır.
	Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesinin, TİDE ve/veya IIA üyesi olması ve etkinliklerini takip etmesi gerekmektedir.
	İç denetim departmanı / iç denetçi, işlevsel açıdan denetim komitesi ve/veya yönetim kuruluna bağlı olmalıdır.
	İç denetim departmanı / iç denetçi, kurum içerisinde idari açıdan kurumun üst yönetimine bağlı olmalıdır.
İştirakleri / bağlı ortaklıkları olan şirketlerin, iştirak ve/veya bağlı ortaklarında hazırlanan iç denetim raporlarını şirket karar mekanizmasına dahil etmesi gerekmektedir.	
İç denetim yönetmelik ve yetkileri, yönetim kurulu ve/veya denetim komitesi tarafından onaylanmalıdır.	
Şirket içi denetimlerin, en az 5 yılda bir bağımsız bir dış denetçi tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.	

İç denetim faaliyetlerinin uygunluğunu ölçmede kullanılan temel kriterler; kanun, yönetmelik, tebliğ ve mevzuata uyum gerektiren 1. derece kriterler grubu ve IIA / TİDE tavsiyelerine uyum gerektiren 2. derece kriter grubu altında sınıflandırılmıştır.

Belirlenen 17 kritere, şirketlerden tam uyum sağlayabilen yoktur. Birinci derece uyum gerektiren; yasal düzenleme, mevzuat, yönetmelik ve tebliğlere uyum kriterlerine (9 adet) uyum düzeyleri değerlendirildiğinde, şirketlerin ancak %4,48'i (3 adet firma) 1. derece kriterlere tam uyum sağlamaktadır. İkinci derece uyum gerektiren kriterler (8 adet) değerlendirildiğinde, şirketlerin IIA ve TİDE tavsiyelerini içeren bu kriterlere tam uyumunun sağlanamadığı görülmektedir.

Tablo 92: Uyum Seviyesinin Düşük Olduğu Temel Kriterler

	Uyumsuzluğun En Yüksek Seviyelerde Olduğu Kriterler	Uyum Sağlayamayan Şirket Sayısı	Uyum Sağlayamayan Şirketlerin Toplam İçerisindeki Yüzdeler (%) Payı
Zorunlu Uyum Gerektiren Kriterler	Üyeleri bağımsız kişilerden oluşan riskin erken teşhisi komiteleri oluşturmak	34	50,75%
	İç denetçi / iç denetim departmanı tarafından yönetim kuruluna karşı uygunluk denetimi yapılması	24	35,82%
	İç kontrol prosedürleri ve / veya prosedür değişikliklerinin yazılı olarak şirket çalışanlarına iletilmesi	53	79,10%
Tavsiye Niteliğindeki Uyum Gerektiren Kriterler	Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesinin, CIA belgesine sahip olması	50	74,62%
	Şirket iç denetçilerinden en az bir tanesinin, TİDE ve/veya IIA üyesi olması ve etkinliklerini takip etmesi	48	71,64%
	Şirket içi denetimlerin, en az 5 yılda bir bağımsız bir dış denetçi tarafından değerlendirilmesi	59	88%

1. derece zorunlu uyum kriterleri, ayrı ayrı değerlendirildiğinde, göze çarpan en önemli olumsuzluklar; “şirketlerin yarısından fazlasında (34 adet) üyeleri bağımsız kişilerden oluşan riskin erken teşhisi komitesi bulunmaması, şirketlerin %35,82’sinde (24 adet) iç denetçi veya iç denetim departmanı tarafından yönetim

kuruluna ve üst yönetime karşı uygunluk denetimi gerçekleştirilmemesi, %79,1’inde (53 adet) iç kontrol prosedürlerinde yapılan değişiklik veya revizyonların çalışanlara yazılı bildiri veya duyurularla iletilmemesi” olarak sıralanabilir. Yeni TKK’nın 378. maddesi, halka açık şirketlerin riskin erken teşhisi ve önlenmesi için riskin erken teşhisi komiteleri kurmalarını zorunlu hale getirmiştir. Ancak yapılan incelemelerde ankete katılan şirketlerin yarısından fazlasının, bu zorunluluğa uygun hareket etmedikleri tespit edilmiştir. Bunun yanında, yeni kanun “Yönetim Kurulunun Devredilemez Görev ve Yetkileri” başlığının 375. maddesinde “*Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetiminin*” sağlanması görevi yönetim kuruluna ve dolaylı olarak iç denetim birimi veya iç denetçilere verilmiştir. Araştırma temel kriterlerinden biri olarak değerlendirilen bu maddeye şirketlerin %35,82’si uyum sağlamamıştır. Yeni kanunda, yönetim kurulunun bir diğer önemli görevi ise şirket içi kontrol mekanizmaları oluşturmak, geliştirmek, işlerliğini ve gözetimini sağlamaktır. Yönetim kurulu yerine, iç kontrol sisteminin gözetimini yapacak birim iç denetim departmanıdır. İç kontrol sisteminin işlevselliğinin sağlanabilmesi için çalışanları kontrol ortamı içerisinde uymakla yükümlü olduğu kuralları iyi bilmesi gerekmektedir. Bunun en iyi yolu ise kontrol ortamı hakkında sürekli bilgilendirmedir. Çalışanlara yapılan yazılı bildirimler en iyi bilgilendirme yöntemidir. Kriteria uyum değerlendirildiğinde, şirketlerin %79,1’inin uygun bir davranış sergilemediği görülmektedir.

2. derece uyum gerektiren IIA ve TİDE’nin tavsiye niteliğindeki uygulama ve standartlarına uyum her bir kriter için ayrı ayrı gözlemlendiğinde göze çarpan en önemli olumsuzluklar; “şirketlerin %74,62’sinde (50 adet) en az bir CIA sertifikalı iç denetçinin bulunmaması, şirketin en az bir denetçisinin TİDE ve/veya IIA üyesi olması ve etkinliklerini takip etmesi kriterine %71,64’ünün (48 adet) uymaması, şirket içi denetimlerin en az 5 yılda bir bağımsız bir dış denetçi tarafından değerlendirilmesi kriterine şirketlerin %88’inin uygun davranmaması” olarak sıralanabilir. Yapılan denetimin kalitesi ve uygunluğunun sağlanması için, öncelikle bu denetimleri uygun, gerekli niteliklere sahip ve bu niteliklere sahip olduğunu kanıtlayan kişilerin iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmesi gerekmektedir.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü, iç denetim mesleğini geliştirmeyi ve standart bir yapıya sokmayı hedefleyen, mesleği yönlendiren bir meslek kuruluşlarıdır. Bu kuruluşlar, iç denetçilerin mesleki gelişimlerini sağlamak ve güncel konuları takip etmelerine yardımcı olmak için gerekli konularda düzenli eğitimler, toplantılar ve konferanslar düzenlemektedirler. Ayrıca mesleğin seviyesini korumak ve gerekli niteliklere sahip kişilerin iç denetim faaliyetlerinde çalışmasını sağlamak amacı ile mesleki sertifika eğitimleri ve sınav ile CIA (Certificated Internal Auditor) belgesi vermektedirler. Verilen yanıtlar, şirket denetçilerinin bu eğitimlere katılım düzeyinin çok düşük olduğunu ve sertifikalı denetçi çalıştırılması ilkesine uygun davranılmadığını göstermektedir.

Tablo 93: Uygunluk Kriterlerine Uyum Seviyeleri

	Uyulmayan Kriter Sayısı	Şirket Sayısı	Şirketlerin Toplam İçerisindeki Yüzdellik (%) Payı
1. Derece Zorunlu Uyum Kriterleri	Kriterlere Tam Uyanlar	3	4,48%
	1 veya 2 Kriteria Uymayanlar	34	50,74%
	3 veya 4 Kriteria Uymayanlar	27	40,29%
	5 ve Üzeri Kriteria Uymayanlar	3	4,49%
2. Derece Tavsiye Niteliğindeki Kriterler	1 veya 2 Kriteria Uymayanlar	18	26,86%
	3 veya 4 Kriteria Uymayanlar	38	56,70%
	5 ve Üzeri Kriteria Uymayanlar	11	16,44%

Yapılan incelemede şirketlerin %50,74'ü (34 adedi) 9 adet uyulması 1. derecede önemli ve zorunlu olan kriterin yalnız bir veya iki tanesine uymamaktadır. %40,29'unun (27 adedi) ise bu zorunlu kriterlerden 3 veya 4 adedine uymadığı tespit edilmiştir. Şirketlerden %4,48'inin bu zorunlu kriterlere tam uyum gösterdiği tespit edilmiştir. Kalan %4,49'luk kısmın verdiği cevaplar, bu şirketlerin kriterlerin yarısından fazlasına uymadığını göstermektedir.

Anketi cevaplandıran şirketlerin %26,86'sının (18 adedi), ikinci derece tavsiye niteliğindeki 8 adet uyum kriterlerinin bir veya iki adedine uymadıkları tespit edilmiştir. Anketi yanıtlayan %56,7'sinin (38 adedi), bu uyum kriterlerinden 3 veya 4 adedine uymadıkları tespit edilmiştir. %16,44'luk kısım ise tavsiye niteliğindeki bu kriterlerin yarısından fazlasına uymamaktadır.

Ankete katılan şirketlerin (67 adet) %91'i (61 adedi), belirlen zorunlu ve tavsiye niteliğindeki uyum kriterlerinin yarısından fazlasına uygun hareket

etmektedir. Ankete katılan şirketlerin %9'luk kısmı ise bu kriterlerin yarısından fazlasına uymamaktadır. Ankete katılan şirketlerin %10,44'ü (7 adedi) belirlenen 17 kriterden yalnız 2 veya 3 adedine uygunsuz hareket etmektedir. Bu şirketlerden %34,3'ü ise kriterlerin 3 veya 4 adedine uymamaktadır.

Genel bir değerlendirme yapıldığında, anket sorularının temelini oluşturan zorunlu ve tavsiye niteliğindeki uygunluk kriterlerine, şirketlerin tam ve eksiksiz şekilde uyum gösteremedikleri saptanmıştır. Ancak, anketi cevaplayarak katılım sağlayan şirketlerin yarısından fazlasının, belirlenen 17 kriterin yarısından fazlasına uyum sağlamaları iç denetim faaliyetlerinin devam eden dönemlerde ve yıllarda istenilen tam uyum seviyesine gelebileceğine yönelik bir işaret olarak değerlendirilebilir.

SONUÇ

Aile şirketleri, teoride de anlatıldığı üzere ülkelerin işletme toplamının önemli bir çoğunluğunu oluşturmaktadır. Bu sebeple aile şirketleri ülkeler açısından; istihdamı, milli geliri ve ekonomik refahı artırıcı önemli bir ekonomik güç olarak düşünülmelidir. Birçok kaynakta, bu şirketler ekonominin lokomotifleri olarak adlandırılmaktadır. Ülkemizde aile şirketlerinin toplam içerisindeki oranı %95'tir ve bu şirketlerin milli gelir içerisindeki payları, toplamın %75'ini oluşturmaktadır.

Aile şirketleri, aynı aileden bireylerin veya iki veya üzeri ailenin bir araya gelerek oluşturduğu, aile üyelerinin yönetim, mülkiyet ve iş üzerinde önemli etkiye sahip olduğu ve aile üyelerinin geçimine imkan tanıyan şirket yapılarıdır. Bununla birlikte araştırma, halka açık aile şirketlerine yönelik yapıldığından ve bu şirketlerin diğerlerinden farklı olarak hisse senetlerinin borsada serbest bir şekilde işlem görmesinden dolayı tanım biraz farklılaşmaktadır. Halka açık aile şirketleri:

- hisselerin ya da oy haklarının çoğunluğunun şirketi kuran ya da satın alan kişi ya da bir aile veya akrabalara ait olduğu,
- yönetim kurulu seçimi ve genel kurullarda oy hakimiyetinin bulunduğu,
- ailenin en az bir üyesi ya da temsilcisinin üst düzey yönetim kadrosunda ya da şirket yönetiminde günlük sorumluluklara sahip olduğu şirketlerdir.

Bir şirketin kurumsallaşması, şirketin kişilerden bağımsız hale gelerek, uzmanlar tarafından yönetilmesi anlamına gelmektedir. Bu sebeple son maddede yer alan “*aileden en az bir kişinin yönetim kurulu yapısında yer alması*” gerekliliği incelenen şirketlerde önemsenmemiştir. Halka açık şirketlerde tüm oy hakları, elde bulunduran hisse senetlerine göre belirlenmektedir. Halka açık şirketlerin bazılarında hisse senetlerinin tümü elde bulunduranlara eşit haklar sağlamakla iken bazı şirketlerin imtiyazlı hisse senetleri bulunmaktadır. Bu imtiyazlı senetler sahiplerine oy hakkı imtiyazı, kar payı imtiyazı, denetim kurulunu veya teftiş kurulu üyelerini belirleme imtiyazı ve yönetim kurulu üyelerinin büyük bir kısmını

belirleme imtiyazı sağlamaktadır. Birçok çalışmada “*şirket hisse senetlerinin en az %25’inin aile üyelerine veya aileden birkaç kişiye ait olmalıdır*” ibaresi bulunmaktadır. Fakat kimi şirketlerde imtiyazlı hisse oranı %1’den az bile olsa sağladığı oy hakkı imtiyazı kalan %99’luk hissenin oy toplamına eşit olmakta hatta geçmektedir. Araştırmada halka açık şirketler içerisindeki aile şirketleri belirlenirken tüm bu etkenler göz önüne alınmış ve hesaplamalara katılmıştır.

Aile şirketlerinin kuruluşu basit ve ilk başlarda yönetimi kolaydır. Merkeziyetçi bir yönetim anlayışı benimsendiğinden, hızlı karar alabilen ve uygulayabilen yapılardır. Bu da fırsatların kolay bir şekilde değerlendirilmesine ve işlerin hızlı bir şekilde büyütülmesine imkan tanımaktadır. Fakat ekonomik açıdan bu kadar değerli olan aile şirketlerinin ömürleri çok uzun sürmemektedir. Dünya genelinde yapılan araştırmalar, aile şirketlerinin ancak %30’unun ikinci kuşağa, %12’sinin üçüncü kuşağa ve %5’inin de dördüncü kuşak ve sonrasına aktarılabildiğini ifade etmektedir. Hızlı ve dengesiz büyüme (işler büyürken organizasyon yapısının bu büyüme ile orantılı geliştirilememesi), hissedar sayısının artışı, yönetimin daha karmaşıklaşması ve zorlaşması, paydaşlar arası anlaşmazlıkların artışı, işlerin büyüdükçe karmaşıklaşması ve kontrolünün zorlaşması vb. sebeplerle aile şirketlerinin birçoğu tasfiye sürecine girmekte ve iflasını açıklamaktadır.

