



**T.C.**  
**NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM ALGISINI**  
**TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Sevda YILMAZ**

**Danışman**

**Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

**Nevşehir**

**Temmuz, 2019**

## BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.



Tezi Hazırlayan

Sevda YILMAZ

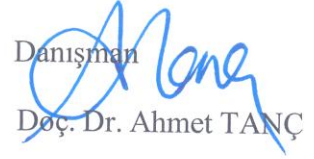
## TEZ YAZIM KILAVUZUNA UYGUNLUK

“Aile Şirketlerinde Bağımsız Denetim Algısını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma”  
adlı Yüksek Lisans Tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu’na uygun olarak hazırlanmıştır.



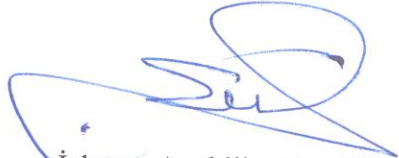
Tezi Hazırlayan

Seveda YILMAZ



Danışman

Doç. Dr. Ahmet TANÇ



İşletme Anabilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Şevki ÖZGENER

## KABUL VE ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Ahmet TANÇ danışmanlığında Sevda YILMAZ tarafından hazırlanan “Aile Şirketlerinde Bağımsız Denetim Algısını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

28.06.2019

### JÜRİ

Danışman: Doç. Dr. Ahmet TANÇ

ÜYE: Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ

ÜYE: Dr. Öğr. Üyesi Hatice Pınar KAYA



### İMZA

### ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 12.07.2019 tarih ve 2019, <sup>27.616</sup> sayılı Kararı ile onaylanmıştır.

17.07.2019

Doç. Dr. Vedat AKTEPE  
Enstitü Müdürü



## TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimin süresince bana her türlü desteği gösteren, her daim yanımda olduğunu hissettiren, motive edici sözleriyle umut aşlayan, tez konusu belirleme ve tez yazım aşamalarının tamamlanmasında engin bilgileriyle beni yönlendiren ve sonsuz sabır gösteren değerli danışmanım Doç. Dr. Ahmet TANÇ'a, tezimi yazma süresi boyunca bana her türlü desteği gösteren öğrencisi olduğum Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Öğretim üyelerine ve bu yolda ilerlememde en büyük emeği ve desteği olan sevgili aileme ve ayrıca arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Nevşehir, 2019

Sevda YILMAZ

## ÖZET

### AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM ALGISINI TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Sevda YILMAZ

Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme  
Anabilim Dalı, Yüksek Lisans, Haziran 2019

Danışman: Doç. Dr. Ahmet TANÇ

Bu çalışmanın temel amacı; ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan aile şirketlerinde bağımsız denetimin yerini ve önemini tespit etmek ve aile şirketi yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin buna karşı tutumlarını tespit ederek düşüncelerini ortaya koymaya çalışmaktır. Bu doğrultuda “Aile Şirketlerinde Bağımsız Denetim Algısını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma” başlıklı bu çalışma gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın örneklemini, Kayseri Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren aile şirketi yöneticileri ve Kayseri’de faaliyette bulunan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır (n=17). Aile şirketlerinde bağımsız denetim algısını tespit etmek için yapılan araştırmada veriler nitel veri analizi yaklaşımlarından biri olan “betimsel analiz” ile analiz edilmiştir. Araştırmanın bulgularına göre, bağımsız denetim aile şirketlerinde iç kontrol ve muhasebe politikalarının değerlendirilerek hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır. Ayrıca bağımsız denetim aile şirketlerinin kurumsallaşma ve kurumsal yönetim faaliyetinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayan faydalı bir süreçtir. Ancak bağımsız denetim faaliyetinin ek maliyet gerektiren bir uygulama olması, aile şirketlerinin genellikle tek tip üretim yapan küçük ölçekli şirketler olması ve şirket ortaklarının büyük çoğunluğunun aile üyesi olduğundan dolayı bağımsız denetimi uygulama noktasında problemler yaşanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Aile Şirketi, Kurumsal Yönetim

## ABSTRACT

### A RESEARCH TO DETERMINE INDEPENDENT AUDITING PERCEPTION IN FAMILY COMPANIES

Sevda YILMAZ

Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Institute of Social Sciences Department  
of Business Administration, Postgraduate, June 2019

Supervisor: Assoc. Prof. Ahmet TANÇ

The main purpose of this study is; to determine the importance and place of independent audit in family companies that have an important place in the national economy and to determine the attitudes of family business executives and independent auditors towards this audit activity and to express their opinions. The sample of the study consists of family business executives in Kayseri Organized Industrial Zone and independent auditors operating in Kayseri (n=17). In the study conducted to determine the perception of independent auditing in family companies, the data were analyzed by “descriptive analysis” which is one of the qualitative data analysis approaches. According to the findings of the research, independent auditing evaluates the internal control and accounting policies in family companies and provides the detection of errors and frauds. In addition, independent auditing is a useful process that ensures the effective realization of institutionalization and corporate governance activities of family companies. However, there are problems in the application of independent auditing since independent auditing is an additional cost-effective practice, family companies are generally small-scale companies producing uniform production and the majority of the company's partners are family members.

**Key Words:** Auditing, Family business, Corporate Governance

# İÇİNDEKİLER

## Sayfa No:

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK.....	I
TEZ YAZIM KILAVUZUNA UYGUNLUK .....	II
KABUL VE ONAY SAYFASI.....	III
TEŞEKKÜR.....	IV
ÖZET .....	V
ABSTRACT.....	VI
İÇİNDEKİLER .....	VII
KISALTMALAR .....	XII
TABLolar LİSTESİ .....	XIV
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

1.1. DENETİM KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ.....	5
1.2. DENETİM TÜRLERİ .....	6
1.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri .....	7
1.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	8
1.2.3. SPK'ya Göre Denetim Türleri .....	9
1.3. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI.....	10



1.4. BAĞIMSIZ DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ VE BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI.....	11
1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....	12
1.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRKİYE’DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ .....	13
1.7. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI.....	16
1.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	16
1.7.1.1.Genel Standartlar.....	16
1.7.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	17
1.7.1.3. Raporlama Standartları .....	18
1.7.2. Uluslararası Denetim Standartları .....	20
1.8. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE KURUMLAR.....	20
1.8.1. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler ve Kurumlar .....	21
1.8.1.1. ABD’deki Düzenlemeler–Sarbanes-Oxley Kanunu Düzenlemeleri	21
1.8.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB- Public Company Accounting Oversight Board) .....	23
1.8.1.3. Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve 8. Yönerge .....	24
1.8.2. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Gözetim Kurumu .....	25
1.8.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri .....	26
1.8.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Düzenlemeleri .....	27
1.8.2.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri .....	28
1.8.2.4. Sigortacılık Kanunu.....	29
1.8.2.5. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Düzenlemeleri .....	30
1.8.2.6. Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri.....	31

1.8.2.7. 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri.....	33
--	----

## İKİNCİ BÖLÜM

### AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. AİLE ŞİRKETLERİ KAVRAMI VE TANIMI .....	35
2.2. AİLE ŞİRKETLERİNİN KURULMA NEDENLERİ .....	38
2.3. AİLE ŞİRKETLERİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ.....	39
2.4. AİLE ŞİRKETİNİN ÜSTÜN VE ZAYIF YÖNLERİ.....	42
2.4.1. Aile Şirketinin Üstün Yönleri .....	42
2.4.1.1. Tanınmış Aile Adının Sağladığı İmkânlar.....	42
2.4.1.2. Yönetim Strateji ve Politikalarında Devamlılığı Sağlama .....	43
2.4.1.3. Hızlı Karar Alma.....	43
2.4.1.4. Kendini İşe Vermiş Sadık Bir Kadro ve Güven Unsuru .....	43
2.4.1.5. Uzun Vadeli Planlar Yapabilme .....	44
2.4.1.6. Dinamizm .....	44
2.4.1.7. Aile Şirketlerinin Ülkelerine Olan Bağlılıkları.....	45
2.4.1.8. Sermaye Yapısı / Finansman .....	45
2.4.1.9. Güçlü Aile Bağları .....	45
2.4.2. Aile Şirketlerinin Zayıf Yönleri .....	46
2.4.2.1. Nepotizm (Adam Kayırmacılık) .....	46
2.4.2.2. Kuşak Çatışması.....	47
2.4.2.3. Planlama, Bütçeleme, Raporlama Eksikliği .....	47
2.4.2.4. Aile Üyeleri Arasında Güç Mücadelesi.....	48
2.4.2.5 Nüfus Problemleri .....	48
2.4.2.6. Roller Çatışması.....	48

2.4.2.7. Kurumsallaşamama .....	49
2.4.2.8. Diğer Zayıf Yönler .....	49
2.5. ORTAKLIK YAPISI VE GELİŞİM EVRELERİNE GÖRE AİLE ŞİRKETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	50
2.5.1. Girişimcinin Sahip Olduğu ve Yönettiği Birinci Nesil (Tek Patronlu) Aile Şirketleri.....	50
2.5.2. Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketleri (Kardeş Ortaklığı) .....	52
2.5.3. Kompleks (İkinci ve Üçüncü Nesil) Aile Şirketleri .....	53
2.5.4. Sürekli Olmayı Başaran Aile Şirketleri .....	54
2.6. DÜNYA GENELİNDE VE TÜRKİYE’DE AİLE ŞİRKETLERİNİN GENEL DURUMU.....	55
2.6.1. Dünya Genelinde Aile Şirketlerinin Genel Durumu .....	55
2.6.2. Türkiye’de Aile Şirketlerinin Durumu .....	57
2.7. AİLE ŞİRKETLERİNDE KURUMSAL YÖNETİM.....	59
2.8. KURUMSALLAŞMA.....	62
2.9. AİLE ANAYASASI.....	65
2.10. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİMİN ETKİLERİ VE ÖNEMİ .....	66
2.11. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL .....	67
2.12. AİLE ŞİRKETLERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU .....	69
2.13. AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM.....	70

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM ALGISINI TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI .....	76
3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	78

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....	79
3.4. ARAŞTIRMANIN KATILIMCILARI .....	80
3.5. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN TOPLANMASI .....	82
3.6. ARAŞTIRMANIN KISITLARI .....	84
3.7. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN YORUMLANMASI .....	85
3.8. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ .....	86
<b>SONUÇ .....</b>	<b>111</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>118</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>134</b>
<b>ÖZ GEÇMİŞ .....</b>	<b>138</b>

## **KISALTMALAR**

**AB:** Avrupa Birliği

**ABD:** Amerika Birleşik Devletleri

**AICPA:** Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu

**BDDK:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

**BDS:** Bağımsız Denetim Standartları

**BOBİ FRS:** Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı

**EGAOB:** Avrupa Birliği Kamu Gözetim Koordinasyon Grubu

**FRS:** Finansal Raporlama Standartlar

**IAASB:** Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

**IFAC:** Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

**IFRS:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

**IRC:** Bütünleşik Raporlama Komitesi

**ISA:** Uluslararası Denetim Standartları

**KAYİK:** Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

**KGK:** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

**KHK:** Kanun Hükmünde Kararname

**KOBİ:** Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

**KOSGEB:** Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

**LPG:** Sıvılaştırılmış Petrol Gazı

**MSUGT:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ

**PCAOB:** ABD Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu

**SEC:** ABD Sermaye Piyasası Kurumu

**SGK:** Sosyal Güvenlik Kurumu

**SMMM:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**SOX:** Sarbanes Oxley Yasası

**SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu

**TBMM:** Türkiye Büyük Millet Meclisi

**TFRS:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları

**TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları

**TMSK:** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

**TMUDESK:** Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

**TTK:** Türk Ticaret Kanunu

**TÜDESK:** Türkiye Denetim Standartları Kurulu

**TÜRMOB:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

**UFRS:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

**YMM:** Yeminli Mali Müşavir

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 2.1.</b> Türkiye’deki En Eski Aile Şirketleri ve Yaşam Süreleri.....	58
---	----



## GİRİŞ

Aile şirketleri; aralarında kan ya da akrabalık bağı olan bireylerin mal ya da hizmet üreterek maddi kazanç elde etmek amacıyla kurdukları, aile üyelerinin şirket ile ilgili alınan kararlarda söz sahibi olduğu ve yönetim departmanlarında genelde aile bireylerinin görev aldığı kâr amaçlı şirketlerdir. Aile şirketleri dünyadaki şirketlerin büyük bir çoğunluğunu oluşturmakta ve modern ekonomilerde önemli bir rol oynamaktadırlar. Bu alanda yapılan araştırmalara göre, dünyadaki şirketlerin %60 ile %90'ı aile şirkettir ve yıllık küresel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'nın %70'inden fazlasını üretmektedirler (Poposko ve Gıgov, 2018: 232). Aile şirketleri genel olarak ülkelerin gelişimine katkıda bulunmalarının yanı sıra yeni iş imkânları yaratarak istihdam fırsatları da sunmaktadırlar. Hem ülkedeki şirketlerin oran olarak büyük bir çoğunluğunu oluşturması hem de ekonomide sağladığı istihdam oranı ve Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'nın önemli bir kısmını oluşturması, aile şirketlerinin daha uzun ömürlü olması beklentisini doğurmuştur. Dünyada çok uzun ömürlü aile şirketleri bulunmakla beraber Türkiye'de çok uzun ömürlü aile şirketi sayısı oldukça azdır.

Aile şirketlerinin yaşam sürelerine bakıldığında üçüncü kuşağa geçebilenler ABD'de %17'dir (Günver 2004:170). Bu oran Türkiye'de ise daha düşük olmakla beraber yaklaşık %3'tür. (Polat, 2018: 1). Aile şirketlerinin faaliyetlerini uzun süre devam ettirmede başarısız olmalarının birçok nedeni bulunmaktadır. Teknolojik gelişmeler ve şirketlerin faaliyet çevresindeki meydana gelen değişimler; şirketlerin faaliyet alanlarının genişlemesine, işlemlerinin ve yönetim faaliyetlerinin daha da karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Bu doğrultuda, şirketler söz konusu bu değişim ve gelişmelere uyum sağlamaya yönelik faaliyetleri gerçekleştirmede çeşitli zorluklar yaşamaktadırlar. Bu noktada canlı, dinamik ve güçlü bir süreci temsil eden kurumsallaşma, şirketler tarafından değişen bu koşulların gereklerinin yerine getirilmesinde büyük önem arz etmektedir.

Kurumsallaşma, yapılması gerekli olan faaliyetlerin sistemli hale getirilmesini kavramsal olarak ifade etmesine karşın, kurumsallaşma faaliyetlerinin gerçekleştirilme süreci kurumsal yönetim olarak ifade edilebilir. Kurumsal yönetim sisteminin temel öğelerini, kurumsal yönetim ilkeleri oluşturmaktadır. Bu ilkeler kredi



verenlere, kamuya, yatırımcılara, şirketlerin ortaklarına ve çalışanlarına güven veren adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik olmak üzere dört ilkedен oluşmaktadır.

Aile şirketlerinde muhasebe organizasyonu ve bilgi sistemi önemli yanlışlıklar içerebilmektedir. İstenilen amaca ulaşmak için gerekli olan bilgilerin üretilmesinde sorunlar yaşanabilmektedir. İktisadi nitelikli işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, gruplandırılmasında ve finansal tabloların istenilen zamanda hazır olmasında ciddi problemler ortaya çıkmaktadır. Şirket ortakları şirket kasasını kendi kişisel ihtiyaçlarını karşılamak için kullanarak muhasebenin kişilik kavramına aykırı davranmaktadırlar. Tüm bu olumsuzluklar aile şirketlerinin hem yönetsel alanda aldığı kararları olumsuz yönde etkilemekte hem de şirketin sürekliliğini tehlikeye düşürmektedir. Dolayısıyla şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tabloların güvenilirliğini arttırmak ve bu finansal tabloların muhasebenin temel ilkeleriyle uyumlu bir biçimde hazırlanmasını sağlamak gerekmektedir. Bu noktada aile şirketlerinin uzun süre varlığını devam ettirebilmesi için hazırlamış olduğu finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olması ve kurumsal yönetim faaliyetini etkin bir şekilde gerçekleştirmesi ihtiyacı söz konusu olmaktadır.

Şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tabloların şeffaflığını ve güvenilirliğini sağlamada ve aile şirketlerinin uzun süre varlığını devam ettirmesinde bağımsız denetim faaliyetinin etkin rol oynayacağı düşünülmektedir. Bağımsız denetim; bir şirketin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir şirketin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleri ile gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediği hususunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Son zamanlarda dünyada meydana gelen ekonomik gelişmelerin ve küreselleşmenin etkisiyle ekonomilerde sınırlar ortadan kalkmıştır. Şirketler rekabetin yoğun bir şekilde yaşandığı ortamda faaliyetlerini devam ettirmek zorunda kalmışlardır.

Bununla birlikte yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler beraberinde risklerle birlikte şirketler için yeni fırsatlar da yaratmaktadır. Tüm bu gelişmeler yaşanırken hukuki yapının da bu süreci desteklemesi ve gelişmelerin önünü açması gerekmektedir. Bu gelişmeler doğrultusunda hazırlanan ve kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), hem Türk ticari hayatına birçok yenilik getirmekte, hem de çağın ihtiyaç duyduğu pekçok gelişme için hukuki bir altyapı hazırlamaktadır. 2008 yılında başlayan finansal krizin etkilerinin halen devam ediyor olması ve ülke içinden yapılan itirazların da etkisi ile 6102 sayılı TTK'da çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bağımsız denetim de değişiklik yapılan konulardan birisidir. Bağımsız denetim uygulanmaya başladığı ilk yıllarda tüm sermaye şirketlerini kapsamaktaydı. Ancak daha sonra kapsamını belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na devredilmiştir. Yeni TTK ile eskiye kıyasla bağımsız denetim kapsamı daralacak dahi olsa daha çok şirketi ilgilendirecektir.