Tezin literatür kısmında da incelendiği üzere, aile şirketlerinin sürdürülebilirliğinin sağlanması için birçok araştırma yapılmış ve iflas sebepleri incelenmiştir. Çalışma sonuçlarının ve araştırmacıların genel olarak üzerinde birleştiği nokta kurumsallaşma sorunudur. Aile şirketlerinin bir kısmı kurumsallaşmaya önem vermedikleri ve gereksiz buldukları için, bir kısmı ise kurumsallaşma sürecini iyi bir şekilde yönetemedikleri için ilk kuşak veya ikinci kuşağın yönetiminde iflas ve tasfiye sürecine hızlı bir şekilde girerek yok olmaktadır.

Kurumsallaşma sorunu genel olarak büyüme evresinde aile şirketlerinin karşısına çıkmaktadır. İşin büyümesi ve karmaşık hale gelmesi kontrolü zorlaştırmakta ve kurucu liderin yetki ve sorumluluk dağılımı yapması zorunlu hale gelmektedir. Bu aşama, genel olarak kardeşlerin yönetimde olduğu ve çocukların

yavaş yavaş işe adapte edilmeye başlandığı aşamadır. Özellikle bu aşamada, aile şirketlerinin standart bir şirket yapısı oluşturmaya başlaması ve kurumsallaşması gerekmektedir.

Şirketlerin; stratejik planlamaya, yetki ve sorumluluk dağılımına, iş ve organizasyon yapısı ile ilgili standart kural ve ilkelere, hiyerarşik planlamaya (aileden veya aile dışından kişilerin yönetim kademelerindeki mevkilerinin belirlenmesi, haleflerin belirlenmesi ve yetiştirilmesi vb.), mülkiyet planlamasına en fazla ihtiyaç duydukları aşamalardan biridir. Şirketlerin bu aşamada, büyüme ile orantılı olarak kurumsallaşma faaliyetlerini başlatması ve sürdürmesi gerekmektedir. Büyüme sürecini takiben, aile şirketlerinin yaşam evresindeki diğer adım kompleks aile şirketleri olmaktadır. Aile şirketleri, büyüme süreci içerisine kurumsallaşma faaliyetlerini iyi bir şekilde entegre edemez ise kompleks aile şirketleri evresinde önemli sorunlar ile karşılaşmaktadırlar. İş ortamında ve aile içerisindeki belirsizlik ve hissedar sayısındaki artış çatışmaları başlatmakta ve arttırmaktadır. Bu evreyi başarılı bir şekilde atlatabilen şirketler süreklilik kazanabilirler.

Bir işletmenin örgütsel açıdan kurumsallaşması için öncelikle organizasyon yapılarını çevresel etkilere hızlı uyum sağlayan esnek ve sade yapılara dönüştürmeleri gerekmektedir. Ayrıca şirketler, iş çevresindeki belirsizliklerin getireceği riskleri en aza indirmek için statik yapılardan dinamik yapılara geçiş yapmalı ve belirsizlik ortamında çevrenin gereklerine hızlı bir şekilde uyum sağlayarak farklılaşabilmelidir. Örgütsel kurumsallaşmanın bir diğer ögesi ise kurumsal özerkliğin sağlanmasıdır. Sürekliliğin sağlanabilmesi için şirketler kişilerden bağımsız, kendi kendini yönetebilen yapılar haline gelmelidir. Böylece şirketler; yasal düzenlemeleri ve toplumsal normları sentezleyerek kurum yapısı içerisinde içselleştirebilir, şirket içerisinde çalışanlar ile sahipler arasındaki amaçları ortak hale getirebilir, herkesin kurumu sahiplenmesini sağlayarak ayrı bir kurum kimliği oluşturabilir ve işletmenin sürekliliğinin sağlanmasını ortak amaç haline getirebilirler.

Kurumsallaşma faaliyetleri, yapısı gereği karmaşık ve bütünleşik süreçleri içermektedir. Her bir işlem bir birini takip eden ve hatta birlikte ilerleyen adımlardan

oluşmaktadır. Ayrıca, her şirketin kendine has bir yapısı olduğundan işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Bu adımların iyi analiz edilmesi ve sürekli gözlemlenmesi gerekmektedir. Süreç iyi bir şekilde yürütülemez ise kurumsallaşma, şirketlere faydadan çok zarar getirebilir. Aşırı bürokratik ve kuralcı yapıların oluşumu bunun en güzel örneği olarak gösterilebilir. Şirketlerin yaptığı işler ve şirket yapısı iyi değerlendirilmeli ve kural ve ilkeler en sade biçimde oluşturulmalıdır. Ayrıca kurumsallaşma, şirketler açısından maliyetli bir süreçtir. Henüz yeni kurulmuş bir şirketin bu maliyetlerin üstesinden gelmesi zordur. Bu sebeple şirket yönetiminin, süreci başlatmadan önce kaynaklarını ve sürece olan ihtiyacını iyi değerlendirmesi gerekmektedir. Şirketlerin belirli bir büyüme sürecini başarılı bir şekilde geçtikten sonra kurumsal olma çabalarını arttırması pek çok yazarın ortak görüşü olarak ifade edilebilir.

Sürecin karmaşıklığı ve değişkenliğinden bahsetmekle birlikte, tüm şirketler açısından bazı temel adımların var olduğunu ve bu adımların genel olarak tüm şirketlerde aynı olduğunu söyleyebiliriz. Bunlar; iş analizleri yardımıyla iş ve görev tanımlarının yapılması, yetki ve sorumluluk devri, şirket içi iletişim sistemlerinin oluşturulması, kurumsal örgüt yapısı ve kültürünün oluşturulması, profesyonel yönetim anlayışının benimsenmesi, yönetime katılma ve karar alma şeklinin belirlenmesi, kurum içi eğitimin sağlanması ve kurumsallaşma ile ilgili danışmanlık hizmetlerinden faydalanılması, denetim ve performans değerlendirme sistemlerinin oluşturulması ve işletme anayasasının hazırlanması şeklinde sıralanabilmektedir. Tüm bu anlatılanlara yönelik bir gözlem yapılacak olursa kurumsallaşma, mevcut durumun ve çevresel etkilerin analizi ile başlar, kaynak ve ihtiyaçlar belirlenir, süreç planlanır, kurumsallaşma için gerekli adımlar sırası ile uygulamaya koyulur, süreç düzenli aralıklar ile değerlendirilerek şirketin kurumsal olma yolunda kat ettiği mesafe değerlendirilir ve çıkan olumsuzlukların giderilmesi ve sürecin sürdürülmesi için önlemler alınır. Bu noktada iç denetim birimine, iç denetçilere ve yürütülen iç denetim faaliyetlerine önemli görevler düşmektedir. Kurumsal yönetim faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve gelişiminin sağlanması, iç denetim biriminin ve iç denetim faaliyetlerinin temel görevleri arasında yer almaktadır. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin etkin ve uygun şekilde yürütülmesi; tüm şirketi ve

şirket kurumsal yapısını önemli ölçüde korumakta, şirketin kurumsal yapısının bozulmasını engellemekte, şirket faaliyetlerine ve şirket kontrol ortamına yönelik tüm risklerin minimum seviyeye indirilmesine imkan tanıyarak yapının sürekliliğini sağlamaya önemli katkıda bulunmaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamalarının ön şartı kurumsallaşmadır ve bir aile şirketinin kurumsal yönetim ilkelerine uyum sağlayabilmesi için öncelikle bir kurum gibi davranması gerekmektedir. Kurumsallaşmada belli seviyelere yükselemeyen şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini uygulaması mümkün değildir. Kurumsal yönetim uygulamaları, kurumsallaşmanın üst basamakları olarak adlandırılabilir.

Anket kapsamında “*Kurumsal olan ve kurumsal bir şekilde yönetilen halka açık aile şirketlerinde iç denetim faaliyetleri uygun bir şekilde yürütülmektedir.*” hipotezi incelenmiştir. İç denetim faaliyetlerinin uygunluğunun değerlendirilebilmesi için tezin teori kısmında da anlatılan iç denetim ile ilgili yasal düzenlemelerin ve IIA'nın yayınlamış olduğu Uluslararası İç Denetim Standartları'nın iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Araştırma halka açık şirketlere yönelik gerçekleştirildiğinden ve bu şirketlerin SPK'nın yayınlamış olduğu “Kurumsal Yönetim İlkelerine” uymalarının zorunlu olmasından dolayı kurumsallaşma ve kurumsal yönetim boyutu ile ilgili ayrıca bir analiz yapılmaya gerek duyulmamıştır. Bununla birlikte, araştırma açısından önemli bir noktaya da vurgu yapmak gerekmektedir. Araştırma kapsamında, iç denetim faaliyetlerinin denetim komitesi tarafından yürütüldüğü tespit edilen firmalardan, yapılan görüşmelere rağmen herhangi bir sonuç alınamamıştır. Şirketler; yoğun olduklarını iddia ederek veya istenilen bilgilerin şirket özel bilgileri olduklarını ifade ederek ankete katılımda bulunmak istememişlerdir. Ancak kurumsallaşma, şeffaflaşmayı ve tüm menfaat sahiplerini ilgili konularda bilgilendirmeyi gerektirir. Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde oluşturulan yatırımcı ilişkileri birimlerinin temel varlık sebebi, tüm menfaat sahiplerine istedikleri takdirde; açık, anlaşılabilir ve güvenilir bilgiyi iletmeğidir. Bu şirketlerin, Kurumsal Yönetim İlkeleri kapsamındaki uygulamalara tam uyum sağlayamadıkları tespit edilmiştir. İç denetim birimi veya iç denetçisi olan şirketlerin 122 adedi, yukarıda bahsedilen şirketler ile aynı

sebeplerden dolayı anketi yapmayı kabul etmemiştir. Bu şirketlerin, kurumsal yönetimin temeli olan şeffaflık ilkesini yerine getirememelerinden dolayı kurumsal şekilde yönetilmedikleri ifade edilebilir. Kurumsal yönetilmeyen şirketlerin ise “Kurumsal Yönetim İlkeleri’ne” tam uyumundan söz edilemez.

Anket soruları, iç denetim faaliyetlerinin uygunluğunu ölçmeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. Sorularının analizi gerçekleştirilirken uygunluğu ölçülme kıstası olarak SPK, BDDK ve TTK’nın iç denetim ile ilgili yasal yaptırımları, yönetmelik ve yönergeleri göz önünde bulundurulmuştur. Ayrıca IIA’nın, iç denetim uygulamalarını standart bir yapıya sokmak, geliştirmek ve yönlendirmek amacı ile yayınlamış olduğu tavsiye niteliğindeki “Uluslararası İç Denetim Standartları ve Etik İlkeleri”, uygunluğun değerlendirilmesinde önemli bir kaynak olarak değerlendirilmiş ve kullanılmıştır.

Halka açık aile bağı olan şirketlerde iç denetimin uygunluğu, ilk etapta sorulan 72 sorunun genel ortalamaları üzerinden değerlendirilmiştir. Sonuçlar, tek tek veya ilişkili cevaplar üzerinde karşılaştırmalar yapılarak incelenmiştir. Sorulara verilen cevaplar, her soru için ayrı değerlendirildiğinde şirketlerin yarısından fazlası genel olarak sorulan kriterlere uygun davranmaktadır. Soruların genel ortalamaları üzerinden yapılan genel değerlendirmelerde tespit edilen önemli sorunlar ve çözüm önerileri aşağıda sıralanmaktadır;

➤ Meslek kuruluşu olan TİDE’ye üyeliğin ve Uluslararası İç Denetim Sertifikasına sahipliğin yeterli seviyelerde olmadığı tespit edilmiştir. Şirket yönetimlerinin de iç denetim personeli istihdamında böyle bir kriterinin bulunmaması, henüz şirketlerin de konuya yeterli özeni göstermediklerini ortaya koymaktadır. TİDE’nin yapması gerekenler ise CIA belgesi kullanımını arttırmak ve meslek mensuplarının TİDE’ye üyeliğini zorunlu hale getirecek yasal yaptırımlar oluşturulması için çalışmalar yürütmek olarak sıralanabilir.

➤ Araştırma kapsamında verilen cevapların genel ortalamasına bakıldığında, yasal mevzuata uyum seviyesinin yüksek olduğu belirtilmekle birlikte, iç kontrol faaliyetlerine yönelik bazı eksikliklerin bulunduğundan bahsetmek gerekmektedir. IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, SPK mevzuatı ve BDDK İç

Sistemler Yönetmeliği, iç kontrol prosedürlerinin revize edilmesi konusunda sistematik bir yaklaşım oluşturulmasının gerekliliğini vurgulamakta iken ankete katılan şirketlerin %61,11'inde böyle bir yaklaşımın bulunmadığı ve risk odaklı yaklaşımlardan uzak kalındığı görülmektedir. Şirketler genel olarak risk ortaya çıktıktan sonra veya riskli bir durumun oluşma olasılığı meydana geldiğinde harekete geçerek, iç kontrol prosedürlerini revize etmektedirler. İşletme iç denetim birimlerinin bu yaklaşımı bırakarak, sürekli ve riskleri önceden tespit edip, önlemeye yönelik bir yaklaşım benimsemeleri gerekmektedir. Kontrol ortamı, düzenli değerlendirilen risklere uygun olarak belirli aralıklarla revize edilmelidir.

➤ Anketi yanıtlayan şirketlerin %44,44'ünde, iç kontrol prosedürlerinin revizyonunun iç denetim biriminin kendisi tarafından yapılması IIA'nın "1100 Bağımsızlık ve Objektiflik Standardının 1130.A1" maddesine uygun hareket edilmediğini göstermekte ve bu da denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir. İç denetim biriminin kendisinin düzenlediği bir faaliyete, yine kendisinin denetleyerek güvence vermesi bağımsızlığı ve güvenilirliği olumsuz etkileyen bir faktördür. Bu prosedürler, ya prosedürlerin sahibi ilgili birim tarafından iç denetim biriminin tavsiyeleri doğrultusunda revize edilmeli ya da üst yönetim kademeleri tarafından bu işlemler gerçekleştirilmelidir.

➤ Bir diğer eksik kalınan nokta ise iç kontrol prosedürleri hakkında yeni işe alınan personelin yeteri kadar bilgilendirilmemesidir. Şirketlerin büyük çoğunluğu, yeni işe aldıkları personele bu konuda bilgilendirme yapmamaktadır. Bu uygulama; yeni işe alınan personelin, kontrol ortamını daha iyi anlamasını ve yaptığı işi, bilinçli ve uygun şekilde gerçekleştirmesini sağlamaya yönelik yürütülür. Bu sayede personelin hata oranı düşürülür, bilinçsiz ve yanlış uygulamaların ve suistimallerin önlenmesi sağlanır. Şirketlerin, bu ve bu tarz uygulamaları kullanması ve teşvik etmesi iç kontrol yapılarını güçlendirecek, yetkisiz işlemleri azaltacak ve suistimler üzerinde caydırıcı bir etki yaratacaktır. Araştırma sonuçları, işletmelerin bu konuda tedbirsiz davrandığını göstermektedir.

➤ Araştırma sonucunda elde edilen bir diğer önemli bulgu ise iç denetim yöneticilerinin %64,18'lik kısmının, Yeni TTK'nın iç denetim faaliyetlerinin uygunluğunu ve verimliliğini geliştirmediğini düşünmesidir. Yüz yüze yapılan anketlerde iç denetim yöneticileri bunun sebebini; zaten var olan uygulamaların

(SPK ve BDDK mevzuat, tebliğ ve yönetmeliklerinde) yasalaşması, iç denetim faaliyetlerini geliştirmeye yönelik ekstra bir düzenlemenin yapılmaması şeklinde ifade etmiştir.

➤ Araştırma kapsamında gerçekleştirilen incelemelerde şirketlerin önemli bir kısmında iç denetim departmanlarının, bilgisayar destekli denetim uygulamalarını kullanmada yeterli olmadığı tespit edilmiştir. Bilgisayar destekli denetim, denetim çalışmalarında zaman, maliyet, hız ve hatalı işlemlerin tümünün tespiti konusunda iç denetim birimlerine önemli avantajlar yaratan bir uygulamadır. Şirketlerde; bu denetim tekniklerinin uygulanması teşvik edilmeli, iç denetim yöneticileri bu konuda yönetimin desteğini istemeli ve bilinçlendirme çalışmaları yürütülmelidir.

➤ Anketi cevaplayan şirketlerin önemli bir kısmında, bir kalite güvence ve geliştirme programı bulunmamaktadır. Uluslararası İç Denetim Standartları, bunun kullanımını özellikle tavsiye etmektedir. Yapılan iç denetim faaliyetlerinin de belirli aralıklarla, bağımsızlığı sağlayabilecek şirket içi veya dışı uzmanlar tarafından denetlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu, birimin vereceği güvence hizmetinin ve tavsiyelerin kalitesini ve güvenilirliğini artırıcı bir unsurdur. Denetim birimlerinin de hata yapma riski bulunmaktadır. Bu sebeple, bu riskleri minimize etmek için kalite güvence ve geliştirme programları hazırlanmalı ve planlanmalıdır.

Genel ortalamalar yalnızca soru bazlı değerlendirme sonuçlarını yansıtmaktadır. Bu sebeple genel tablonun tam anlaşılabilmesine imkan tanımamaktadır. Soru bazında yapılan değerlendirmelerin yanı sıra, anketin temelini oluşturan zorunlu uyum gerektiren ve tavsiye niteliğindeki toplam 17 adet kriter, şirketlerin verdikleri cevaplar tek tek değerlendirilerek incelenmiş ve şirketlerin tümünün genel durumu ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Belirlenen 17 kritere, tam uyum sağlayabilen şirket bulunmamaktadır. Bunun yanında, birinci derece zorunlu uyum gerektiren; yasal düzenleme, mevzuat, yönetmelik ve tebliğlere uyum kriterlerine (9 adet) bile, şirketlerin ancak %4,48'i (3 adet firma) tam uyum göstermektedir. Bir diğer önemli sonuç ise tavsiye niteliğindeki ikinci derece uyum gerektiren kriterlere, şirketlerin tam uyum

gösterememesidir. Ankete katılan şirketlerin (67 adet) %91'i (61 adedi), belirlen zorunlu ve tavsiye niteliğindeki uyum kriterlerinin yarısından fazlasına uygun hareket etmekle birlikte, bazı kriterlerde uyumsuzluğun yüksek seviyelerde olduğu tespit edilmiştir. Bunlar;

➤ Şirketlerin yarısından fazlasında, Yeni TTK'da kurulmasının zorunlu hale getirildiği, riskin erken teşhisi komitesi yoktur. Halka açık şirketlerin tümünün bu komite ve sistemleri hızlı bir şekilde kurmaları gerekmektedir.

➤ Ankete katılan şirketlerin (67 adet) %35,82'sinde yönetim kurulu ve üst yönetime karşı uygunluk denetimi gerçekleştirilmemektedir. ACFE'nin iki yılda bir yayınlamış olduğu yolsuzluk inceleme raporlarında, en büyük kayıpların yönetim tarafından yapılan yolsuzluklardan kaynaklandığı tespit edilmiştir. Yapılan yolsuzluklar miktar olmasına rağmen verilen kayıplar yüksek meblağları içermektedir. Denetçilerin, TTK'nın da zorunlu tuttuğu bu düzenlemeye uymaları gerekmektedir.

➤ İç kontrol ortamı ve prosedürlerinde yapılan değişiklik ve revizyonlar, şirketlerin önemli bir kısmında (%70'den fazlasında) çalışanlara yazılı bildirim ve yazılı duyurular yolu ile iletilmemektedir. Bildirimlerin yazılı yapılması, bilginin çalışanlara ulaşması ve teyit açısından önemlidir. Mail veya diğer yöntemler kullanılarak yapılan bildirimlerde, değişikliğin çalışanlara ulaşmama ihtimali bulunmaktadır. Bu sebeple şirketlerin özellikle yazılı bildirim yapmalarının gerekliliğine vurgu yapmak gerekmektedir.

➤ Şirketlerin %70'inden fazlasında TİDE ve/veya IIA üyesi olan CIA belgeli bir denetçi bulunmamaktadır. Ayrıca TİDE ve/veya IIA'nın mesleki gelişimi sağlamaya yönelik eğitim etkinliklerine düzenli katılım söz konusu değildir. IIA ve Türkiye temsilcisi TİDE'nin kurulma amacı denetçilerin mesleki açıdan yönlendirilmesini sağlamak, denetim standartları oluşturmak ve standartları duruma uygun olarak revize etmektir. Ayrıca yapılan eğitimler yolu ile iç denetçilerin güncel uygulamaları takip etmesi sağlanır. İç denetim mesleği mensuplarının, özellikle bu meslek kuruluşuna üye olmaları ve güncel uygulamaları takip etmeleri sağlanmalı ve şirket yönetimlerinin bu konuda desteği alınmalıdır.

➤ Anketi yanıtlayan şirketlerin %88'den fazlasında, “iç denetim faaliyetlerinin en az 5 yılda bir bağımsız bir dış gözlemci tarafından değerlendirilmesi” kriterine uygun hareket edilmemektedir. Denetçinin de hata yapabileme olasılığı olduğu unutulmamalıdır. Bu sistemlerin kurulması konusunda denetçilere ve şirket yönetimlerine bilinçlendirme yapılmalıdır.

Bir iç denetim faaliyetinin uygunluğu ancak kriterlerin tümüne uyum ile sağlanabilir. Belirlenen kriterler ve hazırlanan anket soruları temelde, birbirine bağlı işlem ve uygulamaları içerir. Bu uygulamalardaki herhangi bir eksiklik, diğerlerini de olumsuz etkileyebildiğinden değerlendirme “kriterlere tam uyumun sağlanması” yönünde yapılmıştır. Anket sorularının temelini oluşturan ve zorunlu ve tavsiye niteliğindeki uygunluk kriterleri incelendiğinde, şirketlerin kriterlere tam ve eksiksiz şekilde uyum sağlayamadıkları görülmektedir. Bu sebeple, “Halka açık kurumsal aile şirketlerinde iç denetim faaliyetleri uygun bir şekilde yürütülmektedir.” hipotezi reddedilir. Ankete katılan şirketler, hedef kitlenin (iç denetim faaliyetleri denetim komitesi, iç denetim birimi veya iç denetçi tarafından yürütülen 250 şirket) %26,8'ini oluşturmaktadır. Ankete, denetim komitesi olan şirketlerden katılım sağlanamaması göz önüne alındığında anketi cevaplandıran şirketler (67 adet) iç denetim departmanı veya iç denetçisi olan şirketlerin (189 adet) %35,45'ini oluşturmaktadır. İç denetçisi veya iç denetim departmanı olan 122 firmanın anket sorularını şirket özel bilgisi olarak görüp yanıtlamak istememesi, yanıtlayan şirketlerin ise tam uyum sağlayamadıklarının saptanması, ülkemiz halka açık aile şirketlerinin bu konuda istenilen duyarlılığı göstermediklerini ifade etmektedir. Ancak, anketi cevaplayarak katılım sağlayan şirketlerin yarısından fazlasının, belirlenen 17 kriterin yarısından fazlasına uyum sağlamaları iç denetim faaliyetlerinin devam eden dönemlerde ve yıllarda istenilen tam uyum seviyesine gelebileceğine yönelik bir işaret olarak değerlendirilebilir.

Ülke ekonomilerinin temel birimi olan aile şirketlerinin sürdürülebilirliğinin sağlanabilmesi için öncelikle kurumsal olmaları ve kurumsal şekilde yönetilmeleri gerekmektedir. Kurumsal olmanın ve kurumsal yönetilmenin temelinde, şeffaflık ve hesap verebilirlik faktörleri bulunmaktadır. Ülkemiz halka açık aile şirketlerinin

büyük bir kısmının, anket sorularını şirket özel bilgisi olarak görmesi ve anketi yanıtlamak istememesi, bu şirketlerin halen dışa kapalı yapılarını sürdürdüklerini göstermektedir. Kurumsallaşma ve kurumsal yönetim, şeffaflaşmayı gerektirir. Şirketlerin şeffaflaşabilmesi için öncelikle bu yapıları yıkmaları gerekmektedir. Şirketlerin hesap verebilir ve dışa açık yapılar haline gelebilmesi için uygun denetim mekanizmaları geliştirmeleri gerekmektedir. Ancak araştırma sonuçları, ülkemiz halka açık aile şirketlerinin henüz bu yapıları oluşturamadıklarını göstermektedir.

Tüm dünya ülkelerinde, aile şirketlerinin sürdürülebilir yapılar haline gelebilmesi için kurumsallaşma ve kurumsal yönetim bilincinin yerleşmesi sağlanmalıdır. Bu konuda ülkelere, ilgili derneklere ve sivil toplum kuruluşlarına önemli görevler düşmektedir. Dünya genelinde pek çok ülke bu düzenlemeleri yasalaştırmıştır. Ülkemiz de özellikle Yeni TTK ile birlikte konu ile ilgili önemli atılımlarda bulunmuştur. Kurumsallaşma kavramının temelinde kurum olma, kurumun kendi kendisini yönetmesi ve kontrol etmesi bulunmaktadır. Kurum içi kontrol ve gözetimi sağlayacak departman / kişi, iç denetim birimi / iç denetçidir. Şirketlerin, bünyelerinde iç denetim birimleri oluşturmaları veya iç denetçi istihdam etmeleri önemle vurgulanmalıdır.

IIA ve IIA'nın Türkiye temsilcisi TİDE ise ülkemizde iç denetim mesleğinin gelişimini ve istenen standartlara ulaşmasını sağlamak için çalışmalarını arttırmalıdır. TİDE mesleki bir kuruluş olarak, TÜRMOB'un mali müşavirlere uyguladığı gibi, iç denetim sertifikasyonunu zorunlu hale getirmelidir. Bu, mesleğin gelişimi ve nitelikli denetçilerin yetiştirilmesi için önemlidir. Ayrıca araştırmaya katılan şirketlerin büyük çoğunluğunda, iç denetçi istihdamında, iç denetçi sertifikasının mevcudiyetine dikkat edilmemektedir. TİDE'nin şirketleri bilgilendirme amaçlı toplantı ve bilinçlendirme çalışmaları yapması önemle vurgulanmalıdır.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, Hasan, *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü Ve IMKB-100 Örneği*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi), 2007.

Acuner, Taner – Hasan Ayyıldız – Bünyamin Er – Nihan Aydın – İbrahim Al – Yeşim Atasoy, “Aile İşletmelerinde Başarılı Bir Devir Sürecinin Planlanması: NEXT Projesi”, Editör: Tamer Koçel, *5. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2012, s. 245 – 257.

Açıkgöz, Oğuz, *Türk Tekstil Sektöründe İç Denetim ve Bir Uygulama*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2007.

Ada, Nesrin – Arzu şengül – Burak apraz, “Atatürk Organize Sanayi Bölgesindeki Aile İşletmeleri ve Geleceklerini Planlamaya Gösterdikleri Yaklaşımlar”, *1. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2004, s. 255 – 263.

Adıgüzel, Can, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve Bir Örnek Uygulama*, (İstanbul Üniversitesi, İşletme İktisadı Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Tezsiz Yüksek Lisans Programı, Bitirme Projesi), İstanbul 2011.

Adiloğlu, Burcu, *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011.

Ağca, Veysel ve Duygu Kızıldağ, “Aile İşletmelerinde Nesiller Arasında Girişimcilik Özellikleri Farklılaşıyor mu?”, *4. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2010, s. 299 – 316.

Ağca, Veysel ve Tuğrul Kandemir, “Aile İşletmelerinde İç Girişimcilik Finansal Performans İlişkisi: Afyonkarahisar’ da Bir Araştırma”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: X, Sayı: 3, 2008, s. 209-230.

AICPA, The Auditor’s Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements, AU Section 322, SAS No. 65, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00322.pdf>, (E.T.: 18.09.2012).

Aile İşletmeleri ve Girişimcilik Uygulama ve Araştırma Merkezi (AGMER), “Kuruluş Yıllarına Göre Kıdemli İşletmeler”, *5. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 471-473.

Ak, Belma, “İç Denetimin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 2, 2004, s. 353 – 358.

Akatay, Ayten, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Anlayışındaki Değişimlerin Yönetimsel İşleyiş Etkileri”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(2), 2008, s. 97 – 112.

Akbıyık, Sedat, *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitabevi, Ankara 2005.

Akbulut, Hakan, “Küreselleşme ve Kurumsal Yönetim”, <http://www.mfa.gov.tr/kuresellesme-ve-kurumsal-yonetim.tr.mfa>, (E.T.: 12.01.2013).