Bu çalışma aile şirketlerinde henüz yeni uygulanmaya başlanmış olan bağımsız denetim uygulamasının aile şirketleri ve denetim faaliyetini gerçekleştirmekte olan denetçiler tarafından nasıl karşılandığını, bağımsız denetim faaliyetinin ülke ekonomisinde önemli bir payı olan aile şirketlerine sağladığı katkıları tespit etmek ve aile şirketlerinin sürekliliğinin sağlanması için gerekli olan kurumsal yönetim anlayışının sağlanmasında nasıl rol oynadığını tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın teori bölümünde anlatılan kavramsal çerçeve doğrultusunda hazırlanan sorular, Kayseri Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren aile şirketi yöneticileri ile Kayseri'de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda ele alınan konuyla ilgili direkt olarak ilgisi olan kişilerin bakış açılarını görebilmek ve bu kişilerin bakış açılarını oluşturan yapıyı ve süreçlere yönelik algıyı ortaya koymak amacıyla nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniği tercih edilmiştir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışma kapsamında birinci bölümde, denetim kavramı ve türleri, bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetime duyulan ihtiyaç, bağımsız denetimin yararları, bağımsız denetimin Türkiye'de tarihsel gelişimi, genel kabul görmüş denetim standartları ve bağımsız denetimin gözetimine ilişkin Uluslararası ve Türkiye'deki düzenlemeler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İkinci bölümde, literatürde geçen aile şirketi kavramı ve özellikleri, aile şirketlerinin üstün ve

zayıf yönleri, kurulma nedenleri, ortaklık yapısı ve gelişim evrelerine göre aile şirketlerinin sınıflandırılması, Türkiye’de ve dünyada aile şirketlerinin genel durumu, aile şirketlerinde kurumsallaşma, kurumsal yönetim, iç denetim ve iç kontrol, muhasebe organizasyonu, bağımsız denetim ve aile anayasası konuları ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise öncelikle araştırmanın amacı, önemi, yöntemi, katılımcıları, verilerin toplanması, araştırmanın kısıtları, verilerin yorumlanması ve bulguların değerlendirilmesine yer verilmiştir. Daha sonra da yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen veriler yorumlanarak açıklanmıştır.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI**

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle; denetim kavramı ve türleri, bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetime duyulan ihtiyaç, bağımsız denetimin yararları ve Türkiye’de tarihsel gelişimi daha sonra ise genel kabul görmüş denetim standartları ve bağımsız denetimin gözetimine ilişkin Uluslararası ve Türkiye’deki düzenlemeler 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetim alanında yaşanan değişimler ve gelişmeler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

#### **1.1. DENETİM KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ**

Denetim, mezopotamya medeniyetinin resmi belgelerinde mali işlemleri göstermekte olan rakamlara ek olarak bir doğrulama yöntemi kullanıldığına kılavuzluk eden işaret ve noktaların varlığı, birisi tarafından hazırlanmış olan resmi belgelerin diğer bir kişi tarafından doğrulanma faaliyetinin bu zamandan yaklaşık 5500 sene öncesine kadar uzandığını göstermektedir. Anglo-Sakson ülkelerinde muhasebe denetimine karşılık gelen kavram "Auditing" dir. Auditing kavramı ve meslek unvanı olan “auditor” kavramı 1289 senesinde ilk kez İngiltere’de kullanılarak profesyonel denetçiliğin 1581 senesinde Venedik’te ilk teşkilatı kurulmuştur (Kardeş Selimoğlu vd., 2011: 1). Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Başpınar,

2005: 35).

Denetim birimlerinin örgütlenme ve faaliyet yapılarının, ülkesel ve kurumsal düzeyde ihtiyaçlara cevap verir nitelikte olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle denetimin kendisinden beklenen görevleri etkin bir şekilde yerine getirebilmesi ve sistemin işleyişine pozitif katkısının olabilmesi için, denetim yönetimi olarak ifade edebileceğimiz denetimin ülke düzeyindeki örgütlenmesinin ve faaliyetler görünümünün, denetime yüklenen fonksiyonlara paralel olması gerekmektedir (Bozkurt, 2013: 58).

Denetim faaliyetinin gelişim sürecinin ilk başlarında ilgili tarafları şirket sahipleri oluşturuyorken, daha sonradan borç verenler, devlet, sermaye piyasası yatırımcısı gibi gruplar da ilgili olmuşlar ve bu taraflar çeşitlilik göstermiştir. Denetim ile şirket faaliyetlerinin kanun ve düzenlemeler ile beraber ana sözleşme ve politikalarına uygunluğu araştırılarak sonuçları devlete, yatırımcılara, denetim ile ilgili düzenleme yapan kurumlara, sendikalara, borç verenlere ve kamuya bildirmek amacıyla tarafsızca bilgi toplayan ve bunları derleyen bir süreç haline gelmiştir. Bu süreç bütün faaliyetlerin ayrıntılı bir şekilde incelenmesinden ziyade finansal tabloların önemli hata ve/veya yanlış açıklama içerip içermediği tespit edilmeye yönelmiştir. Finansal tabloların hata ve hilelerden arındırılarak, şirket hakkında güvenilir bilgilerin tarafsız bir şekilde sağlanması şirketlerin temel amacı haline gelmiştir. Tarafsızlığın sağlanarak etkinliğin artırılması için denetimin bağımsız birimlerce yapılması ve bu birimlerin gözetim ve denetimi de önemli hale gelmiştir (Ertaş, 2018: 5). Denetim kavram ve kapsam olarak çok geniş olduğundan dolayı denetim kavramını gruplandırarak anlatmak daha faydalı ve kolay olacağı öngörülmektedir.

## **1.2. DENETİM TÜRLERİ**

Litaratürde denetim türleri ile ilgili çok farklı sınıflandırmalar yapılmış olmakla birlikte bu çalışmada; denetimin konusuna ve amacına, denetçi statüsüne ve Sermaye Piyasası Kanunu'na (SPK'ya) göre denetim türleri ayrıntılı olarak ele alınıp açıklanmaya çalışılmıştır.

### 1.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Bu denetim faaliyetleri, daha çok, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde üç başlıkta toplanmaktadır (Kardeş Selimoğlu, vd., 2011: 8). Aşağıda bu denetim türleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

*Finansal Tabloların Denetimi*; Finansal tabloların denetimi bir şirkete ait finansal tabloların belirli olan muhasebe standartlarına uygun bir biçimde düzenlenip düzenlenmediği hakkında bir fikre erişmek için yapılan denetimi kapsamaktadır (Kardeş Selimoğlu vd., 2011: 8). Finansal tabloların denetlenmesi söz konusudur.

*Uygunluk Denetimi*; Şirkette şirket personeli tarafından gerçekleştirilen eylemlerin, yetkisi olan organlar tarafından (şirketin üst yönetimi, devlet kurumları vb.) belirlenmiş olan belirli ilke ve prosedürlere uyumlu bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirlemek amacıyla yapılan denetimdir (Erdoğan, 2010: 7). Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar dikkate alındığında kapsamı en geniş ancak nihai hedefi kriter alan tek bir alana uygun davranılıp davranılmadığını incelemesi bakımından özünde en dar kapsamlı denetimdir.

Alanı tek ve dar olan bir ölçüt seçilir ve yapılan işin bu seçilen kritere uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği incelenir. Uygunluk denetimi şirket içinden şahıslar tarafından yapılabildiği gibi şirket dışından olan şahıslar tarafından da yapılabilmektedir (Kaval, 2005: 11). Sayıştay, SGK, Ticaret Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın yaptığı denetimler uygunluk denetimine örnek olarak gösterilebilir.

*Faaliyet Denetimi*; Bir organizasyonun tamamı ya da belli bir bölümünün yapmış olduğu faaliyetlerin etkili ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığını araştıran denetimdir. Faaliyet denetiminde denetim faaliyetinin konusunu bir örgüt ya da bu örgütün bir kısmının faaliyet sonuçları oluşturur. Bu durumu şirketler bakımından inceleyerek, şirketin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin sonuçları ya da üretim, pazarlama gibi bir biriminin sonuçları faaliyet denetiminin temasını oluşturur. Daha

öncesinde belirlenen kriterler şirketin ya da bir birimin hedefleri, planlanan bütçeleri şeklindeki performans kriterleridir (Yılancı, 2015: 8). Faaliyet denetimi şirketin örgütsel yapısını, yönetim başarısını ve iş akışlarını tespit etmeye çalışan geniş kapsamlı faaliyet türüdür.

### **1.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Denetim faaliyetini yerine getiren kişinin şirket çalışanı olup olmasına göre gruplandırılan denetim türleridir. Bu denetim türü, iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde üç gruba ayrılır.

*İç Denetim;* Türkiye'de yasal dayanaklar bakımından düşünüldüğünde iç denetim olarak kabul edilecek olan terim 29 Mayıs 1926 tarih ve 865 sayılı Ticaret Kanunu ile ülke gündemine girmiştir. Kanunda anonim şirketleri düzenlemekte olan yargıların üçüncü kısmında "murakıplar" başlığı adı altında denetimin kapsamına ve iç denetçilere ait gerekli düzenlemeler yapılmış iç denetim faaliyetinin iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesine karar verilmiştir (Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018). İç denetim, örgüte hizmet etmek amacı ile örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Bu denetimin kapsamına hem finansal nitelikli işlemler, hem de finansal nitelikli olmayan işlemler girmektedir (Kepekçi, 1998: 3).

*Bağımsız Denetim;* “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (Resmi Gazete, 2012: 28509, Madde 4). Literatürde bağımsız denetim kavramı yerine farklı adlandırmalar da kullanılmaktadır. Bunlar; muhasebe denetimi, dış denetim ve finansal tabloların denetimidir.

*Kamu Denetimi;* Kamu ve özel sektöre ait kurumların kanunlara, yönetmeliklere ve prosedürlere uygun davranıp davranmadıklarını araştırmak için devlete bağlı

denetçiler tarafından yapılan denetim türüdür. Kamu denetimini yapan kişiler devlet kurumlarında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi yapabilirler. Ayrıca özel sektördeki kurumlarda da vergi denetimini sağlayabilirler (Erdoğan, 2010: 10).

### **1.2.3. SPK'ya Göre Denetim Türleri**

SPK'ya göre denetim türleri; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim şeklinde üç başlıkta toplanmaktadır.

*Sürekli Denetim;* Halka açık olan şirketlerin, SPK gözetimindeki diğer şirketlerin, sene sonundaki finansal tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarıyla uyumlu bir biçimde denetlenmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Kardeş Selimoğlu vd., 2011: 9). Sürekli denetim türünün en belirgin özelliği eksiksiz denetim olmasıdır. Denetim sözleşmesi mali yıl sona ermeden yapıldığından dolayı denetçi gerekli olan denetim kanıtını toplayabilmekte ve bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkân sağlanmaktadır ve tüm bunlar dolayısıyla denetim faaliyetinde herhangi bir kısıtlama olmasına engel olmaktadır. Sürekli denetimde denetçinin denetim görüşüne ulaşabilmek için gerekli olan zaman ve imkânın var olduğu kabul edilir ve bu sebepten dolayı yapılan denetim sonucunda sunulan denetim raporunun güvenlik derecesi oldukça yüksektir (Kaval, 2005: 12). Sürekli denetimde herhangi bir kısıtlamanın olmaması ve yeteri kadar zamanın olmasından dolayı denetçinin sunduğu denetim raporunun güvenilirlik seviyesi yüksektir.

*Sınırlı Denetim;* Bazı şirketlerin ara dönem finansal tablolarının, yıllık denetim faaliyetini gerçekleştiren denetim şirketleri tarafından denetlenmesi şekli ile gerçekleştirilen denetim türüdür. Bankalar, özel finans kurumları ve sermaye piyasasında faaliyet göstermekte olan şirketler sınırlı denetim uygulamasına tabidir. Bu şirketlerin üçüncü, altıncı ve dokuzuncu ay sonu itibarıyla ara dönem finansal raporlarını hazırlayarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ile SPK'ya göndermeleri gerekmektedir (Kaval, 2005: 12).

*Özel Denetim;* Şirketlerin tasfiyesinde, birleşmesinde, devredilmesinde,



bölünmesinde ya da kamuya ilk kez açılacak olan şirketlere yapılacak olan denetimdir (Kardeş Selimoğlu vd., 2011: 9). Özel denetim, şirkette payı olan pay sahiplerine, şirketin yönetimi konusunda bilgi temin etmek suretiyle dolaylı bir şekilde yönetim kurulunu denetlemeleri, yetkilerini kötüye kullanmasına engel olmaları imkânı vemektedir. Ayrıca özel denetim, pay sahipleri ile şirket çıkarlarının uzlaşmasına yardımcı olmaktadır (Güven, 2011: 133).

### **1.3. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI**

İktisadi dinamiklerin çok hızlı gelişmesi günümüz şirketlerinde ciddi ölçüde yapısal değişikliklerin yaşanmasına sebep olmaktadır. Hızlı yaşanan bu gelişimler toplumun her alanında olduğu gibi şirketler bakımından da bilgiyi öne çıkartmakta ve bu bilgiye en önemli hammadde özelliği kazandırmaktadır. Bu durumda üzerinde durulması gereken nokta önem arz eden bilginin işlevselliğinin de mevcut olmasıdır. İşlevsel bilgi doğru, güvenilir, yansız ve zamanında olmalıdır (Alpaslan ve Hakesever, 2013: 46). Bu doğrultuda şirketlerin ihtiyaç duyduğu doğru, güvenilir, tarafsız ve doğru zamanlı işlevsel bilgiyi temin etmede bağımsız denetim kavramı önemli bir unsur olmaktadır.

Bağımsız denetim, bir şirketin iktisadi faaliyetlerinin sonucuna göre hazırlanmış olan finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerin daha öncesinde belirlenen ölçütlere uygunluğunun ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında belirtilen zaruri bütün bağımsız denetim yöntemlerinin uygulanarak, kayıt, defter ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların bir rapor haline getirilmesidir (Kardeş Selimoğlu vd., 2011: 5).

Son zamanlarda ekonomik faaliyetlerin artması ile şirketlerin yapmış olduğu işlemler daha karmaşık bir hale gelmiştir. Ayrıca verilerin çokluğu ve bilgi sağlayanların taraflı tutumlarından dolayı şirketlerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği daha çok sorgulanmaya başlanmış ve bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları artış göstermiştir. Güvenilir bilgiye olan ihtiyacın artması ile beraber bağımsız denetime

olan ihtiyaç artış göstermiştir.

#### **1.4. BAĞIMSIZ DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ VE BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI**

Cumhuriyet öncesi dönemde, Türk ekonomi sisteminde ilk denetim uygulamalarının örnekleri, kamu yararını ayrıcalıklı tutan ve devletin sahip olduğu gelir ve giderlerinin izlenmesini hedefleyen kamu denetimi şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu dönemde ekonomik konularda araştırma yapma ve denetimi gerçekleştirme konusunda görevli bağımsız bir meslek grubu oluşturulmamış, devletin sahip olduğu gelir ve giderlerini denetleme görevi kadılara teslim edilmiştir. Ekonomik ve idari alanlarda yapılan çalışmaların yoğun olduğu 1838 yılında, Maliye Nezareti'nin kurulması ile beraber Türk kamu yönetiminde denetleme görevi, ekonomik alanlarda şer'i kanunlara göre incelemede bulunan kadılardan alınarak bağımsız bir birim tarafından, uzman müfettişler tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575). Şirketlerin gelişen teknolojik koşullarla birlikte ortaklık yapılarının farklılaşması uluslararası bir yapıya gelmeleri, finansal tablolarda manipülasyonların yapılması ve şirket ortakları arasında yaşanan karşılıklı güvensizliklerin artması gibi pek çok etken bağımsız denetim ve güvence hizmetleri kavramlarını daha da önemli bir hale getirmiştir. Bu durumda, şirketlerin hem kendi ortakları arasındaki güvenin, hem dış kullanıcılara sunulan güvenin, hem de finansal bilgileri kullanan taraflara verilen finansal nitelikli bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması oldukça önemli bir duruma gelmiştir (Dinç ve Atabay, 2016: 1527). Finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında sorunların yaşanması finansal piyasaların gelişmesinin önüne geçen en önemli problemlerden birini oluşturmaktadır. Finansal piyasalar fon arz edenler ile fon talebinde bulunanları birleştiren piyasalar olarak tanımlanır. Finansal bilgilerin güvenilirliğinin gerçekleştirilemediği bir piyasada, işlem yapmak imkânsızdır. Bu durum bir yandan mevcut kaynakların etkisiz kalmasına diğer taraftan da gerekli olan kaynakların tedarik edilememesi ve ayrıca ihtiyaç duyulan üretimin gerçekleştirilememesi ve istihdamın artırılmaması gibi birçok sorunu beraberinde getirecektir (Kaval, 2005: 7). Dolayısıyla finansal bilgilerin güvenilir olması finansal piyasaların başarılı bir şekilde gelişmesi için oldukça önemlidir.

Finansal tabloların amacını; birbirinden farklı kullanıcıların verecekleri ekonomik kararlarda faydalanmaları amacıyla şirketin sahip olduğu finansal yapısı, gerçekleştirdiği faaliyet sonuçlarındaki performansı ve finansal yapısındaki gerçekleşen değişiklikler ile ilgili gerekli bilgiyi temin etmek oluşturmaktadır (Kavramsal Çerçeve Md: 12). Finansal tabloların gereken niteliksel özellikleri ise anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir (Kavramsal Çerçeve Md: 24).

Şirket ile çıkar grupları arasında kullanılacak olan bilginin güvenilirliğinin sağlanması zorunluluk gerektiren bir durumdur. Bu güvenilirlik de ancak şirketler tarafından hazırlanacak olan finansal bilginin denetimiyle mümkündür. Fakat denetim faaliyetini çıkar gruplarının her birinin ayrı ayrı yapılabilmesi pek muhtemel olmayabilir. Dolayısıyla, denetimin çıkar grupları için elde edilen bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması amacıyla hem kendilerinden hem de şirketten bağımsız ve tarafsız kişi, kişiler ya da bir örgüt tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Kaval, 2005: 7). Gerekli olan bilginin güvenilirliğinin sağlanması açısından denetimin şirketten ve çıkar gruplarından farklı ve tarafsız kişiler tarafından yapılması oldukça önemlidir.

## **1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI**

Bağımsız denetim pay sahiplerine şirketlerin muhasebe süreci hakkında nesnel bir görüşe sahip olmaları yönünde destek sağlamaktadır. Şirket sahiplerinin şirketteki hata ve hileleri tespit etmelerine yardımcı olmakta ve şirket sahiplerinin muhasebe bilgilerinin önemi konusunda bilinçlendirilmesi gibi çok fazla faydası vardır (<https://smallbusiness.chron.com>). Bağımsız denetimin birçok kaynaktan farklı açılardan farklı yararları sayılmakla birlikte genelde şu faydaları bulunmaktadır (Erdoğan, 2002: 62):

- Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda düzenlenen raporlar şirket yönetimine, şirketin olumlu ve olumsuz ekonomik durumunun ne olduğunu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koymasını sağlamaktadır.

- Bağımsız dış denetçi tarafından tasdik edilen bir finansal tablo, güvenilir, doğru ve şeffaf bir finansal tablodur. Bu da şirket yöneticisine daha sağlıklı ve doğru karar verebilme imkânı vermektedir.
- Bağımsız denetim sonucundan şirket yöneticisi, şirkette var olan yanlışlıkları, yolsuzlukları, eksiklikleri, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve gerekli ise de uluslararası muhasebe standartlarına uyumsuzlukları unsurları zamanında öğrenebilme imkânı bulmaktadır.
- Bağımsız denetim faaliyetinin tamamen tarafsız kişiler tarafından gerçekleştirilmesi ve tarafsız bir şekilde raporlanması nedeniyle bağımsız denetimden geçmiş bir şirkette tüm ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların hakları daha iyi korunmaktadır.
- Şirket içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız faaliyet açıkça ortaya çıkmaktadır.
- Şirket yönetiminin isteyerek veya istemeyerek bazı olayların ve olguların üzerini örtmesine imkân da tanımaması yönünden de bağımsız denetimin oldukça önemli bir işlevi vardır.
- Finansal tabloları bağımsız bir dış denetçi tarafından denetlenmiş olan şirketler, gerek alım-satım ilişkisinde buldukları şirketler açısından ve gerekse ilişkide bulunacakları para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, finansal tabloları bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş olmaları önemli yararlar sağlamaktadırlar.

Bağımsız denetim aile şirketlerinin kurumsallaşmasını, sürekliliğinin sağlanmasını ve kurumsal yönetim anlayışının etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Ayrıca bağımsız denetimin aile şirketlerinde şirket içerisinde çıkabilecek çıkar çatışmalarının önlenmesi ve şirketteki hatalı ve hileli işlemlerin tespit edilmesine yardımcı olmak gibi pek çok faydası da vardır.