Akdoğan, Asuman ve Selen Oflazer Mirap, “Aile İşletmelerinde Örgüt Kültürü: Büyük Ölçekli Aile İşletmeleri ile Küçük Ölçekli Aile İşletmelerinin Örgüt Kültürü Açısından Kıyaslanmasına Yönelik Olarak Kayseri’ de Bir Uygulama”, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 3 – 18.

Akdoğan, Asuman ve Selen Oflazer, “Aile İşletmelerinde Kurucunun Değerlerini Belirlemeye Yönelik Nitel Bir Araştırma: Kayseri Örneği”, *5. Aile*

İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2012, s. 3 – 18.

Akıngüç, Fahamettin, “İşletmelerde Aile Adının Sürdürülebilirliği”, 5. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2012, s. XXIII – XXVIII.

Akpınar, Yakup, “610 Nolu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 2, 2010, s. 174 – 200.

Akşit, Habibe, “Aile Şirketlerinde Etik Değerler ve Yönetimi”, 3. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2010, s. 105 – 118.

Aktan, Can Coşkun ve Deniz Börü, *Kurumsal Sosyal Sorumluluk, İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk*, İgiad Yayınları: 4, İstanbul 2007.

Akyel, Recai, “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 19, Sayı 3, 2010, s. 1 – 22.

Alacaklıoğlu, Haluk, *Kurumsal Yönetim ve Aile Şirketleri*, 1. Baskı, Kaizen Resital Yayıncılık, İstanbul 2009.

Alayoğlu, Nihat, *Aile Şirketlerinde Yönetim ve Kurumsallaşma*, MÜSİAD Yayınları: 42, İstanbul 2003.

Alkış, Hüseyin ve Volkan Temizkan, “İşletmelerin Kurumsallaşma Düzeylerinin Belirlenmesi: (Haddehaneler) Karabük Demir – Çelik Sektörü Örneği”, *Ekonomik Yaklaşım*, Cilt: 21, Sayı: 76, 2010, s. 73 – 92.

Alpman, Gökhan, “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ic%20Kontrol%20Sistemi%20Etkinlik%20Sa%C4%9Flamak.pdf>, (E.T.: 15.10.2012).

Alptürk, Ercan, *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008.

Altıntaş, Nergis Nalan, “Denetimde Hata ve Hile”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 2010, s. 151 – 161.

Andiç, Barbaros ve Sema İşler, “Bir Babaerkil Yöneticinin Devir - Teslim Töreni: Kral Lear”, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 43 – 60.

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO), *Türk Ticaret Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu*, Ankara 2011.

Anonim, “Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapan 6335 Sayılı Kanun’un Karşılaştırma Tablosu”, http://www.hamitakbulut.com.tr/FileUpload/ks93052/File/6102_sayili_yttk_ve_6335_sayili_kanunla_degisen_yttk_karsilastirmasi.pdf, (E.T.: 02.10.2012a).

Anonim, “İç Kontrolün Tarihçesi”, <http://www.denetci.gen.tr/tag/ic-denetim/>, (E.T.: 16.10.2012b).

Anonim, “Definition of Corporate Governance”, <http://www.businessdictionary.com/definition/corporate-governance.html>, (E.T.: 01.01.2013a).

Anonim, “Aile Şirketlerinin Gelişim Evreleri”, *Kıbrıs Gazetesi*, <http://www.kibrisgazetesi.com/print.php?news=108230>, (E.T.: 18.01.2013b).

Anonymous, “Definition of Institutionalization”, <http://www.businessdictionary.com/definition/institutionalization.html>, (E.T.: 01.01.2013).

Apaydın, Fahri, “Kurumsal Teori ve İşletmelerin Kurumsallaşması”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, Sivas 2009, s.1 – 22.

Ararat, Melsa ve B. Burçin Yurtoğlu, “Sermaye Piyasası Kurulu’nun ‘Kurumsal Yönetim’ Konulu Tebliği ile İlgili Genel Değerlendirme ve Yorum”, *Sabancı University Corporate Governance Forum of Turkey*, Working Paper Series CGFT-WP-2012.01, 2012.

ARGE, “Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma”, <http://www.arge.com/Hizmetlerimiz/Kurumsallasma/AileSirketlerindeKurumsallasma2/AileSirketlerindeKurumsallasma2.aspx>, (E. T. 13.06.2012).

Argüden, Yılmaz, *Kurumsal Sosyal Sorumluluk, İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk*, İgiad Yayınları: 4, İstanbul 2007.

Arca, Miral Sağlar, *Aile İşletmelerinin Sürdürülebilirliğinin Sağlanmasında Aile ve İşletmenin Rolü, Hatay’da Aile İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma*, (Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Hatay, 2007.

Arcıoğlu, M. Atilla – Arif Yıldız – Turan Paksoy, “Aile İşletmelerinde Sürekliliğin Ölçülmesi ve Devrin Değerlendirilmesine Yönelik Konya ve İstanbul’daki Aile İşletmeleri Üzerine Yapılan Bir Araştırma”, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 277 – 288.

Arslan, Ahmet, *Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Düzenlenen Kurumsal Yönetim*, TÜRMÖB Yayınları – 406, Ankara 2011.

Arslan, Elif Türkan, *Aile Şirketlerinde Profesyonel Yöneticinin İkilemleri*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Yüksek Lisans Tezi), Isparta 2006.

Arslan, İbrahim, “Basel Kriterleri ve Türk Bankacılık Sektörüne Etkileri”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 18, 2007, s. 49 – 66.

Aslan, İmran ve Orhan Çınar, “Bir Aile Şirketinin Kurumsallaşması: Yeniden Yapılandırma ve Varislerin Yönetime Hazırlanması Süreci”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, 2010, s. 89 – 97.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), “Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse”, 2010, http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/rtn-2010.pdf, (E.T: 30.08.2013).

Astrachan, Joseph H. – Sabine B. Klein – Kosmas X. Smyrnios, “The F-PEC Scale of Family Influence: A Proposal for Solving the Family Business Definition Problem”, *Family Business Review*, Vol: XV, No: 1, 2002, s. 45 – 58.

Ateş, Özgür, *Aile Şirketleri: Değişim ve Süreklilik*, 1. Baskı, Ankara Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 56, Ankara 2005.

Atılğan, Turan, “Tekstil Sektöründe Aile İşletmelerinden Kurumsallaşmaya Doğru Giden Süreç”, *Türkiye VI. Pamuk, Tekstil ve Konfeksiyon Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Editörler: Tijen ÖZÜDOĞRU ve Yakup Erdal ERTÜRK, Ankara 2003, s. 100 – 114.

Atlı, Hakan, *Aile Şirketlerinde Genç Neslin Kurumsallaşmaya Bakış Açısı Üzerine Bir Uygulama*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2007.

Aydemir, Burhan – Oya Aytemiz Seymen – Aslı D. A. Taşçı, “Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma Süreci ve Sektörel Bir Uygulama”, *1. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004, s. 604-615.

Aydın, Nurhan, *Aile Şirketleri ve Aile Şirketlerinin Yönetim ve Organizasyon Sorunları Eskişehir Aile Şirketlerinde Bir Uygulama*, (Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir 1984.

Aydınlık, Arzu Ülgen ve Ali Özgür Karagülle, “Tekstil (İplik) Sektöründeki Bir Aile İşletmesinin Kurumsallaşma Düzeyini Belirlemeye Yönelik Bir Uygulama”,

2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 58 – 63.

Aygün, Mehmet ve Süleyman İç, “Genel Müdürün Aynı Zamanda Yönetim Kurulu Üyesi Olması Firma Performansını Etkiler mi?”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 47, 2010, s. 192 – 201.

Aykaç, Özlem, “Avrupa Birliği Uyum Sürecinde İç Denetimin Değişen Dünyası ve Sigorta Sektöründeki Yeni Düzenlemeler”, *1. Ulusal Sigorta Sempozyumu Bildiri Kitabı*, İstanbul 2005, s. 453 – 475.

Aykan, Ebru, “Aile İşletmelerinin Çatışma Nedenleri ve Çatışma Yönetimi Stratejileri: Kayseri İlinde Bir Uygulama”, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 137 – 150.

Aytekin, Belgin, “Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetim”, 2009, <http://solarisdanismanlik.com/index.php/2012-07-07-14-09-18/2012-07-07-14-18-56/119-kurumsallasma-ve-kurumsal-yoenetim>, (E.T.: 12.01.2013).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), “10 Soruda Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı (Basel II)”, 2005, http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/125010_Soruda_Basel-II.pdf, (E.T.: 20.01.2013).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), *Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik*, Resmi Gazete Tarihi: 28.06.2012, Sayısı: 28337.

Baraz, Barış, “Aile İşletmelerinin Algılarıyla İnovasyon”, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 61 – 74.

Baraz, Barış, “Kıdemli Aile İşletmeleri: Bilgi ve Sermayenin Kökeni”, *5. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2012, s. 115 – 126.

Başar, Mehmet, “Finansal Sorunlar Çıkmazında KOBİ’ler ve Basel II Süreci”, *Basel II’ye Geçiş Öncesi KOBİ’lerde Genel Durum Değerlendirmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri Konferansı Bildiri Kitabı*, İzmir 2008, s. 58 – 67.

Başer, Gözde Gül ve Ferda Erdem, “Aile İşletmelerinin Sürekliliğini Etkileyen Aile ve İş Değerlerine Yönelik Bir Araştırma”, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 177 – 179.

Bayar, Doğan, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 44, Aralık, 2003, s. 47 – 62.

Bayer, Ertuğrul, “İşletmelerde Kurumsallaşmanın Sorunsal Haline Gelmesi ve Kurumsallaşamama Nedenlerinin Belirlenmesi”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 3, 2005, s. 125 – 142.

Bektaş, Çetin ve Mehmet Ali Köseoğlu, “Aile İşletmecilik Kültürünün Girişimcilik Eğilimine Etkileri ve Bir Alan Araştırması”, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl:9, Sayı:13, 2007, s. 297-317.

Bıçer, Ali Altuğ, *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006.

Bilecik Defterdarlığı, “Görev Tanımı Bilgi Formu”, <http://www.bilecikdefterdarligi.gov.tr/DUYURULAR/Duyuru%20Birimleri/MERKEZ%20B%C4%B0R%C4%B0MLER/PERSONEL%20M%C3%9CD%C3%9CRL%C3%9C%C4%9E%C3%9C/2012%20Duyurular/Ta%C5%9Fra%20G%C3%B6r%20Tan%C4%B1m.%C4%B1%20K%C4%B1lavu.%20duyurusu/G%C3%96REV%20TANIMI%20B%C4%B0LG%C4%B0%20NOTU.pdf>, (E.T.: 02.09.2012).

Bilgin, Naciye, *Aile Şirketleri Kurumsallaşma Eğilimleri: Ankara KOBİ Örneği*, (Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2007.

Boyner, Ümit, *Seminer Konuşması*, Aile Şirketleri Platformu 4. Semineri, Mersin 2011, <http://www.tusiad.org/bilgi-merkezi/basin-odasi/konusmalar>, (E.T. 01.03.2012).

Bozkurt, Mehmet, “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, *Dış Denetim*, Temmuz – Ağustos – Eylül Sayısı, 2010, s. 131 – 138.

Bozkurt, Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 2006.

Bozkurt, Öznur ve Hümeysra Taşcıoğlu, “Aile İşletmelerinde Kurumsallaşmanın Çatışma Sürecine Etkisi: Bir Vak’a İncelemesi”, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 377 – 386.

Büyükhelvacıgil, Mevlüt, *Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma ve Aile Anayasası*, İzmir 2010.

Cantürk, Sinem, “Bilgi Teknolojileri ve İş Süreçleri Denetimi”, <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/Haberler-ve-Etkinlikler/Documents/Fider-BT-S%C3%BCrec-Denetimi-Sunumu-7-Haziran-2012.pdf>, 2012, (E.T.: 17.10.2012).

Carsrud, Alan L., “Using Family Firms to Make Turkey More Competitive: An Entrepreneurial Strategy”, *2. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Bildiri Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 23 – 31.

Ceruz, Onur, “Basel 2 ve Risk Yönetimi”, <http://www.dinamikmobi.com.tr/Makale/66/basel-2-ve-risk-yonetimi>, (E.T.: 21.01.2013).

Ceyhan, İsmail Fatih, *İç Denetim ve Kurumsallaşma*, (Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale 2010.

Ciğerci, İsmail, *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, (Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar 2007.

Conner, Kathleen R., “A Historical Comparison of Resource-Based Theory and Five Schools of Thought Within Industrial Organization Economies: Do We Have A New Theory of the Firm?”, *Journal of Management*, 17(1), 1991, p. 121 – 154.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), “About Us”, <http://www.coso.org/aboutus.htm>, (E.T.: 23.03.2012).

Cömert, Nuran, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ttkicdenetimmurancomertmakale.pdf>, (E.T.: 03.10.2012).

Cumhuriyet Üniversitesi İç Denetim Birimi, “İç Denetim”, <http://www.cumhuriyet.edu.tr/icdenetimbirimi.php?Id=30>, (E.T.: 16.09.2012).

Çağlar, İrfan – Selçuk Kendirli – Hülya Çağırın, “Aile Kültürünün İşletme Kültürü Üzerindeki Etkisinin Çorum KOBİ’leri Açısından İncelenmesi”, *2. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 320 – 331.

Çakıcı, Ayşehan ve Burcu Şefika Özer, “Mersin’de Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Kurumsallaşma Göstergeleri Açısından İncelenmesi”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 18, 2007, s. 87 – 110.

Çakıcı, Ayşehan ve Burcu Şefika Özer, “Mersin’deki KOBİ Sahip ve Yöneticilerinin Gözüyle Kurumsallaşma Tanımı ve Kurumsallaşmanın Darboğazları”, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 1, 2008, s. 41 – 57.

Çakır, Tülin, “Kurumsal İtibar-Örgütsel Doku İlişkisine Kuramsal Yaklaşım-I: Paydaş Teorisi”, *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, Sayı: 37, 2009, s. 49 – 64.

Çalılıyurt, Kıymet Tunca – Cüneyt Agun – Ayşe Pamukçu, “Recent Development on Internal Auditing Legislation in Public Institutions of Turkey: A Hospital Case”, *7th European Academic Conference on Internal Auditing and Corporate Governance*, Cass Business School, London 2009, s. 1 – 24.

Çamköy, Ayşe Rana, *İşletmelerde Kurumsallaşma Çabalarının Aile İşletmelerinin Genel Özellikleri Üzerindeki Etkisi*, (Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Kütahya 2007.

Çavuş, Mustafa Fedai, “Aile İşletmelerinde Stratejik Yönetim”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, 2005, s. 152-166.

Çavuşoğlu, Mustafa ve Osman Duru, “İç Denetim”, *Siyasal Vakfı Bülteni*, Sayı: 20, 2007, s. 15 – 20.

Çelikten, Mustafa, “Neden İş Analizi Yapılmalı?”, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 18, 2005, s. 127 – 135.

Çetin, Canan – Mehmet Tikici - Bünyamin Akdemir – Hatice Ünal, “İş Doyumu İle Tükenmişlik Sendromu İlişkisinin Aile İşletmelerindeki Görünümüne İlişkin Bir Araştırma”, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 107 – 120.

Dabbağoğlu, Kadir, “Internal Control System”, *Journal of Qafqaz University*, Issue: 26, 2009, p. 109 – 115.

Darman, Güler Manisalı, *Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Yakınsamaya Hukuksal Düzenleme ve Piyasa Dinamiklerinin Etkisi*, (Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Doktora Tezi), Ankara 2009.

Darman, Güler Manisalı, “Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Kılavuzu E – Book Tanıtım Kataloğu”, http://www.cgscenter.org/doc/E-book_4.%20Bask%C4%B1_Tan%C4%B1t%C4%B1m_Katalogu.pdf, (E. T.: 04.04.2012a).

Darman, Güler Manisalı, “Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Sürecinden Kurumsal Yönetime Doğru El Kitabı”, <http://tr.scribd.com/doc/36031356/aile-sirketlerinde-kurumsallasma>, (E. T.: 31.12.2012b).

Dawson, Alexandra, “Human Capital in Family Businesses: Focusing on the Individual Level”, *Journal of Family Business Strategy*, Vol: 3, 2012, s. 3 – 11.

Deloitte ve Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD), “Aile Şirketleri İçin Adım Adım Kurumsal Yönetim”, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_cgs_AileSirketleriicinAdimAdimKY_250607.pdf, (E. T.: 04.04.2012).

Demir, Pelin, *Aile Şirketlerinde Örgütsel Vatandaşlık: Gaziantep Uygulaması*, (Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep 2007.

Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır, *KOBİ’lerde Finansal Raporlama KOBİ TFRS Kapsamında Açıklamalı ve Uygulamalı*, TÜRMOB Yayınları, İstanbul 2012.

Demircan, Aslan Savaş, *Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri*, (Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne 2007.

Denison, Daniel – Lief Colleen – John L. Ward, “Culture in Family-Owned Enterprises: Recognizing and Leveraging Unique Strengths”, *Family Business Review*, Vol: XVII, No: 1, 2004, s. 61 – 70.

Diñçer, Banu, “Kurumsal Yönetimin Farklı Teoriler Yoluyla Değerlendirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 36, 2013, s. 15 – 26.

Doğmuş, M. Didem, *Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi*, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2, Ankara 2010.

Duh, Mojca, “Family Enterprises as an Important Factor of Economic Development: The Case of Slovenia”, *Journal of Enterprising Culture*, Vol. 11, No. 2, 2003, p. 111-130.

Duh, Mojca, “Family Businesses: The Extensiveness of Succession Problems and Possible Solutions”, *Business, Management and Economics, Entrepreneurship - Gender, Geographies and Social Context*, Chapter 13, Book Edited by Thierry Burger-Helmchen, 2012, p. 209 – 234.

Duh, Mojca ve Polona Tominc, “Importance, Characteristics and Future of Family Enterprises”, *Slovenian Entrepreneurship Observatory 2004*, 2. Part, Institute for Entrepreneurship and Small Business Management, Faculty of Economics and Business Maribor, University of Maribor, Maribor 2005, p. 19 – 31.

Durmuş, Cem Niyazi ve Oktay Taş, *Denetim SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında*, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul 2008.

Dyer, W. Gibb, “Integrating Professional Management into a Family Owned Business”, *Family Business Review*, Vol. II, No. 3, 1989, s. 221 – 235.

Dyer, W. Gibb Jr. ve S. Panicheva Mortensen, “Entrepreneurship and Family Business in a Hostile Environment: The Case of Lithuania”, *Family Business Review*, Vol. 18, No. 3, 2005, p. 247 – 259.

ECIIA, *Avrupa'da İç Denetim*, Konum Raporu, Türkçeye Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Brüksel 2005.

Ege, İlhan, “Aile İşletmelerinde Etik ve Kültürel Değerlerin Kurumsal Yönetişimin Gelişmesindeki Yeri ve Kayseri Hacırlı İşadamları Üzerine Bir

Uygulama”, 3. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 231 – 248.

Eisenhardt, Kathleen, “Agency Theory: An Assessment and Review”, *Academy of Management Review*, 14(1), 1989, p. 57-74.

Ekinci, Mehmet Behzat, *Türkiye’ de KOBİ’lerin Kurumsal Gelişimi ve Finansal Sorunları*, 1. Baskı, Erkam Matbaası, İstanbul 2003.

Elitaş, Cemal ve Yaşar Özdemir, “Bankalarda İç Kontrol Sistemi”, *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, 2006, s. 143 – 154.

Eliuz, Ayşenur, *Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etkin Bir İç Denetim İçin Denetim Komitesinin Rolü ve IMKB-100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, (Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Kütahya 2007.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), *Doğal Gaz Piyasasında Yapılacak Denetimler ile Ön Araştırma ve Soruşturmalarda Takip Edilecek Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*, 28/01/2003a tarihli ve 25007 sayılı Resmi Gazete.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), *Elektrik Piyasasında Yapılacak Denetimler ile Ön Araştırma ve Soruşturmalarda Takip Edilecek Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*, 28/01/2003b tarihli ve 25007 sayılı Resmi Gazete.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), *Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik*, 03 Ekim 2003 tarihli ve 25248 sayılı Resmi Gazete, Revizyon Tarihi: 04.06.2011.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), *Petrol Piyasasında Yapılacak Denetimler ile Ön Araştırma ve Soruşturmalarda Takip Edilecek Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*, 06/01/2005 Tarihli ve 25692 Sayılı Resmi Gazete, Revizyon Tarihi: 22.02.2012a.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), “EPDK Hakkında”, <http://www.epdk.gov.tr/index.php/epdk-hakkinda>, (E.T.: 02.09.2012b).

Erdoğan, Melih, *Denetim- Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

Erdoğan, Yasin, *Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve Bilgi Teknolojilerinin Rolü: Kırıkkale İlinde Bir Uygulama*, (Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Kütahya 2007.

Erkan, Mehmet, *Türk Ticaret Kanunu'nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012.

Erkan, Mehmet – Mehtap Karakoç – Serkan Özdemir, “İç Denetim ve COSO ERM Yaklaşımı”, *2. Ulusal Kurumsal Yönetim Yolsuzluk Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı*, İstanbul 2010.

Ersun, Cengiz, “Sunuş”, *Kurumsallaşma ve Kriz Yönetimi Semineri Seminer Kitabı*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010 – 28, İstanbul 2010, s. 5 – 6.

Erzi, Handan, *Sarbanes Oxley Yasasının Yolsuzluk Vakalarının Ortaya Çıkarılmasındaki Rolü: Yasa Öncesi ve Sonrasında Yaşanan Şirket Yolsuzluk Vakaları Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme*, (Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Hatay 2010.

Eski, Emrah, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Sisteminin Avrupa Birliğindeki İç Denetim Sistemiyle Uyum Süreci*, (Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2006.

Eşkazan, Ali Rıza, “Denetim Komiteleri ve İç Denetim”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 7, 2003, s. 30 – 35.

Fındıkçı, İlhami, “Family Firm in Turkey: The Struggle for Change”, *Family Business*, Winter, 2005, p. 11 – 13.

Fındıkçı, İlhami, *Aile Şirketleri*, 3. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 2008.

Genç, Kurtuluş Yılmaz ve Yahya Deryal, “Orta ve Doğu Karadeniz’de Aile İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon Sorunlarına İlişkin Bir Araştırma”, 2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 399 – 410.

Genç, Nurullah ve Fatih Karcıoğlu, “Aile İşletmelerinin Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri – Bir Uygulama”, 1. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004, s. 20 – 32.

Genç, Nurullah – Sertan Kocasaraç – Müslüm Doğan, “Aile İşletmelerinin Kurumsallaşma Düzeyini Tespite Yönelik Bir Envanter Önerisi”, 3. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 367 – 376.

Göçen, Ceren Ayça, “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, 2010, s. 107 – 132.

Göker, Anıl Z. ve Tengiz Üçok, “Aile İşletmeleri ve Karar Verme Süreci, Köklü Aile İşletmelerinde Bir Uygulama”, 2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 45 – 57.

Göksel, Aykut ve Belgin Aydınant, “İşletmelerde Kuşaklararası Yönetim Değişim Sürecinde Önceki Kuşağın Gösterdiği Davranış Modelleri ve Bu Davranış Modellerinin Takipçinin Cinsiyetine Göre Farklılaşmasının Niteliksel Analizi”, 5. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2012, s. 45 – 70.

Grossman, Sanford J. ve Oliver D. Hart, “Takeover Bids, The Free-Rider Problem, and the Theory of the Corporation”, *The Bell Journal of Economics*, Vol. 11, No. 1, 1980, p. 42 – 64.

Güler, Ender ve Ali Akgün, “Aile İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Etkinliği; Konya’da Faaliyet Gösteren Aile İşletmeleri Üzerine Yapılmış Bir Araştırma”, 4. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2010, s. 69 – 83.

Güller, Seçkin, *Aile Şirketlerinin Kurumsallaşmasında Devir Planlamasının Rolü ve Bir Araştırma*, (İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2010.

Gümüştekin, Gülten Eren ve Ebru Adsan, “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma”, 2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 219 – 235.

Günay, Süleyman Gökhan, “The Impact of Recent Economic Crisis on the Capital Structure of Turkish Corporations and the Test of Static Trade-off Theory: Implications for Corporate Governance System”, VI. *International Conference in Economics*, Economic Research Center / METU, Ankara 2002, s. 1-21.

Günay, Süleyman Gökhan, *Corporate Governance Theory: A Comparative Analysis Of Stockholder & Stakeholder Governance Models*, iUniverse, New York 2008.

Günbey, Ahmet, *Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*, (Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Kütahya 2008.

Günel, Rıdvan, *Aile İşletmelerinde Yönetimin Bir Sonraki Kuşağa Devrinde Karşılaşılan Sorunların Tespitine ve Bu Sorunların Çözümüne İlişkin Bir Araştırma*, (Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Adana 2005.

Güner, A. Fatih, “Finansal Raporlamada Uluslararası Düzenlemeler, Basel II Kriterleri ve Aile İşletmeleri Üzerine Etkileri”, 2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre*

Bildiri Kitabı, Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 427 – 433.

Güneş, Şule ve Suat Teker, “Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 11 (1), 2010, s. 64-76.

Güngör, Bihter Ak, “Aile İşletmelerinin Kurumsallaşmasında Gelecek Nesillerin Eğitiminin Rolü”, 3. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 91 – 100.

Güngör, Feridun, “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler – II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 124, 2003.

Günver, Bahar Akıngüç, *Aile İşletmelerinin Yapısı ve Geleceği Türk İşletmelerinin Gelecek Kuşak Yöneticilerinin Önemli Özelliklerini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları – 18, İstanbul 2002.

Günver, Bahar Akıngüç, “Aile İşletmelerinin Geleceği”, 1. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004, s. 169 – 177.

Günver, Bahar Akıngüç, “Aile İşletmeleri ve Gelecek Kuşak Aile Bireylerinin Eğitimi”, 2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 89 – 95.

Günver, Bahar Akıngüç, “Aile İşletmelerinde Devretme”, Editör: Tamer Koçel, 4. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2010, s. 379 – 395.

Gürbüz, Osman, “Kurumsal Yönetim, Ülkemizdeki Düzeylerine İlişkin Değerlendirmeler”, 1. *Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İstanbul 2006, s. 45 – 54.

Güredin, Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 11. Baskı, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul 2007.

Gürkan, İsmail Hakkı, *Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma ile Aile Şirketlerinin Avantajlarına, Dezavantajlarına ve Yaşanan Çatışmalara İlişkin Örnek Olay Çalışması*, (Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2007.

Haftacı, Vasfı, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul 2007.

Handler, Wendy C., "Succession in Family Business: A Review of the Research", *Family Business Review*, 7(2), 1994, s. 133-157.

Hill, Charles W.L. and Thomas M. Jones, "Stakeholder-Agency Theory", *Journal of Management Studies*, 29(2), 1992, p. 131 – 154.

<http://borsaistanbul.com>

<http://www.ecgi.org/wp/index.php>

<http://www.spk.gov.tr>

<http://www.tide.org.tr/>

IFAC, *International Standarts on Auditing (ISA)*, ISA 610 Considering the Work of Internal Audit, <http://www.ifac.org/auditing-assurance>, (E. T.: 18.09.2012).

International Finance Corporation, "Corporate Governance: The Foundation For Corporate Citizenship and Sustainable Businesses", 2009, http://www.unglobalcompact.org/docs/issues_doc/Corporate_Governance/Corporate_Governance_IFC_UNGC.pdf, (E.T.: 12.01.2013).

INTOSAI Professional Standards Committee, *Internal Audit Independence in the Public Sector*, INTOSAI GOV 9140, [http://www.issai.org/media\(801,1033\)/INTOSAI_GOV_9140_E.pdf](http://www.issai.org/media(801,1033)/INTOSAI_GOV_9140_E.pdf), (E. T.: 18.09.2012).

İbiş, Cemal, “Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği”, *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, İstanbul 2002, s. 132 – 148.

İbiş, Cemal ve Özgür Çatıkkaş, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85, 2012, s. 95 – 121.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, 12.07.2006 tarihli ve 26226 sayılı Resmi Gazete, <http://icdenetim.cu.edu.tr/belgeler/MEVZUAT/IDCalismaUsul.pdf>, (E.T.: 02.10.2012).

İlter, H. Melih, *Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma ve KOBİ'lerin Yönetim Sorunları*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2001-19, İstanbul 2001.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM), “130 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu”, <http://www.vergimevzuati.org/yenittk.pdf>, (E.T.: 29.12. 2012).

İstanbul Ticaret Odası (İTO), “Soru ve Cevaplar”, *Kurumsallaşma ve Kriz Yönetimi Semineri Seminer Kitabı*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010 – 28, İstanbul 2010, s. 44 – 61.

İstanbul Ticaret Odası (İTO), *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme ve Ticaret Şirketleri'ne Getirilen Yenilikler*, Yayın no: 2012-5, İstanbul 2012.