## **1.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ**

Muhasebenin üretmiş olduğu finansal tabloların muhasebe standartlarına

uygunluğunu, denetim standartlarına göre inceleyerek, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini arttıran muhasebe denetimi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik sisteminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Muhasebe denetçisinin üretmiş olduğu raporlar, öncelikle sermaye piyasası yatırımcıları olmak üzere, güvenilir bilgiye ihtiyaç duyan bütün kesimleri ilgilendirmektedir. Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi, ekonomik alanda yaşanan gelişmelerle paralellik göstermektedir. Türkiye’de muhasebe denetimi konusunda gerçekleşen ilk uygulama örnekleri muhasebe konusunda uzmanlığını kanıtlamış kişilere mahkemelerde bilirkişilik yaptırılması ve vergi kanunları gereği vergi denetimi yetkisi tanınması ile başlamıştır. Daha sonra meslek mensupları kendi aralarında örgütlenerek, bir taraftan mesleğin yasal statüsünün oluşturulmasına, diğer taraftan da mesleğin eğitim yönüyle ilgilenecek toplumda muhasebe ve denetim bilincinin oluşturulmasına çalışmışlardır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009: 127).

Hukuki düzenleme yönünden Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili ilk yönetmelik 1987’de ilk bankalar sonradan da sermaye piyasaları için düzenlenmiştir. Halka açık şirketlerde bağımsız denetimin başlangıcı 1989’dur. Daha sonra sigorta şirketleri de zorunlu bağımsız denetimin faaliyet alanına dâhil edilmiştir. Türkiye’deki bağımsız denetim uygulamasına ait yasal düzenlemeler incelendiğinde kurumsal düzenleyici esasına dayanmakta olan bir yapılanmanın takip edildiği görülmektedir. Söz konusu yapılanmada zamanla gerek duyuldukça ilgili düzenleyici kurumlar (SPK, BDDK, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu-EPDK gibi) kendi alanlarıyla ilgili bağımsız denetim kuruluşlarından ve bağımsız denetçilerinden bunlara uyum sağlamalarını istemişlerdir (Kardeş Selimoğlu vd., 2015: 28).

3568 sayılı "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" 13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (Bezirci, Karasioğlu, 2011: 578). Bu kanun ile denetim mesleğinin kapsamında, bu mesleğe giriş şartlarında, mesleki staj ve yeterlilik sınavında, Yeminli Mali Müşavirlerin onaylama yetkilerinde, Oda ve Birlik örgütlenmesiyle disiplin hükümleri konularında düzenlemelere gidilmiştir. Bu kanunla bağımsız dış denetimin gerçek anlamda eksiksiz olarak düzenlenmesi sağlanamamakla beraber, bağımsız denetçinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ya da Yeminli Mali Müşavir

(YMM) olması gerekliliği ve SPK, BDDK gibi düzenleyici kurulların bağımsız denetimle ilgisi olan düzenlemelerinde bu yasayla ilişkilendirilmesi, bu kanun ile getirilmekte olan esas ve ilkeleri bağımsız denetimin uygulamaları bakımından oldukça önemli bir hale gelmesini sağlamaktadır. Bu kanunla denetimin amaçları, faaliyet alanları belirlenmiş ve TÜRMOB kurulmuştur (Kardeş Selimoğlu vd., 2011: 45-46). 3182 sayılı Bakanlar Kanunu 1985 yılında yayınlanmıştır ve bu kanunla bankaların denetim ve gözetim görevi Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bakanlar Birliği arasında paylaştırılmıştır. 4389 sayılı Bakanlar Kanunu 18 Haziran 1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir ve bu kanun ile BDDY'ya özerklik hakkı verilmiştir. 2000'li yıllarda meydana gelen bankacılık sektöründe yaşanan krizden sonra yönetmelikte değişiklik yapılmıştır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu 19 Ekim 2005 tarihinde yayınlanmış ve kanunda bankacılık bölümünde yenilikler yapılmıştır (Fırat ve Şahin, 2017: 4).

Dünyada 2001 yılı sonrasında yaşanan hileli denetim raporlamaları ve yolsuzlukları sonucu denetim sektöründe yapılan yasal düzenlemeler Türkiye'yi de etkilemiş ve 2006 yılında TÜRMOB Disiplin Yönetmeliği Sarbanes-Oxley yasasına (SOX'a) uyumlu hale getirilmesi için düzenleme yapılmıştır. Bu amaçla 2005 yılı sonunda yeni TTK taslağı hazırlanmıştır. Türkiye'de bağımsız denetimi düzenlemekte olan 6102 sayılı TTK 2011 yılında yayınlanmıştır. 6012 sayılı TTK uygulaması ile ilgili çıkartılan sonraki düzenlemeler ile Sermaye Piyasasına kayıtlı şirketler, bankaların denetimi, EPDK'ya kayıtlı şirketlerin denetimi ile ilgili temel düzenlemeler yapılmıştır. 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile denetim faaliyetlerini düzenlemek üzere Kamu Gözetim Kurumu (KGK) kurulmuştur. Kurum bağımsız denetim esasları, standartları ve bağımsız denetçi olma şartları gibi birçok alanda düzenleme yapmakta ve denetimi şekillendiren yetkili kurum olmuştur. 26 Aralık 2012 Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 27.05.2014 Enerji Piyasası Bildirim Yönetmeliği, 2015 yılında da 29314 sayılı Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik yayınlanmış söz konusu düzenlemeler ile denetim alanında dağınık olan raporlama ve yetkilendirmelerde KGK tek yetkili kurum olmuştur (Ertuş, 2018: 27).

## **1.7. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI**

Denetçiye mesleki görevini gerçekleştirmede yardım eden ve denetçiye denetim faaliyetlerinde kılavuzluk eden ilkelerin geneline denetim standartları denir. Standartlar, bir bütün olarak finansal tabloların hataya veya hileye dayalı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine dair denetçinin ulaştığı görüşe temel sağlayacak şekilde makul bir güvenceye sahip olmasını gerekli kılmaktadır (Uyar, 2016: 1545). Ayrıca bu standartlar denetçiye denetim faaliyetinin sonucunu kimlere nasıl sunacağını göstermede rehberlik görevi görmektedir. Bu bölümde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA) olmak üzere iki ana başlık altında standartlar ayrıntılı olarak incelenmiştir. Ayrıca Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları kendi içinde; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama standartları olmak üzere üç ayrı başlık altında açıklanmıştır.

### **1.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Bu denetim standartları 1947 yılında ilk defa ABD Yeminli Muhasebeciler (AICPA) Kurumu tarafından yürürlüğe getirilmiştir. Türkiye’de TÜRMOB ve Başkanlık bünyesinde denetim standartlarının gelişmesini sağlayan kuruluşlar kurulmuştur (Güçlü, 2008: 13). Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından yayınlanmış ve finansal tabloların denetlendiği zaman denetçiye kılavuzluk edici niteliğinde kabul edilmiş bu standartlar 3 ana başlıkta toplam 10 tane standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar aşağıda ayrıntılı olarak tek tek açıklanacaktır:

Genel kabul görmüş denetim standartları denetim faaliyetini yapan kişiye denetim faaliyetini yaparken yapması gereken görevleri genel hatlarıyla, fazla ayrıntıya girmeden nasıl yapacağı konusunda ışık tutar.

#### **1.7.1.1. Genel Standartlar**

Bu standartlar, raporlama ve çalışma alanındaki standartlardan istenilmekte olan

sonuçların elde edilebilmesi için olması gereken şartları içermektedir. Bunlar da bir bakıma şahsa özel kurallardır. Denetçinin sahip olduğu mesleki ustalık ve yaptığı işlerin kalitesi ile ilişkilidir. Genel standartlar, mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı mesleki dikkat ve özen standardı olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Çömlekçi, 1986: 10).

- **Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı;** Bu standart denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetçinin, muhasebe mesleğinin yerine getirilmesi için gereken meslek bilgisine ve bu bilgiye sahip olduğunu kanıtlayacak belgeye ek olarak denetçinin güvenilirliğini güçlendirecek denetim birikimi ve deneyimine sahip olmayı ifade etmektedir (Dönmez, Beberoğlu, Ersoy, 2005: 54; Kaya, 2004: 18). Bu standart eğitimin yanında staj, işbaşı eğitim gibi uygulama deneyimine sahip olmayı da gerekli görmektedir.
- **Bağımsızlık Standardı;** Denetçi veya denetçiler yaptıkları iş ile ilgili konuların tamamında bağımsız düşünme mantığı içinde olmalı, denetim sırasında denetimi gerçekleştirilen şirketin ortakları ve/veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmeleri gerekmektedir (Duman, 2001: 33). Denetim faaliyetinin verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için denetçinin bağımsızlığı önemli bir etkidir.
- **Mesleki Dikkat ve Özen Standardı;** Denetçilerin tüm kanıtları bir bir irdeleyip, incelenmesi gereken belge ve bilgilerin tamamına ulaşması gerekmektedir. Bu doğrultuda kendi bilgi ve deneyiminin yetersiz kaldığı durumlarda bilirkişi görüşünden yararlanabilir (Güçlü, 2008: 15). Denetimden başarılı sonuçlar alabilmek için denetçinin bağımsız düşünebilmesi şarttır ancak bağımsızlık tek başına yeterli olmayıp bunun mesleki eğitim, deneyim ve yeterlilik ile mesleki dikkat ve özenle desteklenmesi gerekmektedir.

#### 1.7.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standartları, denetimin kapsamı ve denetimin yapılması için gerekli işlemlerin



belirlenmesinden denetim faaliyeti sonucu elde edilen bulguların bir rapor haline getirilmesine kadar geçen zamandaki uygulamaların nasıl olması gerektiğini belirlemede olan standartlar oluşturur. Bu standartlar, güvenilir bir denetçi görüşüne ulaşmak amacıyla kanıt toplanmasında denetçiye yol gösterici niteliktedir (Kaya, 2004: 20). Bu standartlar; planlama ve gözetim standardı, iç kontrolün incelenmesi standardı ve kanıt toplama standardı şeklinde üç gruba ayrılır.

- **Planlama ve Gözetim Standardı;** Çalışma sahası standartlarından birincisi olan bu standart denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir. Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlamasının yapılması gerekmektedir (Başpınar, 2005: 56)
- **İç Kontrolün İncelenmesi Standardı;** İç kontrol sisteminin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin iki hedefi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi yapılacak denetim faaliyetinin kapsamını ve ayrıntı düzeyini tespit etmek iken ikincisi; sistemin kendine ait olan güvenini araştırarak, sistemin etkinlik seviyesini tespit etmektir (SMMM, 2006: 8).
- **Kanıt Toplama;** Çalışma sahası standartlarından üçüncüsü olan bu standart bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli miktarda uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir. Toplanacak kanıt miktarı denetçinin yargına kalmıştır. Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını şirketin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın veya hesap grubunun niteliklerine ve genel olarak denetlenen müşterinin durumuna göre belirleyecektir (Başpınar, 2005: 57). Kanıtlar şirket içinden ya da şirket dışından toplanabilir.

### 1.7.1.3. Raporlama Standartları

Bu standart denetçinin denetim sonrası sunacağı raporla ilgilidir. Denetlediği şirketin finansal tabloları hakkında yapmış olduğu çeşitli incelemeler sonrası bir görüşe ulaşan denetçinin bu görüşü belirtirken hangi hususları dikkate alması gerektiğini düzenler

(Çömlekçi, 1986: 15-16). Bu standartlar;

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı;** Denetime tabi tutulacak şirketlere ait olan finansal tabloların, şirket faaliyetlerinin devamlılığının objektif olarak belirlenme ölçütüne genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı denilmektedir. Denetim faaliyeti sonucu elde edilen bulguların rapor edilme şekli de bu ilkelere uygunluk kapsamına girmektedir. Söz konusu uygunluk ilkelerini; bilanço ve gelir tablosu ilkeleri oluşturmaktadır. İlkelerde sapmalar olduğunda denetçiler bu sapmaları önem düzeyine göre denetim raporlarında belirteceklerdir (Haftacı, 2014).
- **Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık;** Denetim raporunda yer verilen ifadenin her biri denetçinin aleyhinde delil olarak kullanılabilirdiğinden dolayı raporda ileri sürülen görüş, kanıt ve belgeler ile desteklenmelidir. İddia ve kanıtlar birbirlerini tamamlayacak şekilde olması ve çelişmemesi gerekmektedir. Raporda muhasebenin tam açıklama ilkesine uygun hazırlanması ve ifadeler ile görüşlerin kanıtlar ile desteklenmesi gerekmektedir (Güçlü, 2008: 19-20).
- **Yeterli Açıklama Standardı;** Şirketin finansal tablolarının doğruluğu, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle tutarlı olmasına ek olarak finansal tablolarda sunulan bilginin miktar olarak yeterli olmasına da bağlıdır. Bu da finansal tabloların şekli, düzenlenmesi, içerik ve dipnotları ile ekleri, kalemlerin sınıflandırılması, terimler, çeşitli aktifler ve bunlar üzerindeki ipotekler ve çeşitli borçlarla ilgilidir. Bunların yeterli olup olmadığını denetçi o günkü koşullara göre belirlemektedir (Çömlekçi, 1986: 17).
- **Görüş Bildirme Standardı;** Hazırlanan denetim raporunda, denetim faaliyetinin sonucunu açık bir biçimde belirtecek şekilde, finansal tabloların bütünü hakkında bir yargıya ulaşılmalı ve bu görüş; şartlı, olumlu veya olumsuz olarak belirtilmeli, eğer görüş bildirmekten kaçınılacaksa bunun nedeni ayrıntılı bir şekilde raporda açıklanmalıdır (Başpınar, 2005: 58; Kaya, 2004: 24). Denetçi yapılan denetim faaliyeti sonucunda kesin bir görüş verecek kanıtlara ulaşamamışsa, görüş bildirmekten kaçınma hakkını kullanabilir.

### **1.7.2. Uluslararası Denetim Standartları**

Ekonomide, özellikle para ve sermaye piyasalarında meydana gelen gelişmeler, muhasebe standartlarını olduğu kadar denetim standartlarını da geliştirmeyi gerekli kılmaktadır. Bu alanda başta gelen ve son yıllarda ağırlıklı olarak Amerika-Avrupa eksenini etkileyen düzenleyici birim, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) isimli kuruluştur. Bu federasyon kapsamında kurulan değişik komiteler ve çalışma grupları, hem Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS), hem ISA hem de meslek mensuplarının sahip olması gereken etik değerleri belirlemektedir (Başpınar, 2005: 58). Şirketlerde yaşanan ekonomik olaylar, muhasebe olarak tanımlanan ortak bir dil ile ifade edildiğine göre şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla açıkladıkları bilgilerin doğruluğunun tespit edilmesi için de ortak bir hareket tarzının benimsenmesi gerekmektedir. Bu durum genel kabul görmüş denetim standartlarının ve uluslararası denetim standartlarının gündeme gelmesine neden olmuştur. ISA'ya göre yapılan denetimlerin sonuçları, denetçi yargısında büyük farklılıkların olmaması durumunda ya birbirine yakın olacak ya da aynı olacaktır. Böylece, standartlara uygun olarak yapılan bir denetim faaliyetinde oluşan denetçi görüşü, dünyanın her yerinde kabul edilebilir bir görüş olarak, bir şirketin yayınladığı finansal bilgilere güvenilmesini sağlayacaktır (Dinç, 2001: 93).

ISA, 10 konu başlığı altında toplamda 52 adet standarttan oluşmaktadır ve bu standartlar finansal tabloların denetiminde kullanılmaktadır. Bu standartlar diğer bilgilerin ve ilgili hizmetlerin denetim faaliyetinde de kullanılabilir ve gerekli görülürse bunlara da uyarlanabilir. Bu düzenlemede yer alan standartlar, açıklama şeklindeki diğer açıklayıcı rehber bilgilerle birlikte asli ilkeleri ve önemli prosedürleri içermektedir (Özbilgin, 2003: 124).

## **1.8. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE KURUMLAR**

Bağımsız denetimin gözetimine ilişkin düzeleme ve kurumlar Uluslararası ve Türkiye'dekiler olmak üzere iki ayrı alt başlık altında ele alınacaktır. Bu doğrultuda

ilk olarak Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler ve Kurumlar başlığı altında, Amerika–Sarbanes-Oxley Kanunu Düzenlemeleri, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB- Public Company Accounting Oversight Board) ve Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve 8. Yönerge ayrıntılı olarak açıklanacak daha sonra da Türkiye’dekiler; Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Düzenlemeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri, Sigortacılık Kanunu, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Düzenlemeleri, Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri ve 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

### **1.8.1. Bağımsız Denetimin Gözetimine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler ve Kurumlar**

Gerçekleşen skandallar sonucu yaşanan olumsuz tecrübeler ülkelerin etkin bir denetim ve kamu gözetimi sistemine ihtiyacı olduğunu açık bir şekilde ortaya koymuştur. ABD’de Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) çıkarılmış ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuş, Avrupa’da ise direktifler revize edilmiş ve Avrupa Birliği Kamu Gözetim Koordinasyon Grubu (EGAOB) kurulmuştur.

#### **1.8.1.1. ABD’deki Düzenlemeler–Sarbanes-Oxley Kanunu Düzenlemeleri**

2002 yılında yayınlanan SOX; 2001 yılının Aralık ayında meydana gelen Enron vakasında gerçekleşen dolandırıcılık ve hile olaylarının sonucunda ABD’de Kongre’de takdim edilmiştir. Amerika’da Enron şirketinde meydana gelen muhasebe ve mali nitelikli denetim skandallarından sonra Amerikan kamuoyunda mali piyasalara karşı olan güvende sarsılmalar olmuştur. Bu skandaldan sonra ülkedeki raporların ve denetim raporlarının hazırlanmasından sorumlu olan kişiler kendi kontrolünü kendisinin yaptığı sisteme olan güven duygusunun yok olması sebebiyle bu türde vakaların bir daha tekrarlanmasının önlenilmesi amacıyla 30 Temmuz 2002 tarihinde “Sarbanes-Oxley Yasası” ABD Başkanı Bush tarafından

onaylanmıştır. SOX'un hükümleri; iç kontrol yapısını güçlendirmek için, özel amaçlı konular hakkında uygun bir şekilde açıklama gereksinimine ihtiyaç olduğu için ve firma ile denetçileri arasındaki çıkar ilişkilerini ortadan kaldırmak için oluşturulmuştur. Bu yasa halka açık olan şirketler ile onları denetlemekte olan denetim kurumlarını ve bu denetim görevlerinde çalışan kişileri kapsamaktadır. Ayrıca denetlenmekte olan şirketin muhasebesinden sorumlu olan kişiyi ve şirketteki iç denetçileri de ilgilendirmektedir (Eichbar, 2009: 3-5). Bu kanunla şirketin kurumsal yönetim mekanizmasını etkin bir şekilde sağlamak ve bu sayede şeffaflığı en yüksek seviyeye ulaştırmak amaç edinilmiştir. SOX yatırımcılara sunulan bilginin doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir bir şekilde sunulmasını sağlamak, kurumsal yönetimin daha etkin uygulanmasını gerçekleştirmek ve bağımsız denetim firmalarının desteklediği ve iç denetim faaliyetinden sorumlu denetim komitesinin bağımsız bir şekilde davranmasını sağlamak amacıyla yürürlüğe getirilmiştir (Gökalp, 2005: 109).