İşeri, Müge ve Nazan Çağlar, “1998-2002 Döneminde İMKB Tekstil Sektöründeki Aile Şirketlerinde Performans Belirleyicileri”, *1. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004, s. 140 – 147.

İyişleroğlu, Salih Cem, *Aile Şirketleri: Adana ve Çevresinde Faaliyet Gösteren Aile Şirketlerinde Nepotizm Uygulamasının Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, (Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Adana 2006.

Jensen, Michael and William Meckling, “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure”, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 1976, p. 1-77.

Kalkan, Veli Denizhan, “Aile İşletmelerinde Süreklilik Yönetimi”, *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 30, No: 1, 2006, s. 71-87.

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), “Halka Açık Şirketlerin Listesi”, <http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler.aspx>, (E.T.: 26.02.2013).

Kaptan, Banu Evliyazade ve Cenk Kaptan, “Evliyazade Müessesesi”, *5. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2012, s. 109 – 114.

Karabınar, Selahattin ve Recep Öktem, “Basel-II Süreci ve Türkiye Muhasebe İkliminde Şeffaflık ve Kamuya bilgi Açıklama Kültürü”, *Basel II'ye Geçiş Öncesi Kobilerde Genel Durum Değerlendirmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri Bildiriler Kitabı*, İzmir 2008, s. 79 – 89.

Karabıyık, Hilal, *Türkiye’de Firma Büyüklüğü ve Sahiplik Yapısını Etkileyen Sektöre Özgü Firma Belirleyicilerinin Analizi: İMKB’de Sektörel Karşılaştırma*, (Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Finansman ABD., Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2011.

Karcıoğlu, Reşat ve Ramazan Yanık, “Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 4, 2010, s. 229 – 241.

Karpuzoğlu, Ebru, *Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma*, Hayat Yayınları, İstanbul 2002.

Karpuzoğlu, Ebru, *Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma*, 2. Baskı, Hayat Yayınları, İstanbul 2003.

Karpuzoğlu, Ebru, “Gelecek İçin Aile Anayasası”, *1. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kùltür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004, s. 159 – 168.

Karpuzoğlu, Ebru, *Kurumsal Yönetişimde Yönetim Kurulu*, Hayat Yayın Grubu, İstanbul 2010.

Karpuzoğlu, Ebru, “Aile Şirketi Nedir? Temel Özellikleri Nelerdir?”, http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020603/483, (E. T. 03.03.2012).

Kayalar, Murat ve Nezih Metin Özmutaf, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Yönetişim Kùltürü Bağlamında Etkileşim”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakùltesi Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 2, 2007, s. 107 – 119.

Kepekçi, Celal, *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, Avcıol Basım Yayım, İstanbul 2004.

Kıran, Cihan, *Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Sendromu ve İstanbul İOSB’ deki Aile Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Toplam Kalite Yönetimi ABD., Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2007.

Kırım, Arman, *Aile Şirketlerinin Yönetimi*, 4. Baskı, Sistem Yayıncılık, İzmir 2007.

Kıracı, Murat ve İbrahim Alkara, “Aile İşletmelerinde Kurumsallaşmaya Verilen Önem ve Turizm Sektöründeki Konaklama İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma: Alanya – Eskişehir Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakùltesi Dergisi*, Cilt: XI, Sayı: I, 2009, s. 167 – 197.

Kleiman, Jerry I. ve Phillip Colon, “Seven Characteristics of Successful Family – Owned Business”, 2011, <http://drphilcolon.com/Articles/Successful%20FOB.htm>, (E.T. 15.06.2012).

Koçel, Tamer, *İşletme Yöneticiliği*, 11. Basım, İstanbul 2007.

Köse, Mehmet, *Aile Şirketlerinde İnsan Kaynakları Yönetimi*, (Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2010.

Kurnaz, Niyazi ve Tansel Çetinoğlu, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, 1. Basım, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2010.

Kurt, Benan, *Örgüt Kültürünün Aile Şirketlerinin Kurumsallaşmasında Rolü*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2009.

Kurt, Ganite ve Pınar Okan, “Basel II Kapsamında Kobi’lerin İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetimin Etkinliğinin Sağlanmasına Yönelik Öneriler”, *Basel II’ye Geçiş Öncesi Kobilerde Genel Durum Değerlendirmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri Bildiriler Kitabı*, İzmir 2008, s. 148 – 156.

Kurtoğlu, Çelik, “Aile Şirketleri ve Kurumsal Yönetim”, *2. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 161.

Kurtsan, Deniz, “Birinci Nesil Kurar, İkinci Nesil Büyütür, Üçüncü Nesil Batırır!”, *2. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 174 – 177.

Kurumsal Yönetim Derneği ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Yayın no. KYD-Y/2005-01-01, 2004.

Levinthal, Daniel and Jeniffer Myatt, “Co-evolution of Capabilities and Industry: The Evolution of Mutual Fund Processing”, *Strategic Management Journal*, Vol. 15, 1994, p. 45-62.

Lin, Shu-hui ve Shing-yang Hu, “A Family Member or Professional Management? The Choice of a CEO and Its Impact on Performance”, *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 15, No. 6, 2007, s. 1348 – 1362.

Lucky, Esuh Ossai-Igwe – Mohd Sobri Minai – Adebayo Olusegun Isaiah, “A Conceptual Framework of Family Business Succession: Bane of Family Business Continuity”, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 2, No. 18, 2011, s. 106 – 114.

Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol Dairesi, *İç Kontrol Kavramlar Sözlüğü*, <http://www.sgb.gov.tr/Kontrol%20Standartlar/Dok%20BCmanlar/%20C3%87eviriler/%20C4%B0%20C3%A7%20Kontrol%20Kavramlar%20C4%B1%20S%20C3%B6zl%20C3%BC%20C4%9F%20C3%BC-INTOSAI.pdf>, (E.T.: 16.10.2012).

Mandl, Irena, *Overview of Family Business Relevant Issues*, Final Report, Austrian Institute for SME Research, Vienna 2008, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/craft/family_business/doc/familybusiness_study_en.pdf, (E.T.: 29.07.2013).

Memiş, Mehmet Ünsal, “Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 85, 2008, s. 75 – 92.

Menteşe, Ahmet, *Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi*, Derin Yayınları, İstanbul 2009.

Meşe, Bahri, *Aile Şirketlerinin Kurumsallaşması*, (Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Gebze 2005.

Meydan, Cem Harun, “Kaynak Bağımlılığı, İşlem Maliyetleri, Örgütsel Ağ ve Yeni-Kurumsal Kuram İle Örgütlerin İttifak Oluşturma Sebepleri Üzerine Bir İnceleme”, *Kara Harp Okulu Savunma Bilimleri Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 2, 2010, s. 17 – 40.

Müjdeci, Mahfuz, *Bankacılıkta İç Denetim Sistemi ve Etkinliği*, (Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye- Ekonomi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi), Diyarbakır 2005.

Nas, Adnan, “Aile Şirketi Nedir?”, <http://www.pwc.com/tr/tr/ailesirketleri/index.jhtml>, (E.T. 02.02.2012).

National Commission on Fraudulent Financial Reporting, *Report Of The National Commission On Fraudulent Financial Reporting*, 1987.

Nayır, Cengiz, “Seminer Konuşması”, *Kurumsallaşma ve Kriz Yönetimi Semineri Seminer Kitabı*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010 – 28, İstanbul 2010, s. 17 – 32.

Ocaklı, Mete, *Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2010.

OECD, *OECD Principles of Corporate Governance*, Paris 2004.

Ofluoğlu, Simya Uğur, *Aile Şirketlerinin Yönetişim Yapısı*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006.

O’Hara, William T. and Peter Mandel, “The World’s Oldest Family Companies”, *Family Business Magazine*, <http://www.familybusinessmagazine.com/oldworld.html>, (E. T. 23.04.2012).

Ok, Selçuk Tayfun, “Seminer Konuşması”, *Kurumsallaşma ve Kriz Yönetimi Semineri Seminer Kitabı*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010 – 28, İstanbul 2010, s. 7 – 13.

Ömürbek, Vesile ve Sevil Özge Altay, “Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 1, 2011, s.379-402.

Önder, Türkan, “Amerika’da Yatırımcılar Nasıl Korunmaktadır? Bağımsız Denetimde Bağımsızlık İlkesinin SEC (Securities and Exchange Commission) ve

SPK Açısından İncelenmesi”, *V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO Yayınları: 32, İstanbul 2001.

Özalp, Ş., *Küçük İşletmeler*, Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, Eskişehir 1971.

Özbek, Çetin, *İç Denetim – Kurumsal Yönetim – Risk Yönetimi – İç Kontrol Cilt: 1*, 1. Baskı, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 3, İstanbul 2012.

Özdemir, Sadi, *Aile Şirketlerini Büyüten Yeni Nesiller: Oğlum Sağolsun*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul 2011.

Özdeniz, Mehmet, “Aile Şirketlerinin Üyelerini, Ana Hissedarlarını Kurumsallaşma Adına Düşündürecek Fikirler”, <http://www.yenittk.com/tr/guncel-perspektif-danisman-perspektifi-mehmet-ozdeniz-aile-sirketlerinin-uyelerini-ana-hissedarlarini-kurumsallasma-adina-dusundurecek-fikirler.html>, (E.T.: 12.01.2013).

Özdil, Filiz Susar ve Mustafa Kara, “Bir Örnek Olay İncelemesi: Üç Kuşaktır Yaşatılan Bir Aile İşletmesi: Üç Yıldız Şekerleme”, *4. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Bildiri Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2010, s. 3 – 10.

Özdilek, Hüseyin, “Aile İşletmelerinde Profesyonelliğe Geçiş ve Profesyonel Yöneticilik”, *4. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2010, s. 403 – 407.

Özhan, Salih, *Aile Şirketleri Yönetiminde Kültürün Çarpan Etkisi*, (Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006.

Özkan, Serdar ve Ece Erdener Acar, “Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, 2010, s. 49 – 86.

Özkaya, Meltem Onay ve Canan Muter Şengül, “Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma ve İkinci Kuşağın ‘Kurumsallaşma’ Konusuna Bakış Açısı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 21, Sayı: 1, 2006, s. 109 – 126.

Özkul, Levent, *ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes – Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, İstanbul 2003.

Özler, Derya E. ve Meltem D. Şahin, “Yaklaşık Yarım Asırlık Geçmiş Sahip Aile İşletmelerinde Öne Çıkan Karakteristikler: Kütahya’da Bir Araştırma”, *4. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Prof. Dr. Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2010, s. 41 – 52.

Özler, Hayrettin – Derya Ergun Özler – Gülten Eren Gümüştekin, “Aile İşletmelerinde Nepotizmin Gelişim Evreleri ve Kurumsallaşma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 17, 2007, s. 437 – 450.

Öztürk, Mesude Canan – Ömer Torlak – Nuray Tokgöz – Mine Ayman – Ebru Özgen, *Kurumsal Sosyal Sorumluluk*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Yayın No: 1973, Eskişehir 2013.

Özuysal, Hacı Devrim, *Aile Şirketlerinin Kurumsallaşmasında Aile Anayasasının Önemi*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006.

Papatya, Gürcan ve Nurhan Papatya, “Türk Aile İşletmelerinin Geleceğe Hazırlanmasına İlişkin Önermelerin Değerlendirilmesi ve Bir Faaliyet Portföy Çalışması”, *1. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004, s. 618 – 630.

Pazarcık, Orhan, “Aile İşletmelerinin Tanımı, Kurumsallaşması ve Yönetişi”, *1. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004, s. 33 – 41.

Pitelis, Christos and Michael Wahl, “Edith Penrose: Pioneer of Stakeholder Theory”, *Long Range Planning*, Vol: 31, No: 2, 1998, p. 252 – 261.

Polat, Gürkan, *Hisse Senetleri Borsaya Kote Edilmiş Şirketlerde Kurumsal Yönetim Kapsamında Bağımsız Denetim*, (Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Sermaye Piyasası ve Borsa ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006.

PWC (PriceWaterhouseCoopers), “Sarbanes – Oxley Yasasına Uyum”, <http://www.pwc.com.tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>, (E.T.: 23.11.2012a).

PWC (PriceWaterhouseCoopers), “PWC Küresel Aile Şirketleri Araştırması 2012 Türkiye Sonuçları”, 2012b, <http://taider.org.tr/assets/images/content2/pwc-kur-esel-aile-arastirmasi-2012-turkiye-sonuclari-kasim-2012-fce8c.pdf>, (E.T.: 29.02.2013).

Rahim, M. Afzalur, “Toward A Theory Of Managing Organizational Conflict”, *The International Journal of Conflict Management*, Vol. 13, No. 3, 2002, p. 206-235.

Saltık, Nihal, “İç Kontrol Standartları”, *Bütçe Dünyası*, Cilt: 2, Sayı: 26, 2007, s. 58 – 69.

Sarsenova, Kuralay, “Aile Şirketlerinde Yönetim ve Mentorluk”, 2008, <http://tr.scribd.com/doc/31369954/10/Aile-%C5%9Eirketlerinin-Geli%C5%9Fim-Ev-releri>, (E.T.: 18.01.2013).

Sebilcioğlu, Fikret – Burak Koçer - Anıl Erkan – Tanyer Sönmezer – Güray Karacar – Tayfun Zaman – Emre Erdoğan, *Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Aile Şirketleri Yönetim Rehberi*, 1. Baskı, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları, İstanbul 2010.

Selimoğlu, Seval Kardeş, “Relationship Between Corporate Governance and Enterprise Risk Management”, *4rd International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility*, Antalya 2012, s. 60 – 61.

Selimoğlu, Seval Kardeş – Mehmet Özbirecikli – Şaban Uzay - Ganite Kurt – Ali Alagöz – Serap Yanık, *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, İstanbul 2011.

Selznick, Philip, “Institutionalism; Old and New”, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, No. 2, 1996, p. 270 – 277.

Semerci, Bengi, “Miras: Öncesi, Hayal Kırıklıkları ve Sonrası. Çözümü Var Mı?”, 3. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 89 – 90.

Semerciöz, Fatih ve Evren Ayrancı, “Aile İşletmelerinde, Ailenin İşletme Üzerindeki Etkisi ve Yöneticinin Finansal Performans Tatmini ile İlişkisi”, 3. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 161 – 176.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), *Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ*, 14.07.2003a Tarih ve 25168 Sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, 2003b.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, 2005.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Seri: X, No: 22, 26196 sayılı Resmi Gazete, Tarih:12.06.2006.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), *Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ*, Seri: IV, No: 56, 28158 sayılı Resmi Gazete, Tarih: 30.12.2011.

Sevinç, İsmail, “Büyüme Sürecindeki Aile İşletmelerinin Karşılaşabilecekleri Sorunlar: Konya’da Faaliyet Gösteren Aile İşletmelerinde Bir Uygulama”, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 19, Sayı: 2, 2005, s. 315 – 331.

Soylu, Remzi, “Ülkemiz Aile Şirketlerinin Yapısı”, 2003, http://www.alomaliye.com/remzi_soylu_aile_sirket_1.htm, (E.T.: 10.01.2013).

Sönmez, Asuman ve Andaç Toksoy, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği”, *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, Sayı: 92, 2011, s. 51 – 90.

Sönmez, Yılmaz, *Ben Aile Şirketi*, Hayat Yayın Gurubu, İstanbul 2010.

Stavrou, Eleni T. – Tonia Kleanthous – Tassos Anastasiou, “Leadership Personality and Firm Culture During Hereditary Transitions in Family Firms: Model Development and Empirical Investigation”, *Journal of Small Business Management*, 43(2), 2005, p. 187 – 206.

Sungurtekin, Pınar, *Aile Şirketlerinin Kurumsallaşma Süreci ve Bir Uygulama Örneği*, (Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD. Yüksek Lisans Tezi), Bursa 2008.

Süer, Ayça Zeynep, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, *Analiz Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 14, 2005, s. 1 – 14.

Sümer, Ebru, *Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları*, (Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi), Ankara 2010.

Sümer, Murat, “İş Analizi Nedir, Ne Zaman ve Neden Yapılmalıdır?”, 2012, <http://www.iksgk.com/2012/03/is-analizi-nedir-ne-zaman-ve-neden.html>, (E.T.: 02.09.2012),.

Şahin, Elif Ayşe, *Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD., Yüksek Lisans Tezi), Isparta 2007.

Şengür, Evren Dilek, *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama*, (İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2005.

Şensoy, Serap, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006.

Tacirler Yatırım, “İMKB Gelişen İşletmeler Piyasası Nedir?”, <http://www.tacirler.com.tr/Hizmetler/GİP.aspx>, (E.T.: 25.04.2013).

Tanç, Ahmet, *Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama*, (Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Doktora Tezi), Kayseri 2009.

Tanç, Ahmet ve Şükran Güngör Tanç, “Kurumsal Sürdürülebilir Performansın Sağlanmasında Kurumsal Yönetimin Rolü”, *1. Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı Bildiri Kitabı*, Edirne 2009, s. 49 – 62.

Tatoğlu, Ekrem – Veysel Kula – Keith W. Glaister, “Succession Planning in Family – Owned Businesses Evidence from Turkey”, *International Small Business Journal*, Vol. 26, No. 2, 2008, p. 155–180.

T.C. Maliye Bakanlığı, “İç Kontrolün Tarihçesi”, <http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%C3%BCn%20Tarih%C3%A7esi.pdf>, (E. T.: 16.09.2012).

Tetik, Nevzat ve Osman Uluyol, *Aile Şirketlerinin Yapısal Sorunları Malatya Sanayi Şirketleri Uygulaması*, 1. Baskı, Nobel Basımevi, Ankara 2005.

The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*, First Edition, 1992.

The Economist Intelligence Unit, “Corporate Governance: The New Strategic Imperative”, 2002, http://www.enterprise-architecture.info/Images/Documents/Corp_governance_newstrat.pdf, (E.T.: 10.06.2012).

The IIA Research Foundation ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki Değişikliklerle)*, Ankara 2008.

The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, *Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code*, 1999, www.icaew.co.uk/internalcontrol, (E.T.: 01.01.2013).

The Institute of Internal Auditors (IIA), “About the IIA”, <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>, (E.T.: 01.02.2012a).

The Institute of Internal Auditors (IIA), “International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards)”, <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>, (E.T.: 04.04.2012b).

The Institute of Internal Auditors (IIA), “Definition of Internal Auditing”, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, (E. T.: 08.09.2012c).

Tilevlioğlu, Alaeddin, “Aile Şirketleri”, 2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 15 – 22.

Tok, Pınar, *Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik*, (Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi), Muğla 2010.

Tokgöz, Temel, *Sertifikalı İç Denetçi (CIA) Sınavı 1. Bölüm Semineri Notları*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), İstanbul 2012.

Topaloğlu, Melih ve Hakan Koç, *Büro Yönetimi; Kavramlar ve İlkeler*, 1. Baskı, Ankara 2007.

Torun, Alev ve Safiye Neslihan Ercan, “Aile İşletmelerinde Çatışmalar, Olumsuz Duygular ve Başa Çıkma Yolları”, 2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul 2006, s. 32 – 41.

Toygar, Şenol, “Türkiye’de ve Dünyada İç Denetim, Aile Şirketlerine Etkileri”, 2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Bildiri Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 635 – 637.

Tunç, Taylan, *Muhasebe ve İç Denetim Alanında Dış Kaynak Kullanımı ve Bir Uygulama*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2010.

Turpoğlu, Çelik Aysin, “Aile Şirketlerine Danışmanlık Yapmak”, 5. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2012, s. 93 – 108.

Türk Dil Kurumu (TDK), “Kurum ve Kurumsallaşma”, www.tdk.gov.tr, (E.T.: 21.04.2011).

Türkiye Bankalar Birliği, *4389 Sayılı Bankalar Kanunu*, İstanbul 2000.

Türkiye Bankalar Birliği, *Risk Yönetimi ve Basel II’ nin KOBİ’lere Etkileri*, 2004.

Türkiye Bankalar Birliği, *5411 Sayılı Bankacılık Kanunu*, İstanbul 2005.

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK), “İç Denetim Standartları”, <http://www.tubitak.gov.tr/sid/1626/pid/1620/index.htm;jsessionid=50A04DAD2079035AEDB9A51AF2858273>, (E.T: 31.10.2012a).

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK), “Tarihsel Gelişim”, <http://www.tubitak.gov.tr/sid/1623/pid/1620/index.htm;jsessionid=AFC8785CAAECE63D8245B657DF6C983B>, (E.T.: 16.09.2012b).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), “İç Denetim Terimler Sözlüğü”, <http://www.tide.org.tr/uploads/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf>, (E.T.: 20.10.2012a).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), “Uluslararası İç Denetim Standartları”, <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=uygulama>, (E.T.: 05.11.2012b).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), “Türkiye İç Denetim Enstitüsü’ne (TİDE) Hoşgeldiniz”, <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=anasayfa>, (E.T.: 06.11.2012c).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Müzesi, “Standartlar”, <http://www.tidemuze.org/standartlar.html>, (E.T.: 10.04.2012).

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD), “İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi ve Kurumsal Yönetim Ödülleri”, http://www.tkyd.org/files/downloads/Bilgi_Merkezi/Kurumsal_Yonetim_Endeksi/Odul.pdf, (E.T.: 04.01.2013).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ*, 27746 sayılı Resmi Gazete, Yayımlı Tarihi: 01.11.2010.

TÜSİAD, *Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulu Yapısı ve İşleyişi*, Yayın No: 336, İstanbul 2002.

TÜSİAD ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Yayın No: TÜSİAD-T/2000-06-285, 2000.

UIC Human Resources, “Writing Effective Job Descriptions”, 2009, <http://www.uic.edu/depts/hr/compensation/Guide%20to%20Writing%20Effective%20Job%20Descriptions-combined.pdf>, (E.T.: 05.01.2013).

Ulukan, Cemil, “Girişimcilerin ve Profesyonel Yöneticilerin Kurumsallaşma Perspektifi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 2, 2005, s. 29 – 42, https://www.anadolu.edu.tr/arastirma/hakemli_dergiler/sosyal_bilimler/pdf/2005-2/sos_bil.3.pdf, (E.T.: 03.02.2012).

Ulutaş, Volkan, *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi*, (Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman ABD., Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli 2007.

Uluyol, Osman ve Mustafa Çam, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Basel II Kriterlerine Uyum Durumlarını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, 2009, s. 119 – 142.

Ural, Aydın, *Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Sendromu*, Sistem Yayıncılık, İstanbul 2004.

Uras, Güngör, “Halka Açık Aile Şirketlerinde Etik”, *Milliyet Gazetesi*, <http://www.milliyet.com.tr/2004/03/06/business/bus12.html>, (E.T.: 29.02.2013).

U.S. Securities and Exchange Commission, *Sarbanes Oxley Act of 2002 (SOX)*, 2002, <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>, (E.T.: 09.11.2011).

Utku, Burcu Demirel ve Kemal Gürsoy, “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 103, 2011, s. 19 – 42.

Uyar, Süleyman, *Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması*, (İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Doktora Tezi), İstanbul 2004.

Uyar, Süleyman, *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.

Uyar, Süleyman ve Emre Cengiz, “Basel II ve KOBİ Muhasebe Standartları”, *Basel II’ye Geçiş Öncesi Kobi’lerde Genel Durum Değerlendirmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri Bildiriler Kitabı*, İzmir 2008, s. 212 – 222.

Uzun, Şaban, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:132, Ankara 1999.

Uzun, Ali Kamil, “Aile Şirketlerinin Kurumsallaşmasında Başarı Faktörleri”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Aile%20İşletmelerinin%20Kurumsallasmasında%20Basar%C4%B1%20Faktorleri.pdf>, (E.T.: 04.04.2012a).

Uzun, Ali Kamil, “Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığı Nasıl Sağlanır?”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Denetim%20Komitesi/Denetim%20Komitesi%20%C3%9Cyelerinin%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1zl%C4%B1%C4%9F%C4%B1.pdf>, (E.T.: 04.10.2012b).

Uzun, Ali Kamil, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi”, <http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>, (E.T.: 15.10.2012c).

Uzun, Ali Kamil, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/i%C5%9FLETMELERDE%20Ba%C5%9Far%C4%B1%20Fakt%C3%B6rleri.pdf>, (E.T.: 05.11.2012d).

Uzun, Ali Kamil, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Rolü ve Katma Değeri”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/%C4%B0%C5%9ELETMELERDE%20%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20FAAL%C4%B0YET%C4%B0N%C4%B0N%20ROL%C3%9C%20VE%20KATMA%20DE%C4%9EER%C4%B0.pdf>, (E. T.: 06.11.2012e).

Uzun, Ali Kamil, “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, <http://www.icdenetim.net/makaleler/84-aile-isletmelerinde>, (E.T.: 15.11.2012f).

Uzun, Ali Kamil, “Aile İşletmelerinde Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, <http://www.icdenetim.net>, (E.T.: 29.11.2012g).

Vadnjak, J., *Delopmental Orientation of Family Enterprises in Slovenia*, (University of Ljubljana, Faculty of Economics, Doctoral Dissertation), Ljubljana 2005.

Vural, Beril Akıncı ve Çisil Sohodol, “Aile Şirketlerinde Kurumsal Kültür: Avantajlar – Dezavantajlar ve Öneriler Üzerine Bir Çalışma”, *1. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Bildiri Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2004, s. 325 – 332.

Yaşa, Eda, *Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma: Mersin İli Aile Şirketlerinin Kurumsallaşma Konusundaki Tutumlarını ve Düşüncelerini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma*, (Çağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi ABD., Yüksek Lisans Tezi), Mersin 2006.

Yazgan, Sevgi, *Marka, Markalaşma Süreci ve Aile Şirketlerinin Markalaşmaya Bakış Açısı*, (Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Halkla İlişkiler ve Tanıtım ABD., Yüksek Lisans Tezi), Konya 2010.

Yazıcıoğlu, İrfan ve Hakan Koç, “Aile İşletmelerinin Kurumsallaşma Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Karşılaştırmalı Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 21, 2009, s. 497 – 507.

Yelkikalan, Nazan ve Erdal Aydın, “Aile İşletmelerinde Kültürlerarası (Aile Kültürü – İşletme Kültürü) Çatışmaların Çözümünde Yeni Bir Model Önerisi: Duygusal Sahiplik Olgusu ve Duyguların Yönetimi”, *4. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2010, s. 209 – 222.

Yener, Müjdelen İ. ve Sinem Akyol, “Aile İşletmelerinde Ortak Değerler Üzerine Bir Çalışma: Türkiye – İngiltere Örneği”, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, Editör: Tamer KOÇEL, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 333 – 346.

Yenigün, Türkan, *Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim ABD., Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2008.

Yılandı, F. Münevver, *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, 2. Basım, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2006.

Yıldırım, Ahmet Faruk, *Türk Aile İşletmelerinde Kurumsallaşmayı Engellenen Aile Değerleri Üzerine Isparta İlinde Bir Çalışma*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), Isparta 2007.

Yıldız, Ömer, *Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD., Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2008.

Yılmaz, Yavuz, *İşletmelerde Kurumsallaşmanın Yenilik ve Performansa Etkisi*, (Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Strateji Bilimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi), Gebze 2007.

Yolaç, Sema ve Ebru Doğan, "Küreselleşme Sürecinde Aile İşletmelerinde Yönetim ve Kurumsallaşma", *İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 61, Sayı: 2, 2011, s. 83 – 110.

Yurtsever, Gürdoğan, *Bankacılığımızda İç Kontrol*, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, Yayın No: 256, İstanbul 2008, <http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/2ickontrol.pdf>, (E. T.: 26.09.2012).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete: 24.12.2003/25326, <http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/Kanunlar.aspx>, (E. T.: 16.09.2012).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13.01.2011, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, (E.T.: 11.12.2012).

6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 14/01/2011, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6103.html>, (E.T.: 19.01.2013).

6103 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun, Kanun Kabul Tarihi: 14.01.2011, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6103.html>, (E.T.: 09.10.2012).

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 9353 sayılı 09.07.1956 tarihli Resmi Gazete, Kabul Tarihi: 29.06.1956, <http://www.salihlitso.org.tr/UserFiles/Download/6762-SAYILI-TURK-TICARET-KANUNU.pdf>, (E.T.: 09.10.2012).

28457 Sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Resmi Gazete: 2012/3834, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104-11.htm>, (E.T.: 16.08.2013).