SOX ile denetim komitelerine bağımsız denetim sürecinin gözetimiyle ilgili olarak bağımsız denetim firmalarının görevlendirilme ve gözetim, görevlerinin kapsamı ve yaptıkları işlerin ücretinin belirlenmesine yönelik belirli yetki ve sorumluluklar verilmiştir (Milligan, 2006: 37-38). SOX denetim faaliyetinin etkinliğinin ve objektifliğinin artırılması amacıyla firmaların uygulamakta olduğu önemli olan bütün muhasebe politikalarının ve uygulamalarının bağımsız denetçi tarafından denetim komitesine raporlanması zorunluluğu gibi önemli bazı ilkeler getirmiştir. Bu yasaya göre bağımsız denetçinin yapacağı denetim faaliyetinin hepsi ve sunulan denetim dışı hizmetlerin denetim komitesinden onay alması gerekmektedir. Ayrıca bağımsız denetçilerin yaptıkları çalışmaların sonuçlarının da denetim komitesine raporlanması gerekmektedir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 38).

SOX'da denetçi bağımsızlığını sağlamak amacıyla bazı standartlar oluşturulmuş ve denetçinin denetim dışı hizmet vermesi sınırlandırılmıştır. Bu yasaya göre bağımsız denetçi; denetim sözleşmesi imzaladığı şirketin muhasebe defterlerini tutmak, finansal bilgi sistemlerini oluşturmak ve uygulamak, menkul kıymet alımı satışı, hukuki veya yatırım danışmanlığı hizmetleri, iç denetim gibi faaliyetlerini yerine getiremez. Ayrıca yasa denetçileri periyodik olarak rotasyona tabi tutmuş, denetimde yer alacak olan sorumlu ortak baş denetçinin ya da denetimden sorumlu ortak denetçinin aynı halka

açık şirkette beş yıl arka arkaya denetim faaliyetinde bulunmasını yasaklamıştır (Ertikin, 2017: 117).

### **1.8.1.2. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB- Public Company Accounting Oversight Board)**

2000'li yıllarda meydana gelen skandallar bağımsız denetim firmalarının ve denetçilerin patlayan skandallardaki rollerinin tartışmaya açılmasına yol açmış, tepkilerin yoğunluğu denetim piyasasının yeniden düzenlenmesini gerekli kılmıştır. SOX böyle bir atmosferde ortaya çıkmış ve PCAOB'nin kurulmasını öngörmüştür. SOX'un 105. maddesi, PCAOB'ya kayıtlı SMMM firmalarının ve bu firmalarla ilişkisi olan kişilerin incelenmesi ve gerektiğinde yaptırım uygulanması için geniş yetkiler vermiştir. Denetlenen denetim firması Amerikan menşeli olsun ya da olmasın, denetimin ABD sınırları içerisinde yapılmasına bakılmaksızın, kurul tarafından kalite kontrol incelemeleri yapılmaktadır (Kesimli ve Çalıyurt, 2018:637). Amerika'da SOX ile kurulmuş olan PCAOB diğer denetim kalitesi kavramsal yaklaşımlardan farklı olarak niceliksel bir çalışmanın öncülüğünü yapmaktadır. Bu söz konusu çalışma IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu- International Auditing and Assurance Standards Board) ve FRC (Finansal Raporlama Kurulu- Financial Reporting Council) 'nin yaklaşımlarından farklı olarak denetim kalitesinin kavramsal çerçevesinin oluşturulmasında sayısal bir veri seti sunmaktadır (Yükçü ve Koçakoğlu, 2016: 265).

ABD'de bağımsız denetim faaliyetlerini yürütecek kurumların PCAOB'ya kaydolma zorunluluğu bulunmaktadır. PCAOB'nin başlıca görevleri; halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştirecek denetim şirketlerini kaydetmek, kayıtlı denetim şirketlerini denetlemek, denetim şirketlerine gerektiğinde disiplin işlemlerini ve cezai uygulamaları yapmak, yatırımcıların ve kamu çıkarlarının korunması amacıyla denetim faaliyetlerinin kalitesini arttırmak, yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek veya aksi durumlarda SEC'in uygun göreceği diğer sorumlulukları gerçekleştirmek şeklinde sayılmaktadır (Ertikin, 2017: 107).

### 1.8.1.3. Avrupa Birliğinde Kamu Gözetim Sistemi ve 8. Yönerge

AB'ye üye olan ülkelerde muhasebe ve denetim alanında müşterek uygulamalar oluşturmak için "Direktifler/Yönergeler" başlığının altında yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu direktifler AB'nin muhasebe ve denetim alanındaki düzenlemeleri oluşturmaktadır. 4. ve 7. yönergeler muhasebe standartlarıyla ilgili, 8. yönergeyse denetim standartlarıyla ilgili olan düzenlemeleri içermektedir. 4. yönerge 1978 yılında kabul edilmiştir ve yıllık finansal tabloları ele almıştır. 1983'de kabul edilen 7. yönergede de konsolide finansal tablolar ele alınmıştır. 8. yönerge 1984 yılında kabul edilmiştir ve yönerge ile AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkeleri ve hukukuna belli bir standart getirmek amaçlanmıştır (Çalışkan, 2006: 52). Denetçilerin sahip oldukları sorumluluklara, eğitim durumuna, mesleki uzmanlığın gerekliliklerine ve denetim çalışmalarında bağımsızlık konularına açıklık getirilmiş ve denetim standartlarının eksiksiz bir şekilde düzenlenmesi sağlanamasa da üye ülkelerdeki standartların oluşturulmasına yol göstermektedir. 8. yönerge maddelerinde sadece genel standartlara ilişkin açıklamalar yer almakta olup, çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin açıklamalar yer almamaktadır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005: 58).

Son zamanlarda yaşanan finansal skandallara karşı AB denetlenen finansal tablolara güven sağlanması ve benzer skandalların AB bünyesinde de meydana gelmesini engellemek için 2004 yılında yeni bir tasarı hazırlanmıştır ve bu tasarı 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Yenilenen bu sekizinci yönerge ile kamu gözetiminde, denetim faaliyetlerinin kalitesinin güvencesinde, müşterilerin bilgilerinde gizliliğin sağlanmasında, yapılacak denetim ücretlerinin açıklanmasında, denetçilerin bağımsızlığında ve tarafsızlığında, uluslararası denetim standartları ile uyumun sağlanmasında ve grup denetçilerin sorumlu olduğu konularda yeni düzenlemeler gerçekleştirilmiştir (Çalışkan, 2006: 54).

2000 yılında AB tarafından alınan kararla 1 Ocak 2005 tarihinden sonra AB'ye üye olan ülkelerin bütün hepsinin borsaya kayıtlı şirketlerinin finansal tablolarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'yla (IFRS-International Financial Reporting Standards) uyumlu bir biçimde hazırlanması zorunlu olmuştur. IFRS'nin

nihai amacı, finansal piyasaların küresel bir şekilde güçlenmesinin ve gelişmesinin desteklenebilmesi amacıyla Avrupa'nın genelindeki tutarsızlıkların en az seviyeye indirilmesi ve tabloların şeffaflığının sağlanmasıdır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005: 59).

2008 yılında yaşanan finansal krizden dolayı mevcut düzenlemelerin değiştirilmesi çalışmaları başlamıştır. Bu doğrultuda AB içinde bütün denetimler için uygulanabilir olan 8 nolu denetim yönergesinin gözden geçirilmiştir. KAYİK denetimi için uygulanabilir olan değişiklikleri içeren öneriler 2011'de yayınlanmış ve yenilenen 8 nolu yönerge ile KAYİK'lerin Denetimine İlişkin Düzenleme AB Parlamento'sunca kabul edilmiştir. Üye ülkelerin bu yenilenen yönergeye uyum göstermesi için gerekli kanunlarını 2016 yılına kadar yürürlüğe koymaları gerekli kılınmıştır. 8 nolu yönergede yapılan değişiklikler; denetçi rotasyonunu, KAYİK'lerin denetimleri ile ilgili ek hususları ve AB içinde yapılan denetimlerin hepsine rehber olacak düzenlemeleri kapsamaktadır (Karataş ve Bölükbaş, 2015: 51-52).

### **1.8.2. Türkiye'de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Gözetim Kurumu**

Teknolojinin gelişmesi, dünya ekonomisinin git gide daha fazla gelişmesi ve uluslararası ticaretin artmasıyla şirketlerin ihtiyaç duyduğu finansal bilgiler karmaşık bir hal almıştır. Dolayısıyla ekonomik sistemin verimli devam edebilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan finansal bilginin doğru ve güvenilir olması hem devlet hem de çıkar gruplarınca oldukça önemlidir. Ayrıca yaşanan skandallar ve AB müktesebatına uyum süreci, bağımsız denetim alanında bazı değişiklikler yapılmasını gerektirmiştir. Çalışmanın bu bölümünde Türkiye'de denetimin gelişiminde yürürlüğe giren kanun ve yönetmeliklere değinilecek, yetkili kurumlar ve bunların bağımsız denetime katkıları ayrıntılı olarak ayrı ayrı ele alınacaktır.



### 1.8.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

SPK, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'yla 1981 yılında kurulmuş olan görevlerini ve yetkilerini kendi sorumluluğunun altında bağımsız bir şekilde kullanmakta olan, idari ve mali yönden özerklik hakkına sahip olan düzenleyici bir kamu kurumudur (Karakaş, 2008: 112). Sermaye piyasasının güvenli, açık ve kararlı bir şekilde çalışmasını, piyasadaki fon kullanmakta olan şirketlerin belirli kurallara uygun bir şekilde davranmalarını ve yatırımcıların haklarının ve çıkarlarının korunmasını sağlamak kurul'un başlıca görevlerini oluşturmaktadır. Bu görevleri kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlerde yeni değişikliklerde bulunarak, piyasaların gözetimini ve denetimini yaparak yerine getirmeye çalışmaktadır (SPK, 2008: 15).

Sermaye piyasasında bağımsız denetim hakkında düzenlemeler yapabilme yetkisi 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca Kurul'a verilmiştir. 19663 sayılı Resmi Gazete'de 13.12.1987 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" bağımsız denetim alanında yapılan ilk mevzuat düzenlemesi olmasıyla beraber bağımsız denetimin yasal bir dayanağa oturtulmasını sağlamıştır (Pirgaip, 2004: 10). SPK'nın söz konusu düzenlemesi Kanununun 16. ve 22/b maddesine, kamunun zamanında, doğru ve yeterli bir şekilde aydınlatılmasını sağlamaktır. TTK 397. madde gereğince de bağımsız denetim raporunun kamuyu aydınlatma ilkesi uyarınca hazırlanacağı ve pay sahipleri başta olmak üzere ilgililerin hepsine sunulacağı belirtilmektedir (Kardeş Selimoğlu vd, 2015: 34).

Bağımsız denetim ve kamuyu aydınlatma alanlarında ABD'de yürürlüğe konulan reform niteliğindeki düzenlemeler diğer ülkelerin ilgili otoriteleri tarafından takip edilmiş ve benzer düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede Türkiye'de halka açık şirketler nezdinde yapılacak olan bağımsız denetimi düzenleyen, kamunun aydınlatılmasına ilişkin kuralları belirleyen idari otorite olan SPK'da birtakım düzenlemeler yapmıştır. Düzenlemeler temel olarak 4/3/1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de 4/3/1996 tarihinde yayınlanmış olan Seri: X, No:16 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"de yapılmıştır (Yılmaz, 2003: 26). Düzenlenen bu Tebliğ ile sermaye piyasasında bağımsız denetimi gerçekleştirecek

olan kişilerin 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” uyarınca SMMM/YMM ruhsatı veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisini sağlamakta olan belgeyi almış olmaları gerekmektedir (Pirgaip, 2004: 11).

Sermaye piyasalarında bağımsız denetim faaliyetlerini, bu faaliyetlerde bulunmak için kurul tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçilere yönelik standartları, ilkeleri, usulleri ve esasları belirlemek Seri: X, No: 22 tebliğinin amacıdır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:583).

### **1.8.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Düzenlemeleri**

3182 sayılı Bankalar Kanunu 1985 yılında çıkarılmıştır. Bu kanunla bankaların denetim ve gözetim faaliyeti Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliği arasında paylaştırılmıştır (Fırat ve Şahin, 2017: 4). 19343 sayılı Resmi Gazete’de 16.01.1987 tarihinde yayımlanmış olan “Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği” bankacılık sistemindeki bağımsız denetim faaliyetine yönelik ilk düzenlemedir. Daha sonra, “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” 21.03.1997 tarih ve 22940 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve söz konusu Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. 4389 Sayılı Bankalar Kanunu çerçevesinde BDDK’nın oluşturulması ile beraber, daha önceden yapılmış olan düzenleme kaldırılmıştır ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” yayımlanmıştır. “4389 Sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4 üncü maddesi uyarınca yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik” ise, 01.02.2002 tarih ve 24658 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Pirgaip, 2004: 11). Tasarruf sahiplerinin haklarının ve menfaatlerinin koruma altına alınması, ekonomik piyasaların güvenini sağlamak, ekonomik kalkınmanın koşullarını da göz önünde tutarak kredi sisteminin verimli bir biçimde çalışabilmesini sağlamak üzere bankaların kuruluşu, yönetimi, çalışması, devir faaliyetleri, birleşmesi, tasfiyesi ve

denetlenmelerine yönelik ögeleri düzenlemek bu kanununun amaçlarını oluşturmaktadır. Türkiye’de kurulan ve kurulacak olan bankalarla yurtdışında kurulan ve kurulacak olan bankaların Türkiye’de faaliyet gösteren şubeleri bu Kanunun hükümlerine tabi olmaktadır (Karakaş, 2008: 113).

Başlangıçta bankacılık alanında yapılan bağımsız denetim faaliyetinin amacını tasarruf sahiplerinin sahip olduğu hakları korumak oluşturuyorken, 2000’li yıllarda yaşanan ekonomik alandaki krizlerin sonucu ile bankacılık sektöründe yaşanan olumsuzluklar denetim faaliyetinin hedefinin mevduat sahiplerinin sahip olduğu hakların korunmasına ek olarak finansal piyasalardaki güveni ve dengeyi sağlamak ve kredi sisteminin etkin olarak çalışmasını temin edecek şekilde gelişmiştir. Yaşanan bu gelişmeler sonucunda 1999 yılının sonlarına doğru Bankalar Kanunu’na eklemeler yapılmış ve BDDK oluşturulmuştur. Bununla beraber denetim çalışmaları yalnızca bankacılık sektörünü değil, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketlerini de sınırları içine alacak şekilde gelişmiştir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 175).

2015 yılında yapılmış olan yönetmelik değişikliğiyle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun yetkilendirmiş olduğu bağımsız denetim kuruluşlarının Bankalarda Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları listesine girebilmesi için sahip olmaları gerekli ilave şartları belirlemiş ve bankacılık sektöründe yapılacak olan bağımsız denetime yönelik usulleri ve esasları yeniden düzenlemiştir (Fırat ve Şahin, 2017: 4-5).

### **1.8.2.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri**

EPDK 2001 yılında yürürlüğe girmiş olan 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu’nun 4. maddesiyle kurulmuştur. Kurum görev ve yetkileri EPDK kanalıyla gerçekleştirmektedir. Kurul, bir tane başkan, bir tane başkan yardımcısı ve dokuz tane üyeden oluşmaktadır. EPDK, Elektrik Piyasası Kanunuyla kurulmuştur. Ancak Petrol Piyasası Kanunu ile Petrol piyasasının düzenlenmesi konusunda da faaliyet göstermektedir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 170-171). 2001 yılında göreve

başlayan EPDK'nın amacını; toplumun ihtiyaç duyduğu elektrik, doğal gaz, petrol ve LPG'nin ihtiyaçları karşılayacak kadar, kaliteli, devamlı, tasarruflu ve çevre ile uyumlu bir biçimde ihtiyaç sahiplerine sunulması amacıyla, rekabet sahasında özel hukuk hükümleri ile uyumlu bir şekilde faaliyette bulunacak, iktisadi yönden kuvvetli, dengeli ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulabilmesi ve bu piyasada bağımsız bir düzenlemenin ve denetlemenin sağlanması oluşturmaktadır (www.epdk.gov.tr).

#### **1.8.2.4. Sigortacılık Kanunu**

Türkiye'de 30/12/1959 tarihinde ve 10394 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'yla sigorta ve reasürans şirketlerinin kuruluşuna yönelik düzenleme yapılmıştır. Daha sonra 1994 yılında yayımlanan 537 ve 539 sayılı; 1999 yılında yayımlanan 587 sayılı KHK ile sigortacılık alanındaki faaliyetler tekrardan düzenlenmiştir (Kardeş Selimoğlu, 2007: 34).

8 Eylül 2003 "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" ve "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır. Bu yönetmeliklerle sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetim faaliyetlerini ve denetim işlemini gerçekleştirecek denetim kuruluşlarına ilişkin düzenlemelere gitmiştir. Denetim kuruluşlarının Hazine Müsteşarlığı'ndan yetkilendirilmiş olma koşulu olmakla birlikte, yetki belgesi için başvuracak olan denetim kuruluşlarının, SPK ve/veya BDDK'dan bağımsız denetim yapma izni almış olmaları koşulu aranmaktadır. Bu yönetmelikte de denetim şirketleri ile ilgili rotasyon uygulamasına tabidir (Kardeş Selimoğlu vd., 2011: 54-55).

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu, 03.06.2007 tarihinde yayınlanmakta olan 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 45. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun amacını, ülkedeki sigortacılık faaliyetlerinin geliştirilmesinin sağlanması, sigorta sözleşmesindeki kişilerin haklarını ve çıkarlarını koruma altına almak ve sigortacılık kesiminin güvenilir ve dengeli bir platformda dinamik bir biçimde faaliyette bulunmasını sağlamak amacıyla bu kanuna tabi olan kişilerin ve kuruluşların, faaliyetlere başlaması, teşkilatı, yönetimi, çalışma esas ve usulleriyle

faaliyetlerinin son bulması ve denetlenmesine yönelik özellikler ve sigorta sözleşmesinden kaynaklanan uyuşma problemlerinin çözüme kavuşturulmasına yönelik olarak sigorta tahkim sistemiyle ilgisi olan usulleri ve esasları düzenlemek oluşturmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 586-587).

#### **1.8.2.5. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Düzenlemeleri**

3568 sayılı Kanun 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de bu kanunla ilk kez meslek unvanları ve odalarıyla odalar birliği belirlenerek muhasebe mesleğinin yasal çerçevesi oluşturulmuştur. Yürürlüğe giren bu kanuna dayandırılarak çıkartılan tebliğler ile de denetim standartları, vergilerin denetlenmesinde kullanılacak olan raporlama formatları, meslek mensubu olabilmenin koşulları gibi konular statüye bağlanmıştır (Pirgaip, 2004: 11). Muhasebe mesleğinin örgütlenmesi ile bugün tüm bağımsız muhasebe denetiminde kabul gören SMMM ve YMM şeklinde iki unvan söz konusu olmuştur. Diğer denetim faaliyetlerinde baş denetçi, kıdemli denetçi şeklinde ayrımlar ve detaylar üzerinde duruluyorken bunlar da ya SMMM ya da YMM’dir. YMM’nin nitelik ayrımı yalnızca Maliye Bakanlığı açısından vardır. Diğer bağımsız muhasebe denetimi faaliyet alanlarında böyle bir ayırım söz konusu değildir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 174).