**KURUMSALLAŞMIŞ AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİMİN
UYGUNLUĞUNUN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ ANKET
ÇALIŞMASI**

Sayın İlgili,

Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programında yazılmakta olan tez çalışması için “*Kurumsallaşmış Aile Şirketlerinde İç Denetimin Uygunluğunun Ölçülmesi*” başlıklı anket çalışması gerçekleştirilmektedir. Anketlerden elde edilen bilgiler şirket bazında değil toplu halde değerlendirilecek ve tek olarak şirket bilgileri bilim insanları dışında hiçbir kişi veya kurum ile paylaşılmayacaktır. **Anketin İç Denetim Departmanı Sorumlusu tarafından doldurulmasının önemini vurgulamak istiyoruz.** Bilimsel çalışmamıza verdiğiniz destek için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT
Trakya Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İlyas TURĞAY
Trakya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Öğrencisi

ŞİRKET İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

S1. İşletmenin Kuruluş Yılı:

S2. İMKB’de İşlem Görmeye Başlanan Yıl:

S3. Şirketin işlem gördüğü piyasayı belirtiniz.

- Pay Piyasası
- Gelişen İşletmeler Piyasası
- Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası
- Borçlanma Araçları Piyasası

S4. Şirketin faaliyet gösterdiği sektörü belirtiniz.

- İmalat sanayi
- Fon
- Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar
- Eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler
- Mali kuruluşlar
- İdari ve destek hizmet faaliyetleri
- Elektrik, gaz ve su
- Teknoloji
- İnşaat ve bayındırlık
- Tarım, orman ve balıkçılık
- Kiralama ve iş faaliyetleri
- Ulaştırma, haberleşme ve depolama
- Madencilik
- Mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler
- Diğer (Belirtiniz.....)

S5. Şirketin yabancı ortağınız var mı?

- Evet
- Hayır

S6. Cevabınız evet ise yabancı ortağınıza düzenli olarak hangi raporlamaları yapıyorsunuz?

S7. Şirketin bağlı ortaklığı veya iştiraki var mı? () Evet () Hayır

S8. Cevabınız evet ise bağlı ortaklık ve iştiraklerinizde iç denetim departmanı var mı? Bağı ortaklığınız / iştirakinizin iç denetim raporu' nu, strateji ve karar belirlerken değerlendirmeye alıyor musunuz?

**CEVAPLAYAN İÇ DENETİM YÖNETİCİSİNE YÖNELİK TANIMLAYICI
BİLGİLER**

Cevaplayan İç Denetçinin;

S9. Cinsiyeti: Kadın Erkek

S10. Yaşı: 20-30 31-40 41-50 51-60
 61 ve üstü

S11. Eğitim Durumu:

- Önlisans
- Lisans
- Yüksek Lisans
- Doktora

S12. En Son Mezun Olduğu Fakülte / Bölüm:

S13. Lisansüstü Eğitimi varsa:

Yüksek Lisansı varsa Enstitü ve Bölüm:

Tez Konusu:

Doktorası varsa Enstitü ve Bölüm:

Tez Konusu:

S14. Sektördeki Çalışma Süresi:

- 1 yıldan az
- 1-5 yıl
- 6-10 yıl
- 11-15 yıl
- 16 yıl ve üstü

S15. İşletmedeki Çalışma Süresi:

- 1 yıldan az
- 1-5 yıl
- 6-10 yıl
- 11-15 yıl
- 16 yıl ve üst

İÇ DENETİM DEPARTMANINA YÖNELİK TANIMLAYICI BİLGİLER**S16. Şirket iç denetim departmanı ne zaman oluşturulmuştur?****S17. İç denetim departmanında kaç iç denetçi mevcuttur?****S18. Lütfen iç denetçileri, unvan ve kişi sayısı olarak belirtiniz.****S19. Şirkette istihdam edilen iç denetçinin işe alımında eğitim düzeyi açısından belirlenmiş bir alt limit var mıdır?**

- Önlisans
- Lisans
- Yüksek Lisans
- Doktora
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

S20. Şirketiniz iç denetim departmanında Uluslararası İç Denetçi Sertifikasını (CIA) almış bir iç denetçi mevcut mudur?

- Evet
- Hayır

S21. Mevcut ise kaç iç denetçiniz bu unvana (CIA) sahiptir?

S22. Şirketinize iç denetçi alınırken, CIA belgesine sahip olması zorunluluğu var mıdır?

- Evet
 Hayır

S23. Türkiye İç Denetim Enstitüsü' ne üye olan iç denetçiniz var mı?

- Evet
 Hayır

S24. Eğer varsa sayısını belirtiniz.

S25. Şirket iç denetçileri düzenli olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü' nün eğitimlerine katılmakta mıdır?

- Evet
 Hayır

S26. Şirket iç denetçileri mesleki bilgilerini arttırmak ve mesleki gelişimi sağlamak için iç denetim faaliyetleri ile ilgili konularda düzenli olarak eğitim alıyor mu?

- Evet
 Hayır

S27. Şirket iç denetim birimi, işlevsel yönden aşağıdakilerden hangisine bağlı olarak çalışmaktadır?

- Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi
 Genel Müdür
 CEO
 CFO
 Mali İşler Departmanı
 Diğer (Lütfen belirtiniz)

S28. Şirket iç denetim birimi, idari yönden aşağıdakilerden hangisine bağlı olarak çalışmaktadır?

- Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi
- Genel Müdür
- CEO
- CFO
- Mali İşler Departmanı
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

S29. İç denetim biriminin yönetmelik ve yetkileri aşağıdakilerden hangisi tarafından belirlenmektedir?

- Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi
- Genel Müdür veya CEO
- İç denetim yöneticisi
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

S30. İç denetim biriminin saha faaliyetlerine yönelik çalışma usül ve esasları, politikaları ve prosedürleri aşağıdakilerden hangisi tarafından belirlenmektedir?

- Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi
- Genel Müdür veya CEO
- İç denetim yöneticisi
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

S31. İç denetim birimi denetim raporlarını aşağıdaki birimlerden hangisine yapmaktadır?

- Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi ve Denetlenen Birim Yöneticisine
- Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi
- Genel Müdür veya CEO
- Yalnızca Denetlediği Birim Yöneticisine
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

ŞİRKETİN YENİ TTK İLE İLGİLİ UYGULAMALARI HAKKINDA

S32. Şirketinizde yönetim kurulunda denetim komitesi mevcut mudur? ¹

- Evet. Bağımsız icracı olmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir.
- Evet. Bağımsız üyelerden veya icrada görev alan üyelerden seçilir.
- Evet. İcrada görevli yönetim kurulu üyelerinden seçilir.
- Evet. Yönetim kurulu dışında konuda uzman, bağımsız ve tecrübeli kişilerden oluşmaktadır.
- Evet. Yönetim kurulu yapısı dışında şirkette çalışan uzman ve tecrübeli kişilerden oluşmaktadır.
- Hayır

S33. Denetim Komitesi kaç üyeden oluşmaktadır?²

- 1 üye
- 2 üye
- 3 üye
- 4 üye ve üzeri

S34. Yönetim kurulu yapısı içerisinde veya kurula bağlı olarak çalışan bir iç denetim komitesi veya komisyonu mevcut mudur?

- Evet
- Hayır

¹ TTK Mad. 366, II. Fıkra “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.”

Denetim komitesi üyeleri icracı olmayan (5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Kurumsal Yönetim Başlığı, mad. 24; SPK, Seri:X No:22, mad. 25) ve yönetim konusunda Murahhaslık sıfatı taşıyan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmelidir (SPK, Seri:X No:22, mad. 25). TTK ise komitelerin yönetim kurulu yapısı içerisinde oluşturulabileceğini söylemekle birlikte kimlerden, nasıl ve kaç kişiden oluşması gerektiğini açıkça belirtmemektedir.

² “Komite üyeleri en az iki üyeden oluşturulmak zorundadır” (SPK, mad. 25; 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, mad. 24).

S35. Sizce, Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketinizdeki iç denetim faaliyetlerini ve verimliliğini geliştirmiş midir?

- Evet
 Hayır

S36. Eğer cevabınız evet ise lütfen nedenlerini sıralayınız.

S37. Kanun, esas sözleşme, yönetmelik ve yönetim kurulu talimatlarına uygun olmayan uygulama ve kararlar için oluşturulmuş bir ceza sistemi mevcut mudur?

- Evet
 Hayır

S38. İç denetim birimi hangi aralıklar ile uygunluk denetimi gerçekleştirmektedir?

- İşletmede uygunluk denetimi yapılmamaktadır.
 Yalnızca yılda bir kez yapılmaktadır.
 Yılda iki veya üç kez yapılmaktadır.
 Yılda 4 ve üzeri yapılmaktadır.

S39. Yönetim kurulu yapısı içerisinde riskin erken teşhisi ve önlenmesine yönelik bir komite var mıdır?³

- Evet
 Hayır

³ TTK mad. 378- “Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.”

S40. Riskin erken teşhisi komitesi üyeleri icracı olmayan bağımsız üyeler arasından seçilmekte midir?

- Evet
 Hayır
 Kısmen

S41. Şirket bünyesinde oluşturulmuş bir risk yönetim sistemi veya riski yönetebilmek amacı ile oluşturulmuş politika, prosedür ve uygulamalar mevcut mudur?

- Evet
 Hayır

S42. Risk yönetim sistemine ve risk yönetimi faaliyetlerine yönelik kriterler riskin erken teşhisi komitesi tarafından mı belirlenmektedir?

- Evet
 Hayır

S43. Riskin erken teşhisi komitesi iç denetçinin önerisi üzerine mi kurulmuştur?

- Evet
 Hayır

S44. İç denetim biriminin, risk yönetim sistemi ile ilgili denetim raporları ve değerlendirmeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletilmekte midir?

- Evet
 Hayır

S45. Eğer cevabınız hayır ise raporlamanın yapıldığı yönetim kademesi veya birimi belirtiniz.

İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KURUMSALLIĞI VE UYGUNLUĞU

S46. Şirketinizin finansal performansı ve kaynaklarının denetimi bağımsız denetçilerin yanı sıra iç denetçiler tarafından da yapılmakta mıdır?

- Evet
 Hayır

S47. Eğer cevabınız evet ise bir faaliyet dönemi içerisinde kaç kez gerçekleştirilmektedir?

- Hayır gerçekleştirilmemektedir.
 Yalnızca yılda bir kez
 Yılda iki kez
 Yılda üç kez veya daha fazla

S48. Şirketinizde iç denetçinin yapacağı denetimler hangilerini kapsamaktadır?

- İş ve işlemlerin ve finansal kaynakların denetimi ve gözetimi
 Finansal kaynakların denetimi ve gözetimi
 İş ve işlemlerin denetimi ve gözetimi
 Diğer (Lütfen belirtiniz)

S49. İç denetim departmanınız yönetim kadrosuna yönelik uygunluk denetimi yapıyor mu?

- Evet
 Hayır

S50. Eğer yapıyorsa bu denetimler esnasında kanunlara, esas sözleşmeye, yönetmelik ve kurul talimatlarına karşı gerçekleştirilen önemli aykırılıklar tespit edildiğinde raporlama kime yapılmaktadır?

- Yapılmamaktadır.
- Yönetim kurulu veya Denetim komitesi
- Genel Müdür/CEO
- CFO
- İlgili birim sorumlusu
- Diğer (Lütfen belirtiniz)

S51. Organizasyon yapısı içerisinde bir iç kontrol sistemi var mıdır?

- Evet
- Hayır

S52. Eğer var ise iç denetim biriminin bu sistemi denetleme ve değerleme sıklığı nedir?

- İşletme içerisinde iç kontrol sistemi bulunmadığından herhangi bir denetim ve değerlendirme çalışması yapılmamaktadır.
- Yalnızca yılda bir kez
- Yılda iki veya üç kez
- Yılda dört kez veya üzeri

S53. İç Denetim Biriminin, iç kontrol sistemi ile ilgili denetim raporları ve tavsiyeleri direkt olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletilmekte midir?

- Evet
- Hayır

S54. İç denetim departmanınız hangi aralıklarla yönetime raporlama yapmaktadır?

- Yalnızca yılda bir kez
- Yılda iki veya üç kez
- Yılda dört kez veya üzeri

S55. İç denetim birimine, oluşturduğu denetim raporlarının sonuçları hakkında geri bildirim yapıyor mu?

- Evet
- Hayır

S56. Eğer yapılıyorsa kullanılan yöntemi belirtiniz.

S57. İç denetim raporlarında, yapılan denetim faaliyetlerinin standartlara ve etik ilkelere uygun yapıldığı açıkça belirtilmekte midir?

- Evet
- Hayır

S58. Şirket iç denetim birimi bağımsız bir dış gözlemci tarafından değerlendiriliyor mu?

- Evet
- Hayır

S59. Eğer cevabınız evet ise dış gözlemci hangi kriterlere göre seçiliyor?

S60. Uluslararası İç Denetçiler Birliği' nin (IIA) 'nın en az 5 yılda bir bu değerlendirmelerin yapılması yönündeki standardına uyuluyor mu?

- Evet
- Hayır

BAĞIMSIZ DENETÇİ – İÇ DENETÇİ İLİŞKİSİ İLE İLGİLİ SORU

S61. İç denetçi – bağımsız denetçi ilişkiniz şirketiniz açısından ne şekilde tanımlanabilir?

- Aktif
 Pasif

S62. Bağımsız denetçinin, iç denetim departmanı ve iç denetçiler ile ilgili tavsiyelerine şirket tarafından uyulmakta mıdır?

- Evet
 Hayır

İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ İLE İLGİLİ SORULAR

S63. Şirketinizde yazılı iç kontrol prosedürleri mevcut mudur?

- (1) Evet
 (2) Hayır

S64. İç kontrol prosedürleri ne sıklıkla yenilenmektedir?

S65. İç kontrol prosedürlerini hangi kişi / departman revize etmektedir?

S66. İç kontrol prosedürleri yeni işe alınan personele okutularak, anladığına dair imza alınmakta mıdır?

- Evet
 Hayır

S67. İç kontrol prosedürleri revize edildiğinde şirket içi bilgilendirme yapılmakta mıdır?

- Evet
 Hayır

S68. Cevabınız evet ise bilgilendirme hangi yöntemlerle yapılmaktadır? (örneğin; personele e-posta atılması, bülten yayınlanması, imza karşılığı mektup sunulması, v.s.)

BİLGİSAYAR DESTEKLİ İÇ DENETİM UYGULAMALARI

S69. Şirketinizde bilgisayar destekli iç denetim tekniği uygulanmakta mıdır?

- Evet
 Hayır

S70. Cevabınız evet ise uygulama kim tarafından gerçekleştirilmektedir?

S71. Cevabınız evet ise hangi bilgisayar destekli iç denetim programı kullanılmaktadır?

S72. Uygulamayı gerçekleştiren kişi/kişilerin CISA (Certified Information System Auditor) Sertifikası var mıdır?

- Evet
 Hayır

TEŞEKKÜR EDERİZ.