2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’le Maliye Bakanlığı tasdik işlemlerine ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Bu yönetmelikte tasdik işlemlerinin kapsamı ve YMM’lerce mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler yedi başlıkta toplanmış fakat tasdik alanları ile ilişkili tebliğler yayınlanmadan tasdik işlemi yapılamayacağı belirtilmiştir (Kardeş Selimoğlu vd., 2011: 52).

3568 sayılı kanun ile kurulan ve IFAC’a üye olan TÜRMOB 9 Şubat 1994’de bağımsız denetimle ilgili standartları belirlemek için TİMDES’i kurmuştur.

TMUDESK faaliyet süresi boyunca toplamda 19 standart yayınlamış ancak yaptırım gücüne sahip olmadığından dolayı yayınladığı standartlar uygulanmamıştır. TMUDESK'in hem muhasebe hem de denetim standartlarını belirlemesi eleştirilmiş ve bu birbirinden farklı iki görevin iki farklı kuruma verilmesi doğrultusunda görüş bildirmiştir. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarihli ve 4487 sayılı Kanunla eklenen madde ile ulusal muhasebe standartlarının gelişmesini ve benimsenmesini sağlamak, standartları saptamak ve yayımlamak amacıyla TMSK kurulmuştur. 7 Mart 2002 de faaliyete geçen TMSK faaliyet süresi boyunca Uluslararası Muhasebe Standartları ve UFRS ile uyumlu toplamda 38 muhasebe standardı yayınlamıştır (Kardeş Selimoğlu vd., 2015: 32-33).

TMUDESK'in varlığına son verilmesi ve TMSK'nın kurulması ile ulusal denetim standartlarının belirlenmesi ve bu belirlenen standartların yayınlanması amacıyla 20 Şubat 2003'de TÜDESK kurularak, faaliyetlerine 9 Mayıs 2003'de başlamıştır. TÜDESK amaçları doğrultusunda uluslararası denetim standartlarını kendine kılavuz olarak görmüştür. Bu doğrultuda TÜDESK, dünyada meydana gelen gelişmeleri göz önünde bulundurarak, 2002 yılında, 2003 yılı itibariyle uygulanmaya başlamak üzere yayımlanan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'nın Türkçe'ye çevirisini yaparak yayınlamıştır. Yapılan bu çalışmadan sonra kurul, ulusal denetim standartlarını inceleyip yorumlamak için her bir denetim standardı için bir komite oluşturmuştur. Fakat kurumun kuruluşu ve çalışma esasları bir kanuna dayanmamaktadır (Alpaslan ve Hakasever, 2013: 54). 6102 Sayılı TTK ile muhasebe ve denetim standartları yayınlama yetkisi KGK'ya verilmesi ile TMSK'nın ve TÜDESK'in faaliyetlerine son verilmiştir (Kardeş Selimoğlu; 2015: 25-28).

#### **1.8.2.6. Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri**

6102 sayılı TTK 2005 yılında hazırlıkları yapılmaya başlanmış ve 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda anayasa olarak görüşülüp kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. TTK Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Taşıma İşleri, Deniz Ticareti, Sigorta Hukuku şeklinde altı kitaptan ve 1535 maddeden meydana gelmektedir. Kanunda muhasebeyle ilgili olarak

defter tutma, envanter çıkarma, finansal tabloların hazırlanması ve denetime ait çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Kanunda eski TTK'daki var olan bölümler korunarak yeni bir bölüm olan taşımacılık bölümü eklenmiştir. Kanunun yürürlüğü ile ilgili başka 44 maddelik bir kanun hazırlanmış ve 6103 sayılı TTK'nın Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmıştır (Sağlam ve Azgın, 2016: 1515-1516).

TTK ile yapılan değişikliklerle birlikte günümüze kadar fonksiyonunu yerine getirmekte başarısız olan murakıplık müessesinin kaldırılmasında, finansal denetim çalışmalarının dış denetçilerin gerçekleştirmesinde finansal tabloların IFRS ile uyumlu bir şekilde hazırlanmasında ve bunun şirketin büyüklük ölçeğine göre bağımsız denetim kuruluşları ya da SMMM veya YMM tarafından yapılmasında, denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi kavramlarının tanımlanmasında, muhasebe denetim mesleğinin yönünden oldukça önemli gelişmeler olmuştur (Arıkan, 2008: 11). Bu yasa ile beraber FRS zorunlu bir hale getirilmiştir. TTK'nın 88'inci maddesinde KGK'nın yetkilerine, 397 ilâ 406'ncı maddeler arasında denetim ile ilgili hükümlere, 514 ilâ 517'nci maddeler arasında ise de anonim şirketlerinin finansal tablolarını ilgilendiren yükümlere değinilmiştir. TTK'nın 397'nci maddesine dayanarak bağımsız denetim uygulamasına tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna ait olup verilen kararın uygulanmasına yönelik usulleri ve esasları yayınlama görevi KGK'ya aittir (Fırat ve Şahin, 2017: 6).

1535 maddeden oluşan 6102 sayılı TTK, AB şirketler Hukuku faslıyla uyumlu olacak biçimde düzenlenmiştir. AB müktesebatı ile uyumlu olmak için AB direktifleri (yönergeleri) özellikle sekizinci direktif göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır. 8.direktif denetim alanında TTK'nın temelini oluşturmuştur (Memiş ve Güner, 2011: 154).

6102 sayılı TTK'na göre, denetçiler, risk denetimi kapsamında, anonim şirketlerin devamlılığını tehlikeye düşürecek olan tehlikeleri saptayan sistemlerin varlığını ve alınması gereken tedbirlerin alınıp alınmadığını da denetlemek ile sorumludur. Ayrıca bu kanunda denetçilerle ilgili kısıtlamalar da yer almaktadır. Denetçiler, İşlem Denetçisi, Bağımsız Denetçi ve Özel Denetçi şeklinde gruplandırılmaktadır.

Denetçinin sorumluluklarına 554. madde de değinilmiştir (Alpaslan ve Hakesever, 2013: 58).

TTK 2013’de bağımsız denetime tabi olacak olan şirketler 19.12.2012 tarihinde ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenmiş ve bu karara göre; Kamu faydasını ilgilendirmekte olan şirketler herhangi bir şarta bağlı olmaksızın bağımsız denetim faaliyetine tabidir. Bunun dışında kalan şirketlerde ise bağımsız denetime tabi olma şu ölçütlere bağlanmıştır: 2014 ve 2015 yılları için tedrici olarak indirilmiş olup, bu ölçütler 2015 yılı için 50 milyon TL aktif toplam, 100 milyon TL net satış hasılatı ve 200 çalışan olarak belirlenmiştir. 2016 yılında Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk lirası, yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk lirası ve çalışan sayısı 200 ve üstü olan tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile beraber bu üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde sağlayan işletmeler bağımsız denetime tabi olarak belirlenirken 2018 yılında 26/03/ tarihli ve 2018/11597 sayılı kurul kararı ile Aktif toplamı 35 milyon Türk lirası, yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk lirası ve çalışan sayısı 175 kişi olan tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile beraber bu üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde geçen şirketler bağımsız denetime tabi olacaktır (www.kgk.gov.tr).

#### **1.8.2.7. 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri**

Sermaye şirketlerinin denetim faaliyetlerine yönelik hükümler 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK ile en baştan yeniden şekillendirilmiştir. 2/11/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK’da belirtmekte olan görevlerin gerçekleştirilmesi için kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (<http://www.kgk.gov.tr>). Gerçekleştirilen bu yeni düzenlemeden sonra SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı’nın bağımsız denetim faaliyetine yönelik görevlerine ve yetkilerine tamamıyla son verilerek bu söz konusu görevler ve yetkiler KGK’ya verilmiştir (Tuan, 2015: 294)

Muhasebe standartlarında, denetim standartlarında, gözetimde, mesleki etik yaptırım



ve yetkilendirmede yetkili kurum KGK olmuştur (Fırat ve Şahin, 2017: 6-7). Kurumun sahip olduğu bu yetkiler ışığında elde edilen 31.03.2019 tarihli son verilere göre; 277 bağımsız denetim kuruluşu ve 3050 YMM, 15233 SMMM olmak üzere toplamda 18.283 bağımsız denetçi yetkilendirilmiştir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)).

Standartlar çerçevesinde gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları konusunda birliğin sağlanmasında ve özellikle uluslararası piyasalarda Türk şirketlerinin finansal tablolarının yorumlanabilmesine olanak yaratmak için IFRS ile eksiksiz bir şekilde uyumlu olacak düzenlemeleri yayınlamada tek yetkili olan kurum KGK'dır. KGK farklı büyüklükte olan şirketlere ve bazı sektörlerle yönelik spesifik ve istisnai standartlar koyabilme yetkisine sahiptir (Akdoğan, 2010: 2).

KGK yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak, finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek için oluşturulmuştur (<http://www.kgk.gov.tr>). Türkiye'nin 1992 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planı ve MSUGT ile başlayıp, daha sonra TMS/IFRS uyumlaştırmalarıyla devam etmekte olan muhasebe ve raporlama konusundaki önem arz eden girişimleri bugün KGK'nın düzenlemiş olduğu BOBİ FRS'lerle önemli ölçüde gelişme kazanmış bulunmaktadır. Bu gelişme ile beraber küçük ölçekli şirketler için de Tam Set TMS/IFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu olan bir setin hazırlanması veya önceden hazır olan düzenlemelerin uyumlaştırılması ve vergi odaklı mevcut uygulamaların da gerçekle uyumlu ve şeffaf sunum odaklı bir konuma getirilmesiyle bu alanda yapılan ilerlemeler daha da hızlanacaktır (Ataman ve Cavlak, 2017:167).

## İKİNCİ BÖLÜM

### AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

Çalışmanın bu ikinci bölümünde öncelikle literatürde aile şirketi kavramı hakkında yapılan tanımlar ve aile şirketlerinin özellikleri, üstün yönleri ve zayıf yönleri, kurulma nedenleri, ortaklık yapısı ve gelişim evrelerine göre aile şirketlerinin sınıflandırılması, Türkiye’de ve dünyada aile şirketlerinin genel durumu, aile şirketlerinde kurumsallaşma, kurumsal yönetim, iç denetim ve iç kontrol, muhasebe organizasyonu, bağımsız denetim ve aile anayasası konuları ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

#### 2.1. AİLE ŞİRKETLERİ KAVRAMI VE TANIMI

Aile: Evlilik ve kan bağına dayanan karı, koca, kardeşler ve çocuklar arasındaki ilişkiler sonucu oluşan toplum içindeki en küçük birliktir. Karı koca ve çocukların oluşturduğu topluluktur. Aynı soydan meydana gelen kimseler bütünü gibi birçok tanımı yapılmaktadır (Yıldız, 2006: 3).

Şirket ise kelime anlamı olarak birleşme olarak ifade edilmekle birlikte bu birleşme iktisadi yönden ele alındığında varlık, zekâ ve çalışmaların birleşmesi olarak ifade edilmektedir. İnsanların ticaretle uğraşmaya başlamasıyla birlikte yalnızca kendilerine ait varlık, çalışma ve zekâlarının ticari faaliyetlerini yerine getirmek için yeterli olmadığını anlamışlar ve bundan dolayı ticari eylemlerinde her zaman başkalarının varlık, zekâ ve çalışmasına gereksinim duymuşlardır. Öyleyse, şirket; insanların bir çıkar ve kâr amacıyla varlık, zekâ ve çalışmalarını bir araya getirerek birleştirmesi

şeklinde tanımlanabilir (Akşit, 1996: 15).

Aile şirketleri herhangi bir ekonominin temel yapıtaşdır ve ülkelerin Gayri Safi Yurtiçi Hasılasına önemli derecede katkı sağlamaktadır (Kota ve Singh, 2016: 29). Son zamanlarda gerek Türkiye’de gerek dünyada değişik büyüklük skalalarında, çeşitli şekillerde ve çeşitli iş sahalarında olmak üzere çok fazla aile şirketi faaliyet göstermektedir. Bu sebeple aile şirketleri tüm ülkelerin ekonomisinde hem sağladığı katma değer ile hem de istihdam oranlarıyla ekonomik anlamda büyük önem arz etmektedir (Kanat, 2018: 1).

Küçük ve orta büyüklükteki şirketler Türkiye’de ve dünyada ekonomik ve sosyal açıdan büyük önem arz etmektedir. KOBİ’nin bütün şirketler içerisindeki oranı ABD’de %97,1, Japonya’da %99,4, Almanya’da %99,8, Türkiye’de ise %98,8’dir. Bu şirketlerin büyük bir kısmını aile şirketleri oluşturmaktadır. Sonuç olarak ABD’de kayıtlarda yer alan şirketlerin %90’ı, İspanya’da %80’i, İsviçre’de %85’i, İtalya’da %95’i ve Türkiye’de % 96’sını aile şirketleri oluşturmaktadır. Aile şirketleri ABD’de 30 senedir, Avrupa’da ise 10 sene gibi çok kısa bir süredir gündemde var olan bir kavramdır. Literatürde çok yeni olmasına karşılık bu konuda çok fazla çalışma yapılmış ve aile şirketi kavramı yazın hayatında farklı kişiler tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır (Kaya, 2017: 237).

### **Literatürde geçen aile şirketi tanımları:**

Kabul görmüş bir yaklaşıma göre, aile fertlerinin bir şirketin faaliyetinde bir araya gelmesi, şirketin “Aile Şirketi” olarak adlandırılması için yeterlidir (Tagiuri, 1992: 123).

Aile şirketleri denildiği zaman, genellikle, akrabalık bağı bulunan bireylerin mal ya da hizmet üretmek için bir araya gelerek kurmuş oldukları kâr amaçlı sosyal örgütler akla gelmektedir (Alayoğlu, 2003: 14).

Ailenin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ya da ailenin mirasının parçalanmasını engellemek amacıyla kurulan aile bireylerinin maddi ihtiyaçlarını karşılamakta olan

kişiler tarafından yönetilen, yönetim departmanlarının önemli bir bölümünün aile bireyleri tarafından doldurulduğu, alınan kararlarda aile bireylerinin önemli ölçüde etkisinin olduğu ve aileden en azından ikinci neslin istihdam edildiği şirketlerdir (Arıkan, 2004: 298).

Aile şirketleri unsurları; mülkiyet ve yönetim durumu, ailenin işe katılım derecesi, ailede kuşaklar arası geçiş durumu olmak üzere üç ana başlık altında toplanabilir (Litz, 1995).

Aile üyeleri tarafından ya da evlilik yoluyla aileye katılmış kişiler tarafından kurulan bir şirket türüdür (Bork, 1995).

En az iki kuşak boyunca aileye ait olan ve ailenin ve şirketin hedefleri ve çıkarlarının bir olduğu ve bunun şirketin politikalarına yansıdığı şirketlerdir (Donnelly, 1996).

Bir şirketin yönetimi veya mülkiyeti bir ailenin elinde toplandığı şirketlerdir (Morris, 1997).

Aile şirketi kavramının yapılan tanımlarının ortak noktaları genellikle aile şirketi, aile, mülkiyet, yönetim, şirket ve kültür kavramlarının üzerine inşa olmaktadır. Aslında bu beş temel kavram, herhangi bir kuruluş içinde söz konusudur. Fakat diğer kurumlarda ailenin yerinde bir ya da birden çok girişimci yer almaktadır (Fındıkçı, 2007: 22).

Aile şirketleri girişimcilik çabaları ile kurulan, işe alma ve karar vermenin akrabalık ilişkisi olan aile bireyleri tarafından yapıldığı, özellikle üst düzey yönetimde aile bireylerinin olduğu şirketlerdir (Tsai, 2018: 53).

Aile şirketleri; aralarında kan ya da akrabalık bağı olan bireylerin mal ya da hizmet üreterek maddi kazanç elde etmek amacıyla kurdukları, aile üyelerinin şirket ile ilgili alınan kararlarda söz sahibi olduğu ve yönetim departmanlarında genelde aile bireylerinin görev aldığı kâr amaçlı şirketlerdir.

## 2.2. AİLE ŞİRKETLERİNİN KURULMA NEDENLERİ

Aileler neden şirket kurar? Niçin bir şirket kurmanın zorluklarına katlanır diye sorulduğunda; ABD’de 75 aile şirketi sahip ve eşleriyle yapılmış olan anket sonuçları ailelerin şirket kurma sebeplerini şu şekilde özetlemektedir (Alakçioğlu, 2003: 16):

- % 34’ü çocuklarına fırsat yaratmak amacıyla,
- %2’i ailenin mirasını ölümsüz duruma getirmek amacıyla,
- % 15’i aile bireylerinin dağılmasını engellemek amacıyla,
- % 10’u ekonomik bağımsızlığını ve varlığını yaratma amacıyla,
- % 20’si diğer nedenler (kendi emeklilik ve şahsi planları, başarılı çalışmakta olanları koruma altına almak, ekonomik güvenliklerini sağlama amacıyla ve topluma yararlı olmak amacıyla kurulurlar.

Ülkenin ekonomisine destek olmada, istihdam yaratmada, tüketicilerin isteklerini ve gereksinimlerini karşılamada oldukça önemli bir rolü olan aile şirketlerinin birbirinden farklı kurulma nedenleri olabilmektedir. Bir başka çalışmaya göre ise üç başlık altında özetlenmektedir (Gersick vd., 1997: 136-137):

Şirketin faaliyette bulunduğu ekonomik, kültürel ve sosyal çevre bu nedenlerin birincisini oluşturmaktadır. İçinde yaşanılmakta olan koşulların bazıları kişileri yeni şirket kurmaya teşvik etmesine karşın bazı koşullar da tam tersi kişilerin şirket kurması konusunda engeller oluşturur. Çalışılmakta olan müessesedeki mali imkânların fırsatlar yaratması, elverişli vasıflara sahip ortakların ortaya çıkması, yakından tanıdıkları kişilerin şirketlerinin olması gibi nedenler insanları yeni şirket kurmaya teşvik ediyorken, yeteri kadar finansman kaynağının olmaması, mevcut güvenilecek kişilerin bulunamaması ya da ekonomik ve siyasi istikrarsızlık vb. gibi nedenlerle yeni bir şirket kurma isteğinin önünde engel oluşturur.

İnsanları yeni bir şirket kurmaya yönelten ikinci neden, sahibi olduğu şirketin yönetiminde aktif olarak faaliyette bulunma ve kendi kendinin patronu olma isteğidir, diğer bir ifade ile bağımsız hareket etmek, başka insanları sürüklemek ve onları yönetmedir. Patronlar ile yaşanılmakta olan sorunlar, kişinin istediği kariyer hedefine

çalıştığı kurumda ulaşabilmenin imkânsızlığı ve karar verme konusunda daha çok hak sahibi olmak istemesi gibi sebepler kişileri girişimci olma konusunda destekler.

İnsanları aile şirketi kurmaya yönelten üçüncü ve son sebep ise, ailenin sahip olduğu mal varlığını ve geleceğini koruma altına almak, çocuklara miras bırakmak ve çocuklarına gelecekte iş imkânları sağlamaktır. Girişimciler, çocuklarının geleceğini garantilemek ve aile üyelerinin maddi ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla şirket kurmak isteyebilirler (Gersick vd., 1997:136-137). Aile şirketlerinin kurulmasında çok fazla unsur etkili olmakla beraber yeterli finansman kaynağına sahip olan bireyleri bir aile şirketi kurmaya teşvik eden en önemli sebep çocuklarına daha iyi bir gelecek sunmak için fırsatlar yaratmak ve ailenin mal varlığının korunmasını sağlamaktır.

### **2.3. AİLE ŞİRKETLERİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ**

Genel anlamda yönetimi ve sahipliği tek kişiye veya aileye ait olan şirketler olarak tanımlanan aile şirketlerinin aile şirketi olduğunu belirten dört temel özellik vardır. Bunlar (Yalçın ve Günel, 2004: 73):

1. Aile bağları, diğer etmenlere ek olarak yönetimden hangi kişinin sorumlu tutulacağını belli eder.
2. Şuan ki veya geçmişteki yöneticinin çocukları şirketin yönetimini üstlenir.
3. Aile üyelerinin davranışları, şirkette bir yetkisi bulunup bulunmamasına bakılmaksızın şirkete yüklenir. Bu nedenle şirketin şöhreti aileyle beraber gelişir.
4. Aileye ait bir kişinin şirkette sahip olduğu statü onun aile içerisindeki durumunu da etkiler.

Aile şirketlerini diğer şirket türlerinden ayırt edilmesini sağlayan birçok özellik mevcuttur. Aile şirketlerini diğer şirketlerden ayıran temel özelliklerinden biri şirket yönetiminin ve şirket stratejilerinin üstünde aile kültürü kavramının açık bir şekilde etkisinin olması ile aile bireyleri arasındaki ilişkileri iş ilişkisinden daha önemli görülmesidir. Bu yüzden, aile şirketlerinin uzun vadede uygulayacakları planları ve kararları belirlerken şirketin geleceği ölçüsünde ailenin geleceğini de hesaba katmaları

gerekmektedir (Alayoğlu, 2003: 17).

Aile Şirketlerini yönetim Şekli, kültür, sahiplik, aile içindeki iletişim, mülkiyetin yapısı ve dağılımları gibi sebeplerden dolayı diğer Şirketlerden ayıran ayırt edici birçok özellik bulunmaktadır. Literatürde yapılan çalıŐmalardan yola çıkararak aile Şirketini diğer Şirketlerden ayıran özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Fındıkcı, 2007; Westhead, 2003; Poutziouris vd, 2002; Steward ve Dones, 2001; Cromie vd., 1999; Reid vd., 1999; Morris vd., 1996; Habbershon vd., 2003; Karpuzoğlu, 2004; Alayoğlu, 2003) :

- Aile Şirketleri genellikle basit örgüt yapısına sahip küçük lekli Şirketlerdir.
- Aile Şirketleri genellikle tek ürün üretme ya da tek bir pazarda faaliyette bulunma eğilimidir.
- Aile Şirketlerinin rgt ve yönetim yapılarında çoğu zaman ailevi (paternalistik) bir yapının hâkim olduğu hissedilir. Çoğunlukla aile içerisinden en az iki nesil Şirket yönetimiyle yakından ilgilenmektedir.
- Aile Şirketlerinde Şirketin stratejileri üzerinde aile kültürü önemli bir etkiye sahiptir.
- Aile Şirketleri genellikle tedarikçiyle, alıcıyla ve finansman kuruluŐlarıyla kuvvetli ve genelde geçmiŐe uzanan ailevi ve kişisel bağlar kurularak devam ettirilir. Aynı zamanda rakipler de tanıdık kişilerden oluşmaktadır ve bu tanıdıklıktan dolayı rakiplerine karşı izledikleri politikalarda kişisel rekabetle ticari rekabeti ayırt edememektedir.
- Kurucusuyla (Şirketin sahibi) tepe yöneticisi genelde aynı kiŐilerdir. Aile Şirketleri genellikle profesyonel yönetici kullanma eğiliminden uzak durmaktadır.
- Aile Şirketleri diğer Şirket türleriyle kıyaslandığında daha fazla değişime kapalı ve daha az oranda risk odaklı Şirketlerdir.
- Aile Şirketlerinde yabancı sermaye veya aile yesi olmayan birisini ortak olarak alıp dışardan yeni finansman kaynağı oluşturmak, aile bireylerinin Şirketteki otoritelerini kaybettireceği ve yetkilerini olumsuz etkileyeceği düŐüncesinden dolayı pek tercih edilmez.

- Aile şirketlerinin kurucusu ile şirket sahibi aynı kişidir ve bu özellik ile aile şirketleri, şirket sahipliğinin yönetimden ayrılması gerektiğini benimseyen modern örgüt modellerine ters düşmektedir.
- Aile şirketlerinde, çoğu zaman aile değerleri ve gereksinimleri ile şirket değerleri ve gereksinimleri arasında bir çatışma yaşanır.
- Aile şirketlerinde genellikle kurucunun ya da ailenin kontrolü altındaki üst düzey bir yöneticinin merkezi karar alma mekanizması ağır basmaktadır.
- Aile şirketlerinde genelde resmi bir bütçe yapılmamaktadır. Aynı zamanda resmi bir örgüt yapısı da bulunmamaktadır. Ayrıca ilişkilerde doğal örgüt esasına dayanmaktadır.
- Aile şirketleri, mevcut alışkanlık ve uygulamalarından vazgeçmede çoğunlukla zorlanan değişime direnen, özellikle kurumsallaşma ve yeniden yapılandırmaya ihtiyacı olan yapılardır.
- Aile şirketlerinde çoğu zaman otorite kaynaklı merkezîyetçi yönetim modelinin benimsenmesi, planlama konusunda sıkıntılara, anlık hareket edip uzun vadeli düşünmenin engellenmesine ve kurumsallaşma konusunda problemlerin yaşanmasına neden olur. Öte yandan bu durum karar vermede hızlı davranma, güç birliği yapabilme, yoğun çalışma ve gayretin sergilenmesi, kısa sürede büyüme ve gelişme gibi üstünlükleri de sağlar.

Aile şirketlerini diğer şirketlerden ayıran bu özellikler şirketlerde bazen faaliyetleri gerçekleştirirken sorunların yaşanmasına neden olmaktadır. Örneğin aile şirketlerinin geleneklerine bağlı değişime kapalı şirketler olması değişen teknolojik koşullara uyum ve rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlama da sorunlara neden olmaktadır. Ayrıca aile şirketlerinde yabancı sermaye ya da aile üyesi olmayan birini ortak olarak almak otoritelerini zayıflatır düşüncesiyle pek tercih edilmemesi şirketin gerekli olan finansman ihtiyacını karşılamada problemlere neden olmaktadır.



## **2.4. AİLE ŞİRKETİNİN ÜSTÜN VE ZAYIF YÖNLERİ**

Aile şirketlerinin sürekliliğini ve gelişimini olumlu ve olumsuz yönde etkileyen bazı önemli konular vardır. Şirketin ekonomik açıdan zorlu bir dönemden geçmesi durumunda şirket yöneticisi ya da ortaklarının elde ettikleri gelirleri diğer şirketlerin yöneticisi ya da ortaklarına kıyasla daha kolay feda etmeleri; şirket adına alınması gereken kararların daha hızlı alınması; ekip sinerjisinden en yüksek düzeyde yararlanılması olumlu özelliklerden birkaçına örnek oluşturmaktadır. Olumsuz hususları ise; ailenin yeteri kadar menkul ya da gayrimenkule sahip olmaması ya da dışardan borç almaya mantıklı bakılmadığı durumda şirketin büyüme hızının yavaşlaması; kabiliyetli profesyonel çalışanların terfi imkânlarının sınırlı olduğu düşüncesiyle yeni görev almak konusunda isteksiz olmaları veya farklı bir kuruma geçiş yapmak için uygun fırsat kollamaları yer almaktadır (Karpuzoğlu, 2004: 42-43). Aile şirketlerinin üstün ve zayıf bu yönleri aşağıda ayrı ayrı başlıklar altında ayrıntılı olarak incelenmiştir.

### **2.4.1. Aile Şirketinin Üstün Yönleri**

Aile şirketinin sahip olduğu üstünlükler ve bu üstünlüklerin şirkete sağladığı avantajlar dokuz alt başlık altında ayrı ayrı açıklanmıştır.

#### **2.4.1.1. Tanınmış Aile Adının Sağladığı İmkânlar**

Ait oldukları toplum tarafından sahip oldukları tanınmışlık düzeyi ailelerin, şirketin çevresi tarafından kabul edilmesini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca bu tanınmışlık şirkete para kazancı ve zaman tasarrufu gibi avantajlar sağlayacak bir ayrıcalıktır (Akdoğan, 2000: 34). Sosyal ve ekonomik çevrede olumlu imaj yaratmakta olan bir unvan, şirketlere reklam ve satış avantajı sağlama, hammadde temini, pazarlama faaliyetleri, girdi temini ve fon sağlama gibi birtakım problemleri çözmede her zaman başarılı olmuştur (Ateş, 2003: 11-12). Tanınmış bir aile adına sahip olmak şirketlere faaliyette

buldukları çevrede maddi ve manevi ihtiyaçlarını karşılamada oldukça önemlidir.

#### **2.4.1.2. Yönetim Strateji ve Politikalarında Devamlılığı Sağlama**

Değişimin hızlı bir şekilde yaşandığı dünyada yöneticilerin sık sık değişmesi ile değişen yönetim felsefesi, şirketler için büyük sorun oluşturmasına karşı bu olumsuz durum aile şirketlerinde nispeten yönetimde bir istikrar ve dolayısıyla da yönetimin hedeflerinde bir yeknesaklık görölmesini sağlar. Bu istikrar, özellikle doğru amaçlar belirlemiş aile şirketlerinin çalışma hayatına büyük avantaj sağlamaktadır (Akdoğan, 2000: 34-35) Yönetim strateji ve politikasında istikrarı sağlama, aile şirketlerinde yönetici genellikle aile üyelerinden biri olduğundan dolayı daha kolaydır.

#### **2.4.1.3. Hızlı Karar Alma**

Aile şirketlerinde önemli olan kararlar hızlı bir şekilde alınmaktadır. Günümüzde değişim çok hızlı yaşandığından dolayı hızlı ve doğru kararlar verebilmek şirketler için oldukça önemlidir. Aile üyeleri arasındaki güven duygusu, bireyler arasındaki iletişimin kuvvetli olması, finansal kaynakların öz kaynaklardan temin edilmesi, gibi pek çok sebepten dolayı esnek bir yapıya sahip olan aile şirketleri, bürokrasi oluşturmadan kararlarını hızlı bir şekilde vermektedir (Aydın, 2010: 10). Yöneticiler şirketin sahip olduğü sermayenin büyük çoğunluğuna sahip olmanın vermiş olduğü üstünlükle, teknik ve idari alanlarda uygulanacak olan farklı yöntemleri uygulama ve farklı bir yatırım alanına giriş yapma konusunda verilecek olan kararları daha hızlı ve diğer kurumsal şirketlere göre daha kısa sürede alabilirler (Alayoğlu, 2003: 24). Dolayısıyla hızlı kararlar alıp uygulayabilmek şirketlerin etkinliğini ve verimliliğini arttırır.

#### **2.4.1.4. Kendini İşe Vermiş Sadık Bir Kadro ve Güven Unsuru**

Aile şirketlerinin en belirgin özelliklerinden bir tanesi çalışanların aile ile iç içe geçmiş samimi ilişkilere sahip olmasıdır. Bu samimi ilişkiler şirketin varlığını korumada ve

sürekliliğini devam ettirmede ve şirketin iç dinamikleri açısından oldukça büyük önem arz etmektedir. Aile şirketlerine özgü temel özelliklerden bir tanesi olan uzun süreli istihdam, çalışanların şirketi daha iyi benimseyip çalışmalarına ve kendilerini sanki aile ortamında çalışıyormuş gibi hissedip o doğrultuda davranışta bulunmaya sevk eder ve bu davranış kurumun başarısını arttırmada önemli bir rol oynar (Günver, 2012). Aile şirketlerinin en büyük özelliklerinden biri olan aile ve iş ilişkilerinin iç içe geçmiş olması çalışanları şirketi ve işlerini daha iyi benimseyip daha verimli çalışmaya teşvik etmektedir.

#### **2.4.1.5. Uzun Vadeli Planlar Yapabilme**

Aile şirketlerinin en önemli niteliklerinden birisi, şirket yönetimiyle şirket politikaları ve stratejilerinin üstünde aile kültürü kavramının açık bir şekilde etkin rol oynaması ve ailedeki ilişkilerin iş ilişkilerinden daha önemli olmasıdır. Bundan dolayı, aile şirketleri uzun vadeli (geleceği ilgilendiren) plan ve kararlarını şirketin geleceği ölçüsünde, ailenin de geleceğini hesaba katarak yerine getirme eğilimi göstermelidir (Karpuzoğlu, 2001: 111). Aile şirketlerinde elde edilen kârı dağıtma işleminden ziyade ailenin ilerideki nesillerine bir iş bırakma amaçlandığından, genelde aile şirketleri içinde bulunduğu günü yaşamaktan ziyade ileriye yönelik yapıyı kuvvetlendirmeye çalışır (Akdoğan, 2000: 35).

#### **2.4.1.6. Dinamizm**

İç ve dış pazarlardaki çalışma alanlarındaki değişim ve gelişmeleri takip edip duruma göre şirketi bilgilendirmek uzun zaman gerektirir. Yeni iş olanakları, yeni teknoloji, yeni ürünler ve genel anlamda yeni fırsatlar gözden kaçabilmektedir. Oysaki aile şirketlerinde dinamizmle bu durumun önüne geçilmekte ve bu konularda kurumsal şirketlere üstünlük sağlanmaktadır. (Papatya ve Hamşioğlu, 2004: 266).

#### **2.4.1.7. Aile Şirketlerinin Ülkelerine Olan Bağlılıkları**

Aile şirketleri, ülke ve dünya konjonktüründe yaşanmakta olan zorlu süreçlerde dahi yatırım stratejilerinden vazgeçmemektedir. Tam tersine daha farklı ve daha fazla iş yaratma imkânlarını zorlamaktadır. Toplumsal refahın korunma altına alınmasında ve güçlendirilmesinde aile şirketlerinin sağladığı etki küçümsenemez. Aynı zamanda aile şirketleri ekonomik yönden, sermaye piyasasının gelişmediği ülkelerde sermaye problemini özkaynaklarla çözebilmesi, benzer kültüre sahip olan insan kaynaklarıyla takım ve yönetim sinerjisi oluşturması ve insana daha çok değer veren bir çalışma sahası oluşturması gibi pek çok avantaja daha sahiptir. Ülkelerde yaşanan krizlerde, bu üstünlükler şirketlere kriz yönetiminde başa çıkmada avantajlar sağlamaktadır (Akdoğan, 2000: 35-36).

#### **2.4.1.8. Sermaye Yapısı / Finansman**

Şirketlerin iş yaşamında varlıklarını devam ettirip ettiremeyeceği, sektörde tutunup tutunmayacağı büyük önem arz eden ve yerine getirmesi çok uzun süre gerektiren faktörleri oluşturmaktadır. Ancak aile şirketleri bu açıdan önemli üstünlüklere sahiptir. Şirkette fon temini, girdileri sağlama, satış ve reklam gibi konularda önceden bilinen bir unvan, önemli sayılacak avantajlardandır. Yeterli sermayenin mevcut olmadığı ve sermaye piyasası gerçek anlamda gelişmeyen ülkelerde bu avantaj oldukça önemlidir. Sermaye piyasasının tam olarak gelişmediği ülkelerde şirketlerin ihtiyaç duyduğu sermayeyi temin etmek önemli bir sorun oluşturmaktadır. Gerekli olan sermaye ihtiyacını karşılamada aile şirketleri kendi ortakları vasıtasıyla sermaye artırımını yoluna giderek daha farklı bir şekilde temin etmek zor olan mali kaynaklar elde etmektedir (Ateş, 2005: 12).

#### **2.4.1.9. Güçlü Aile Bağları**

Aile şirketlerinde aile bağlarının güçlü olması, kendini yaptığı işe adayan bir yönetim

kadrosunun oluşturulmasını sağlamaktadır. Şirket, ailenin üyeleri tarafından kurulduğundan dolayı sahiplenme hissi yoğun bir şekilde yaşanmaktadır ve bu sahiplenmenin içinde pazar payı arttırılarak şirket devamlılığının gerçekleştirilmesi yönünde yoğun bir tempoda çalışılır. Ailesel bağlar kabiliyetli aile üyelerinin farklı şirketlerde çalışmak yerine, aile şirketlerinde çalışmalarını tercih etmelerini sağlamaktadır (Alayoğlu, 2003: 25).

#### **2.4.2. Aile Şirketlerinin Zayıf Yönleri**

Aile şirketlerinin sahip olduğu üstünlüklerin yanı sıra bazı zayıf yönleri de bulunmaktadır. Bunlar aşağıda ele alınmaya çalışılmıştır. Aile şirketlerinin sahip olduğu zayıf yönler şu şekilde özetlenebilir.

##### **2.4.2.1. Nepotizm (Adam Kayırmacılık)**

Nepotizm, “kollamacılık”, “iltimas”, ve “torpil” gibi kavramlar ile eş anlamlıdır. Şirketlerde bir göreve alınacak kişiyi belirlerken “liyakat” ilkesinin yerine, akrabalık, hemşerilik, arkadaşlık, dostluk vb. şahsi faktörlerin etkili olmasıdır (Karahan ve Yılmaz, 2014: 127). Bir başka ifade ile çalışanların işe alınmasında ve terfisinde yetenekleri, başarıları, eğitim seviyeleri gibi özelliklerin dikkate alınmaması söz konusudur. Aile şirketlerinde nepotizm var ise diğer çalışanların motivasyonu olumsuz olarak etkilenir ayrıca çalışanlar şirket içerisinde kendilerini değersiz hissederler ve değer görecekları daha farklı işler aramaya başlarlar (Kocabaş ve Baytekin, 2004: 424).

Şirketlerde çalışan aile bireylerine sürekli ayrıcalık yapılması aile bireyi olan çalışanlarla aile bireyi olmayan çalışanların arasındaki harmoniye engel oluşturmaktadır. Bu iki grup arasındaki koordinasyon bozulur. Çalışanların her biri sadece kendi işiyle ilgilenmeye başlar ve bütünü kaçıır. Dolayısıyla bu tavır problemlerin daha fazla büyüyerek zaman ve ekonomik yönden kayıpların yaşanmasına sebep olur (Tanta, Latif ve Uçkun, 2004: 551). Aile şirketlerinde yapılan nepotizm hem çalışanlar arası ilişkinin bozulmasına hem de çalışanların çalışma

tempolarında azalmalara neden olmaktadır.

#### **2.4.2.2. Kuşak Çatışması**

Aile şirketlerinde kuşak çatışması, genelde yeni neslin yönetimde modern metot ve teknikleri tercih etmesine karşı şirket kurucularının bir başka ifade ile eski jenerasyonun klasik yaklaşımlarından ve geleneksel bakış açısıyla düşünüp davranmaya devam etmeleri sonucu yaşanmaktadır. Aile şirketini kuran kişi, şirketi kendi çocuğu ya da eseri gibi benimsediğinden dolayı, yönetimde diğer bireylere söz hakkı vermek istemediği gibi, diğer kuşaklara devretme konusunda da gönülsüz davranmaktadır. Aile şirketlerinde, şirket kurucusunun kendi benimsediği doğrularını fazlasıyla benimsemesi, kendi kültür anlayışını diğer kişilere empoze etmesi kuşak çatışmasının bir boyutunu oluştururken, yeni kuşağın aile şirketine kurucunun verdiği kadar değer vermemesi, kurucu kadar benimsememesi ve hatta sevmemesi çatışmanın diğer boyutunu oluşturmaktadır. Yeni kuşağın işi en erken zamanda devralma konusunda çok istekli olmasına karşın kurucunun yönetimi devretmek konusunda isteksiz olması kuşak çatışmasının bir diğer önemli boyutunu oluşturmaktadır (Güney, 2008: 288-291).

#### **2.4.2.3. Planlama, Bütçeleme, Raporlama Eksikliği**

Aile şirketlerinde tepe yönetim statüsündeki girişimci pek çok işi kendi zihninde tasarlayıp gerçekleştirdiği için başka kişilerin bunu öğrenme ihtimali zordur. Aile şirketlerinde plan, program ve bütçeler girişimci tarafından yapılır. Girişimci diğer kişilerin de yaptığı bu kurgu ve planlara uyup ona göre hareket etmesini bekler. Bu kurgular yeteri kadar paylaşılmadığından ve tartışılmadığından dolayı her geçen gün yeni bakış açısı geliştirebilir. Şirket hemen hemen her gün yeni baştan doğabilir ve bunun sonucunda şirket uzun vade yerine günlük çözümlerle günü kurtarma yoluna yönelebilir. Dolayısıyla bu durumun önlenmesi için tepe yöneticiler arasındaki düzenli toplantıların, istişarelerin gerçekleştirilmesi büyük önem kazanmaktadır (Fındıkçı, 2007: 77).

#### **2.4.2.4. Aile Üyeleri Arasında Güç Mücadelesi**

Aile içindeki rekabet, şirkette gruplara, bölünelere neden olabilmekte ve bu durum aile şirketlerinin en önemli üstünlüklerinden biri olan şirket içi uyumun ortadan kalkmasına neden olmaktadır. Aile üyeleri arasında doğan en büyük anlaşmazlık yönetimin gelecekte kime devredileceğidir. Bu problem pek çok aile şirketinin dağılma sebebi olmuştur (Papatya ve Hamşioğlu, 2004: 266).

#### **2.4.2.5 Nüfus Problemleri**

Aile şirketleri kuruluş aşamasında tek bir kişi tarafından kurulup yönetiliyorken, ikinci kuşakta hissedar sayısı dörde, beşe yükselip ve üçüncü kuşakta rakam ona, on beşe çıkabilmektedir. Aile şirketlerinde nüfus artışına paralel olarak gelinler, damatlar, kuzenler, yeğenler, amcalar, hala ve teyzeler özetle giderek kalabalıklaşan aile bireyleri önemli beklentiler içerisine girebilmekte ve bu durum aile şirketlerinin verimliliğinin önemli ölçüde düşmesine neden olmaktadır. Aile bireylerinin şirketin sunduğu olanaklardan, diğer çalışanlarla kıyaslandıklarında daha fazla yararlanmak istemeleri ve kendilerini ayrıcalıklı olarak görmeleri, aile şirketlerinde sürekli devam eden dedikodulara ve hatta kıskançlıklara neden olmaktadır (Güney, 2008: 288-291). Tüm bu yaşanan olumsuz durumlar aile şirketlerinin sürekliliğini ve verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

#### **2.4.2.6. Roller Çatışması**

Rol çatışması, kişinin bir davranış düzlemindeki rolünü benimseyememesinden ya da düzlemlerin değişmesine rağmen kişinin rol davranışını eş zamanda değiştirememesinden kaynaklanmaktadır (Şimşek ve Akgemci, 2006: 437). İş tanımlarının açık olarak belirtilmemesi ya da mevcut iş tanımlarının uygulamayı yansıtmaması ya da görev ve mesuliyetin açık bir şekilde belirtilmemiş olması rol çatışmasına neden olmaktadır (Alayoğlu, 2003: 26). Aile içi etkileşim sırasında farklı

konularla ilgili karar verecek olan aile bireyleri, sorunu bazen duygusal formatta bazen de güç ve kontrol formatında yaşayabilirler. Duygusal boyutta yapılan değerlendirmeler, beğeniler ve hoşnutsuzluklar ilişkiler arası çatışmalara neden olmaktadır. Burada en önemli problem iş yerinde meydana gelen rol belirsizliğidir. Aile üyelerinde akraba, işin sahibi ve yönetici olmak üzere toplamda üç tane birbirinden farklı rol birbirinin içine girmektedir ve bu da rol çatışmasının yaşanmasına neden olmaktadır (Günver, 2012). Dolayısıyla bu üç farklı rolün açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

#### **2.4.2.7. Kurumsallaşamama**

Kurumsallaşma, insanların bireysel yaşamlarından, aile yaşamlarına, kurum ve kuruluşlara, toplumlara ve toplumların arasındaki ilişkilere kadar olan sosyal süreçlerin hepsinde, kararlaştırılmış bazı ilkelerin egemen olması şeklinde tanımlanmaktadır. Aile şirketlerinde bireyler arasında akrabalık bağı vardır ve bu akrabalık bağı duygusal kaynaklıdır. Aile, bireyler arasındaki ilişkilerde duygusallığın egemen olduğu bir birliktelik yapısıdır. Oysaki şirket, mantığın ve bu mantık sonucu oluşan kuralların egemen olduğu sosyal bir kurum şeklinde tanımlanmaktadır (Fındıkçı, 2007: 82-83). Dolayısıyla bu aile ve şirket kavramlarının tanımından da anlaşılacağı üzere oluşan bu farklılık noktasında kurumsallaşma sağlanamamaktadır.

#### **2.4.2.8. Diğer Zayıf Yönler**

Aile şirketlerinin yukarıda açıklanan zayıf yönlerine ek olarak literatürde bahsedilen bazı zayıf yönleri aşağıda yer verilmiştir.

- Ailenin yeterli menkul ve gayrimenkule sahip olmaması ya da dış borçlanmaya ılımlı bakmamasından kaynaklanan finansman yetersizliği (Alayoğlu, 2003: 25).
- İşin kaynağından geliniyor ve bu işin iyi biliniyor olmasına rağmen yönetimin yeteri kadar bilgi ve deneyime sahip olmaması (Fındıkçı, 2005: 80).
- Aile şirketlerinde genç nesillere hata yapma şansının verilmemesi bir diğer



önemli dezavantajdır. Bu nesil, ebeveynlerince sürekli 'tecrübesiz, hata yapar' anlayışıyla dışlanmaktadır (Kaya, 2017).

- Girişimcilerin çocuklarına girişimcilik ruhu aşılayamamaları sonucu, birinci nesilden ikinci nesile geçişte görünen başarısızlıklar, devir süreci sorunları (Güney, 2008: 290).

Yukarıda da belirtildiği gibi aile şirketlerinin finansman yetersizliği, yöneticilerin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmamasından kaynaklanan yönetim problemleri ve aile şirketlerinin geleneklerine olan aşırı bağlılıklarından dolayı değişen koşullara uyum sağlayamama gibi çeşitli zayıf yönleri bulunmaktadır.

## **2.5. ORTAKLIK YAPISI VE GELİŞİM EVRELERİNE GÖRE AİLE ŞİRKETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI**

Ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan, gelişim sürecinin her bir evresinde değişik özellikler sergileyen aile şirketleri, gelişim evreleri ve bu evrelere bağlı olan ortaklık yapılarına göre dört ana başlıkta toplanmaktadır (Alayoğlu, 2003: 32).

- Girişimcinin sahip olduğu ve yönettiği birinci nesil (Tek Patronlu) aile şirketleri,
- Büyüyen ve gelişen aile şirketleri (Kardeş Ortaklığı),
- Kompleks aile şirketleri (Kuzenler Konsorsiyumu),
- Sürekli olmayı başaran aile şirketleri.

Bu şirketler ayrı başlıklar altında aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

### **2.5.1. Girişimcinin Sahip Olduğu ve Yönettiği Birinci Nesil (Tek Patronlu) Aile Şirketleri**

Türkiye’de faaliyette bulunan aile şirketlerinin büyük bir kısmı genellikle yalnızca tek bir kişinin, şirketin kontrolünü elinde tuttuğu 'egemen ortak' ya da çok daha basit bir ifadeyle 'tek patronlu' olma özelliğine sahiptir. Tek patron aşamasında hisselerin büyük çoğunluğu ve kontrolü tek bir kişinin (girişimci) ya da karı kocanın yetkisi

altındadır. Başka hissedar varsa bile bu kişiler genelde önemli bir mülkiyet otoritesi kuramamaktadır (Kırım, 2001: 20). Bu aile şirketlerinde girişimci tarafından belirlenen ve ona ait özellikleri taşıyan, firma kültürü, strateji ve yönetim öğeleri egemendir. Şirkete ait ana stratejik kararlar girişimcinin bizzat kendisi tarafından alınır. Girişimcinin göstermiş olduğu başarılarla özenmekte olan aile bireylerinin hem işe hem de şirkete karşı ilgisi artar. Girişimci sahip olduğu enerjinin ve zamanın tamamını işine vermektedir. Girişimci müşterilerle hiçbir aracı olmadan doğrudan kendi ilgilendiğinden dolayı müşteri potansiyelinde ve tatmininde verimlilik meydana gelmektedir (Yalçın ve Günel, 2004: 73).

Birinci nesil aile şirketlerinde tek liderin varlığından dolayı, ortaklar arasında yaşanan kavgalar sebebiyle yeni iş imkânlarının kaybedilme riski daha az olmaktadır. Buna karşılık, tek patronlu şirketlerin kaderi tek bir kişinin vizyonu, enerjisi, yeterliliği, esnekliği ve şansı ile sınırlıdır. Bu kişinin hastalanması, yorgunluğu, depresyon geçirmesi gibi çeşitli nedenler işlerin felç olma riskini beraberinde getirir. Dolayısıyla bu şirketlerin patronları, işin kendinden sonrada devam etmesini istiyorlarsa, şirketin kurumsallaşması ve özellikle 'devir' konusuna özenle yaklaşmalıdırlar. Öte yandan görevinin sonlarına yaklaştığını düşünen şirket liderinin çözmesi gereken bir diğer önemli problem ise bir sonraki sahiplik yapısının ne olacağına karar vermek ve kimin şirket lideri olacağını belirlemektir. Eğer ilk patron, tek liderin iş verimliliğinde daha faydalı olacağını düşünüyorsa işi tek bir çocuğa bırakmalı; ancak ilk patron için eşitlik, ailedeki kişiler arası uyum, malların dağılımında adaletli olma işten daha önemli ise o zaman malların paylaşımında kardeşler arasında eşit hisse dağılımına gitmelidir. Fakat bu devir işi kadere bırakılmamalıdır (Kırım, 2001: 20-21).

Ayrıca girişimci çok çalıştığından dolayı ailesine yeteri kadar vakit ayıramamaktadır. Piyasaya yeni giriş yapıldığından dolayı giderler çoktur ve nakit para ihtiyacı daha fazladır. Dolayısıyla bu nedenlerden dolayı borçlanmalar yaşanmaktadır. Ayrıca kararların alınmasında tek bir kişinin yetkili olması astların gelişmesini ve motivasyonunu olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Şirket daha resmi bir yapıya dönüşmemiştir dolayısıyla yazılı prosedürlere sahip değildir. Hem ilişkileri hem de işleyişi informeldir. Tüm bu özellikler problem ortaya çıktıktan sonra müdahalede bulunmayı ve sadece geçici çözüm önerileri sunmayı gündeme getirmektedir (Yalçın

ve Günel, 2004: 73).

### **2.5.2. Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketleri (Kardeş Ortaklığı)**

İlk girişimcinin başarılı olması iktisadi açıdan aileye yansımaktadır. Karşılıklı olarak aile işe arka çıktıkça iş de aileye destek olur ve böylelikle bu müteakbil etkileşim sayesinde iş git gide büyür ve gelişir (Fındıkçı, 2007: 22). İş dünyasında yaşanan değişiklikler aile şirketlerini stratejik kararlar almaya yönlendirir. Şirketlerin piyasadaki rekabet üstünlüğünü koruyabilmeleri için büyümeleri gerekmektedir. Şirketin kurucusu, şirketin yönetim görevini yalnız başına gerçekleştiremeyeceğinin farkına vardığında, sorumlulukların bir kısmını başkalarına devreder ve sahip olduğu gücü paylaşır. Tam bu noktada şirketin işgücü de miktar olarak artmakta ve bu iş gücünün niteliğinin önemi gündeme gelmektedir. İşin niteliğinin daha önemli bir hal alması ile iş başında eğitime ve yetiştirmeye daha fazla özen gösterilmeye başlanır. Şirket kurucusu, kendi sahip olduğu değerleri ve inançları şirket personeline ve gelecek kuşaklara devretmek istemektedir. Aile bireylerinden veya ailenin dışından yetenekli lider bulmaya çalışır. Söz konusu bu lider bulma arayışı kişiler arasındaki rekabetin artmasına neden olur (Ateş, 2003: 52). Bu aşamada şirketin satışlarında, ürünlerinin çeşitliliğinde, çalışan sayısında artış görülmektedir. Şirketin yapısı ve süreçleri biçimselleşir. Fonksiyonel yapısındaki genişleme ve ürünlerinin çeşitliliğindeki artış büyüme ve biçimselleşme evresindeki şirketlerin en belirgin özelliklerindedir (Altınkaynak, 2007: 36).

Büyüme ve gelişme evresindeki şirketlerde kardeşler arasında, kimin hangi bölümlerin kontrolünü üstleneceği konusu, ciddi olarak ele alınması ve netleştirilmesi gereken bir problemdir. Bu sorunun, şirketin sonraki dönemlerinde şirket adına önemli problemlere sebep olmaması amacıyla kardeşlerin ve onların aileleri arasındaki iletişim ağı kusursuz bir biçimde kurulmalıdır (Kırım, 2001: 22).

Büyüyen ve gelişen aile şirketlerinin karşılaştığı bir diğer önemli problem, şirketin giderek büyümesi ve toplumda pozitif bir imaja sahip olan kâr elde eden bir müessese haline gelmesiyle, aile üyelerinden şirkette çalışmak ve hisse sahibi olmak isteyen kişi

sayısındaki artış olur. Bu durum kişiler arasında çatışmaların artmasına neden olur. Aynı zamanda her bir kardeşin, kendi çocuklarının geleceğini garantilemek düşüncesi ile sahip oldukları hisselerini koruma altına almak ve arttırmak isteklerine ek olarak sorumlulukları altındaki departmanların, şirket yönetimine esas olmasını istemeleri de problem oluşturmaktadır (Alayoğlu, 2003: 35-36).

Bu dönemdeki şirketlerin karşılaştığı bir diğer önemli sorun şirketin kurucusunun rolünün değişikliği ve işin kurumsallaşmasında başarısız olunmasıdır. Şirket büyürken fonksiyonlarına göre bölümlere ayrılır ve dolayısıyla başlangıçtakinden daha farklı roller gündeme gelir. Tek kişinin yerini, geliştirilmiş departmanlar ve yöneticileri alır (Altınkaynak, 2007: 36).

Büyüme ve gelişme evresindeki şirketlerde nakit paraya duyulan ihtiyaç oldukça fazladır. Normalde herhangi bir şirkette elde edilen kârın yatırıma dönüştürülmesi doğal bir uygulama iken aile şirketlerinde, ailenin bugünkü ve gelecekteki ihtiyaçları, çocukları için yaptıkları harcamalardan dolayı, yapılan kârı şirkete aktarma noktasında bazen zorluklarla karşılaşmaktadır (Alayoğlu, 2003: 35-36).

### **2.5.3. Kompleks (İkinci ve Üçüncü Nesil) Aile Şirketleri**

Kan bağıyla yada evlilik yolu ile aileye katılan aile üyesi yöneticilerle veya profesyonel yöneticiler ile yönetilmekte olan ikinci ve üçüncü nesil aile şirketlerinde aile normlarının yerine, iş normları, daha önemlidir bu özellik sayesinde bu evrede bulunan aile şirketleri ilk iki evredeki şirketlere göre daha profesyonelce yönetilir (Kesken vd., 2006: 345). Profesyonel yönetim konusunda yaşanan zorlukların çözülmesinde başarılı olarak gelecek nesillere aktarılan başarılı şirketlere örnek olarak (Pazarcık, 2004: 35): Levi Strauss (6.kuşak), Rothscil Bankası (6-7. kuşak), Fiat (3.kuşak), Kuru Kahveci Mehmet Efendi ve Mahdumları (yaklaşık 150 yıl), Cağaloğlu Hamamı (yaklaşık 150 yıl), Ford, Sabancı ve Koç Holding karşımıza çıkmaktadır. Kompleks aile şirketlerinde kurucu, aile şirketlerinin diğer evrelerinde olduğu gibi yegâne ve bağımsız güç değildir. Şirket aile bireyleri, ailenin dışından çalışanlar ve dış yatırımcılar değişik gruplardan oluşmaktadır. Genellikle aile şirketlerinin yönetim

kurulu alışkanlığı çok fazla olmamasına rağmen, şirketlerin bu evresinde ortak sayısındaki artıştan dolayı yönetim kurullarının önemi artar. Fakat eğer yönetim kurulunu yine kuzenlerden oluşturulmuşsa bu durum belki de en tehlikeli durumu oluşturmaktadır. Çünkü yönetim kurullarının kararsızlık tehlikesi artabilir (Kırım, 2001: 26).

#### **2.5.4. Sürekli Olmayı Başaran Aile Şirketleri**

Sürekliliği sağlamakta başarılı olan aile şirketlerinde iş değerleri, aile değerlerinden daha ağır basmaktadır. Sürekli olmayı başaran aile şirketlerinde hem aile hem de şirketlerin kurumsal kimliğe sahip olmasında güvenilir ilişkilere ek olarak; aile anayasası, aile meclisi, etkin ve verimli çalışma yönetimi ve devir ve miras planı gibi organların oluşturulması da oldukça önemlidir. Bu şirketlerde aile, şirkete hizmette bulunursa hem ailenin hem şirketin verimli bir şekilde sürekliliği sağlanır. Ancak bu durumun tam tersi olduğu zaman şirket aile için hizmette bulunmaya başladığı zaman her ikisinin de sürekliliği tehlikeye düşer (Öztürk, 2004: 458). Bu şirketlerde iş analizi etkin bir şekilde yapılmaktadır. Ayrıca işleri yapacak olan kişilerde olması gereken özellikler, yetki ve sorumluluk tanımları, çalışma şartları, işbirliği yapılması gereken bölümler belirlenmiştir. Şirketin amacı; bir diğer ifade ile çalışma alanı, uzun vadeli parasal hedefleri, temel iş alanları bellidir. Şirket izlediği stratejiye ışık tutmakta olan bir vizyona sahiptir. Bu şirketlerde içinde bulunduğu zamanın koşulları göz önünde bulundurulup analiz edilerek gelecekte ulaşılmak istenen uzun vadeli hedefler belirlenir (Yalçın ve Günel, 2004: 74).

Kurumsallaşma öğelerini önemli ölçüde bünyesinde tutan sürekli olmayı başaran aile şirketlerinin en büyük problemlerinden bir tanesi aşırı derecede katı olmalarıdır. Bu katılığın sonucu olarak yeniliklere karşı kurulların, prensip ve standartların değişmemesi ya da var olan kurallara hiçbir şekilde esneklik göstermeden bağlı olunması bu evredeki şirketlerin karşılaştığı sorunların başında gelir (Alayoğlu, 2003: 40-41). Bu evredeki şirketlerin karşılaştığı bir diğer önemli problem, bu evredeki bir şirkette diğer aile şirketi evrelerinin tersine içinde bulunan durumun özelliklerinden hoşnut olmayan aile üyelerinin var olmasıdır. Aile üyeleri arasındaki söz konusu bu

memnuniyetsizliğin sebebi ise bu evredeki şirketlerin kurallarının katı olması ve eşitlik ilkesinin egemen olması sebebiyle aile bireylerinin taleplerinin azalmasından kaynaklanmaktadır. Bu durum şirkette çalışmakta olan aile bireylerinde işe küsmeye ya da profesyonellerin işlerine engel olma gibi problemlere neden olmaktadır. İşe almada, terfide ve ücretlendirmede kan bağıının çok fazla önemli olmaması aile üyelerinde memnuniyetsizliğe neden olur. Şirketin içerisinde muhalefet ve iktidar şeklinde farklı gruplar oluşturulabilir. İktidarı elinde bulunduran kişiler baskın olup istedikleri her şeyi yaptırabilirler (Atılğan, 2006).

## **2.6. DÜNYA GENELİNDE VE TÜRKİYE'DE AİLE ŞİRKETLERİNİN GENEL DURUMU**

Bu bölümde öncelikle dünyada aile şirketlerinin genel durumu ve özelliklerine, ülke ekonomisi içindeki önemi ve yaşam sürelerine daha sonrada Türkiye'deki aile şirketlerinin genel durumu ve özelliklerine, ülke ekonomisi için önemine, en eski aile şirketleri ve yaşam sürelerine değinilecektir.

### **2.6.1. Dünya Geneline Aile Şirketlerinin Genel Durumu**

Aile reisinin ya da aile üyelerinden herhangi birinin, ailenin geçimini sağlaması veya geleceğini garantilemesi amacıyla kurulmakta olan aile şirketlerinin sayıları ve ülke ekonomisindeki önemi her geçen günle birlikte daha da artış göstermektedir (Karpuzoğlu, 2004).

Dünyadaki ülkelerin tamamı göz önünde bulundurulduğunda, aile şirketlerinin ülkenin milli gelirine %45-%70 arasında değişmekte olan, fakat ciddi derecede katkıları olduğu söylenebilir. Dolayısıyla aile şirketlerinin ekonomik faaliyet içerisinde hem sayıları itibari ile hem de milli gelire katkısı ile rolü çok büyüktür. Aile şirketi denildiği zaman akla sadece küçük şirket gelmemelidir. Aile kontrolündeki şirketlerin büyüklükleri açısından bakıldığında çerçeve sanıldığından farklı özellikler gösterir. Bu tür şirketler arasında çok uluslu dev şirketler de yaygındır. ABD'de Ford,

Mars ,Estee Lauder, Levi Strauss; İsveç'te Tetra Laval, Hermes ve H&M; Fransa'da Michelin, Bic, Loreal; Kanada'da Seagramve Bata gibi şirketler çok uluslu şirketlere birkaç örnek oluşturmaktadır (Kırım, 2001: 3-4).

Dünya'da faaliyette bulunan en büyük 200 aile şirketinin 99 tanesi ABD'de, 17 tanesi Fransa'da ve 16 tanesi de Almanya'da faaliyette bulunmaktadır. ABD şirketlerinden sadece 7 tanesi ilk 25 sıralamasında yer alırken, Kore'nin ekonomisi içerisinde ciddi bir öneme sahip olan aile şirketlerinden sadece 3 tanesi ilk 25 sıralamasında yer almaktadır. Asya ve Avrupa aile şirketlerini birçoğu holding kuruluşunda faaliyette bulduklarından dolayı sahiplik ve yönetim bakımından tanımlamak kolay değildir (Altınkaynak, 2007: 47).

ABD'de, yeni kurulmuş olan aile şirketlerinin yaklaşık olarak %40'ı henüz varlığının ilk beş yılında yok olmakla birlikte, geriye kalan şirketlerin %66'sı birinci kuşaktayken batmaktadır ya da el değiştirmektedir. Aile şirketlerinden ikinci kuşağa kadar varlığını devam ettirmeyi başarabilenlerin oranı %20'yi geçmemekle birlikte bu %20'lik oranın da yalnızca %17'si üçüncü kuşağa kadar yaşam süresini devam ettirebilmektedir. Sonuç olarak, birinci nesil aile üyelerinin kurmuş olduğu 100 aile şirketinden sadece %3.4'ü üçüncü kuşağa kadar varlığını devam ettirebilmektedir. İngiltere'deki vaziyet de bununla aynıdır, İngiliz aile şirketlerinin de üçüncü kuşağa devredilebilen şirket oranı yalnızca %3.3'tür (Yörük, 2006: 188).

Dünyanın en büyük 500 aile şirketinin 224'ü bir başka ifade ile %45'i Avrupa'da faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu şirketlerden ortalama 948,3 milyar dolar cirosu olan ilk 10 şirket, toplamda 2,4 milyon insana istihdam imkânı sağlamaktadır. Kuzey Amerika'da ise bu 500 şirketin 139'u faaliyet gösterirken; bunların 1.298,3 milyar dolar cirolu ilk 10 şirketi 3,6 milyondan fazla insanı istihdam etmektedir. Latin Amerika'da bu şirketlerin 37 tanesi faaliyet göstermektedir ve bunlardan ilk 10'u toplamda 1,2 milyon insana iş imkânı sağlamaktadırlar. Asya ve Pasifik bölgelerinde bu şirketlerden 87'si varlıklarını sürdürmekte, bunlardan en büyük ilk 10'u toplam 314,9 milyar dolar ciroya sahip olup 496.918 kişiye iş imkânı sağlamaktadır (Kanat, 2018: 35).

## 2.6.2. Türkiye’de Aile Şirketlerinin Durumu

21. yüzyılın iş dünyasında meydana gelen değişim şirketlerin vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Özel sektör olarak nitelendirdiğimiz aile şirketleri bir taraftan dünyayı değiştirirken diğer yandan da bu değişimlere uyum sağlamaktadır. Genel yapıları itibarı ile birçok benzerlik ve farklılıklara sahip olan bu şirketlerin varlıklarını sürdürebilir bir şekilde devam ettirebilmeleri ülke ekonomileri açısından büyük önem taşımaktadır (Aydın, 2013: 243).

Türkiye’deki aile şirketlerinde kültürel bağlardan ileri gelen duygusallık en üst seviyededir. Küçük kardeşler ya da çocuklar, milyon dolarlık iş bağlantısı yapıp, yüzlerce kişiye iş verse de aile içinde ve şirkette buldukları statü değişmemektedir. Şirkette önemli mevkilere getirilmiş bir aile bireyinin ağabeyinin yanında sigara içmesinin ya da ayak ayak üstüne atmasının saygısızlık olarak nitelendirilmesi Türk aile şirketlerinin kendine has özelliklerindedir (Gülen, 2005).

Türkiye’deki tüm şirketlerin %95’i ve halka açık şirketlerin ise %75’i aile şirketlerinden oluşmaktadır. Bu durum aile şirketlerini politik ve ekonomik açıdan da önemli bir yere konumlamaktadır (Kanat, 2018: 35). Ülke ekonomisinin içerisindeki milli gelirin yaklaşık olarak %90’ını üretmekte olan aile şirketleri, kuşaklar arasındaki geçişleri mantığa uygun ve başarılı bir şekilde yönetildiği zaman, ülke ekonomisinin geleceğine önemli ölçüde avantajlar sağlamaktadır. Türkiye’deki aile şirketlerinin yaklaşık olarak %40’ı 1950-1980 seneleri arasında, %46’sıysa 1981-2000 seneleri arasında kurulan şirketlerden oluşmaktadır. Ayrıca bu aile şirketlerinin yaklaşık olarak %52’si üretimde, %16’sı inşaat ve emlak geliştirmede, %6’sıysa tüketici ürünleri gibi ülke ekonomisinin belkemiğini oluşturan sektörlerde faaliyette bulunur. Türkiye’de faaliyet gösteren aile şirketlerinin %38’i birinci, %47’si ikinci, %13’ü üçüncü ve uluslararası istatistiklerden elde edilen verilere göre yalnızca %2’si dördüncü ve daha sonraki kuşaklardan aile üyesine aittir (Deloitte, 2016: 2).



**Tablo 2.1.** Türkiye’deki En Eski Aile Şirketleri ve Yaşam Süreleri

ŞİRKET	KURUCU	K.TARİHİ	NESİL
VEFA BOZACISI	HACI SADIK	1870	4
HACI BEKİR LOKUM VE AKİDE ŞEKERİ	HACI BEKİR	1877	4
ÇÖĞENLER HELVACILIK	RASİH EFENDİ	1883	4
TEKSİMA TEKSTİL	H.MEHMET BOTSALI	1893	4
KAMİL KOÇ OTOBÜSLERİ	KAMİL KOÇ	1923	3
EYÜP SABRİ TUNCER	EYÜP SABRİ TUNCER	1923	3
DOLUCA ŞARAPLARI	NİHAT A. KUTMAN	1926	3
TATKO	AHMET EMİN YILMAZ	1926	3
KOÇ HOLDİNG	VEHBİ KOÇ	1926	3
KENT GIDA A.Ş.	ABDULLAH TAHİNCİOĞLU	1927	3
NUH ÇİMENTO EMİNTAŞ İNŞAAT	NUH MEHMET BALDÖKTÜ	1942	3
SABANCI HOLDİNG	HACI ÖMER SABANCI	1946	3
YENİ KARAMÜRSEL MAĞAZACILIK	NURİ GÜVEN	1950	3
ÖRDEKÇİOĞLU MUTFAK EŞYALARI	AHMET ÖRDEKÇİOĞLU	1919	2
UZEL MAKİNA	İBRAHİM UZEL	1940	2

**Kaynak:** (Karpuzoğlu, 2004).

Türkiye'deki ilk aile şirketlerinin 1870’de kurulup en çok 4. kuşağa ulaşabilmekte olduğu gerçeği Tablo 2.1.’de görülmektedir. Türkiye'deki ilk kurulan ve kuşaklar boyunca varlığını devam ettirmekte başarılı olan aile şirketlerinin genellikle boza,

kahve ve helva gibi geleneksel ürünlerden oluşan şirketler olmaları şirketin varlığını devam ettirmesinde oldukça önemlidir (Karpuzoğlu, 2004).

## **2.7. AİLE ŞİRKETLERİNDE KURUMSAL YÖNETİM**

Kurumsal yönetim mülkiyet ve kontrol ayrılmasından kaynaklanan, hissedarlar ve yöneticiler arasındaki çıkar çatışmalarını azaltan, yöneticileri performanslarından ve yönetiminden sorumlu tutmak ve değerlendirmek için tasarlanmış araçları içeren, çıkar gruplarının arasındaki ilişkileri belirleyen kuralları oluşturan iç ve dış kontrol mekanizmasıdır. Kurumsal yönetim mekanizmalarının ve kontrollerinin eksikliği yöneticilerin hissedar menfaatlerinden daha kolay sapmalarını sağlar (Cunha ve Rodrigues, 2018: 339).

Kurumsal yönetim mekanizmaları ve her şeyden önce yönetim kurulları, aile kontrolünün olası olumsuz sonuçlarını hafifletmede ve olumlu etkilerini teşvik etmede çok önemli bir rol oynamaktadır. Literatürde yapılan çalışmalara baktığımızda ampirik kanıtlar, aile şirketlerinin yönetim kurullarının genellikle içerdekilerin bir diğer ifade ile aile üyelerinin veya onlarla sosyal bağları olan kişilerden oluştuğunu açık bir şekilde göstermektedir. Bu açıdan bakıldığında, aile temsilciliğini dengeleyen bağımsız yöneticilerin atanması, çoğunluk ve azınlık hissedarları arasındaki çatışmaları azaltmada ve şirket performansının artırılmasında özellikle etkili bir mekanizma olmaktadır (Kumar ve Zattoni, 2016: 550).

Aile şirketini halka açık şirketlerden ayıran en önemli özelliklerden biri, aile üyelerinin aile içinde ve şirkette oynadıkları çoklu roldür. Aile şirketlerinin diğer şirketlerden ayrılmasında bu rol çeşitliliği, mülkiyet ve kontrolün bir araya gelmesiyle birleşince, kurumsal yönetim yapılarını etkilemekte ve aile şirketi olmayan diğer şirketlerle karşılaştırıldığında farklı ve spesifik gereksinimlere yol açmaktadır. Yönetimin denetimi ve kontrolünün yanı sıra, aile şirketleri, aile içinde uyumu ve ortak vizyonları geliştiren yönetim yapıları kurmaya ihtiyaç duyar. Buna bağlı olarak, aile boyutunun değerlendirilmesi (örneğin aile yönetişimi), aile şirketlerinin yönetim yapısının ayrılmaz bir parçası haline gelir (Siebels ve zu Knyphausen-Aufseß, 2012:

290-291). Özellikle son yıllarda Enron, Parmalat gibi çok uluslu olan şirketlerde meydana gelen ve bu şirketlerin üst düzey yönetiminden ve bunları denetlemekte olan denetim firmalarından kaynaklanan muhasebe yolsuzlukları sonucunda bu şirketlerde hisse sahibi olan birçok yatırımcının mağdur olması kurumsal yönetimin şirketler açısından ne kadar önemli olduğunu ortaya koymuştur. Kurumsal yönetim mekanizması ilk başlarda yalnızca hisse senedinin değerini yükseltmek amacıyla yönetim ve sahiplik kavramlarının birbirinden ayrılması gerekliliği üzerinde duruyorken daha sonra hissedarlar arasındaki bağları ve etkileşimleri, yönetim kurulunu, üst düzey yönetimi ve şirket paydaşlarını ve hatta toplumu bile kapsamına alacak kadar alanını genişletmiştir (Ulukan, 2004: 213). Kurumsal yönetim, kurumların uzun vadede kazançlı ve başarılı bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirerek büyümesini, başarılarında sürekliliğin sağlanmasını, davranışlarında adil davranılmasını ve kurumla ilgisi olan tüm çıkar gruplarının menfaatlerini korumayı amaçlamaktadır.

Etkin kurumsal yönetim uygulamalarının şirketler ve ülke açısından büyük yararları bulunmaktadır. Şirketler için, kurumsal yönetimin, düşük sermaye maliyeti sağlaması, finansman imkânlarının ve likiditenin artması, krizlerin daha kolay atlatılması ve iyi yönetilen şirketlerin sermaye piyasasından dışlanmaması gibi önemli üstünlükler sağladığı görülmektedir (Yörük, 2006: 187). Ayrıca aile şirketlerinde kurumsal yönetimin bir başka yararı, sahip ortak/yöneticilerin (içerdekiler); yönetimde olmayan ortaklar (dışarıdakiler), şirkette sahipliği olmayan yöneticiler (profesyonel yönetim kadroları) ve şirketin uzun vadeli başarısında katkısı olacak diğer insanlarla bir araya gelmek ve çalışmak için uzun ömürlü bir yer ve süreç yaratmasıdır. Özellikle aile dışından ortakların ve yöneticilerin olduğu aile şirketlerinde çatışma yaratacak kritik konular fazladır (Ulukan, 2004: 215-216). Bu problemlerin çözümlenmesinde kurumsal yönetim etkin bir araç olarak kullanılabilir.

Kurumsal yönetim mekanizması temelde; adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk olmak üzere dört ilke üzerine inşa edilmiştir (Sebilcioğlu vd., 2010: 12).

**Adillik;** Kurumsal yönetim ilkelerinden biri olarak ele alındığında adillik kavramı, şirketlerin ya da kurumların hem dış hem de iç ilişkilerinde çıkar gruplarının

haklarının yasalara uygun bir şekilde gözetilmesidir (Deloitte, 2016: 16). Adil yönetim görüşünün getirmiş olduğu bir zorunluk olan bu ilkeye göre şirket yönetiminin çalışmalarını gerçekleştirirken bu çalışmadan direkt ya da endirekt bir şekilde etkilenmekte olan herkese eşit mesafede olması gerekmektedir. Adillik ilkesi yalnızca yöneticilere ya da hissedarlara karşı değil aynı zamanda şirketin çalışanlarının hepsine karşı adil politikalar uygulanmasını gerektirir. Çalışanlar arasında terfi, ücret, iş güvenliği gibi konularda ayrımcılık yapılmamalı herkese eşit davranılmalıdır (Menteş, 2009: 35-36).

**Şeffaflık;** Bu ilke kurumsal yönetim çerçevesinde, şirketin mali durumu, performansı, mülkiyeti ve yönetimi dâhil olmak üzere, kurumla ilgili tüm önemli konularda gerekli olan bilgilerin zamanında, doğru ve karşılaştırılabilir bir şekilde açıklanmasının sağlanmasıdır (Abu-Tapanjeh, 2009: 5).

Şeffaflık ilkesinin, gerek Türkiye’de gerek dünyada özellikle son yıllarda meydana gelen finansal krizler ve şirket skandallarından dolayı önemi daha çok artmış ve uygulanması gereken bir ilke olduğu ortaya konulmuştur. Bu doğrultuda şirketin finansal durumlarının raporlanması için kullanılan metotlar ve standartlar daha önemli bir hal almıştır. Amerika’da yaşanan Enron ve Worldcom skandallarından sonra yasalaşan SOX şirketlerin daha şeffaf olmasını sağlamıştır. Bu yasadan sonra şirketler en başta bilanço dışında gerçekleştirdiği faaliyetleri olmak üzere yaptıkları faaliyetlerinin hepsini detaylı olarak ilan etmek zorunda kalmıştır (Çemberci, 2013: 8).

**Hesap Verebilirlik;** Kurumsal yönetimin bu ilkesi, şirket yönetimi ile ilgili olan sorumlulukların, uyulması gereken kuralların net olarak tanımlanmasını, yöneticilerin ve hissedarların ortak çıkarlarının yönetim kurulu tarafından korunmasını ifade etmektedir (Özbirecikli ve Karaömer, 2016: 36). Şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramı birbiri ile yakından ilgilidir. Kurumsal yönetim çerçevesi, şirketin stratejik rehberliğini, yönetim kurulunun etkin bir şekilde izlenmesini ve yönetim kurulunun şirkete ve hissedarlara karşı hesap verebilirliğini sağlamalıdır.

**Sorumluluk;** Sorumluluk ilkesi, şirket yönetiminin şirket adına gerçekleştirdiği

faaliyetlerinin hepsinin yönetmeliğe, esas sözleşmeye ve şirket içindeki içi düzenlemelere uygunluğunun belirlenmesini ve bu faaliyetlerin denetimini ifade etmektedir (Acar, Aktürk ve Coşkun, 2012: 119). Sorumluluk ilkesine göre şirket, hissedarları için değer yaratmaya çalışırken toplumsal değerleri yansıtmakla olan yasalar ve bazı düzenlemelerle uyumlu şekilde hareket edilmelidir. Dolayısıyla bu uyum sonucunda şirketlerin sadece paydaşlarına karşı değil aynı zamanda topluma ve kanunlara karşı da sorumlu olma sonucu şirketin gerçekleştirdiği faaliyetleri toplumsal normlara ve ahlaki değerlere de uygun bir biçimde gerçekleştirilme zorunluluğunu ortaya koyacaktır (Sönmez ve Toksoy, 2011: 67).

## **2.8. KURUMSALLAŞMA**

Kurumsallaşma, bir şirketin kişiler yerine belli kurallara, standartlara ve prosedürlere sahip olup kendisine özgü iş yapma usul ve yöntemlerini kapsamı ve böylelikle diğer şirketlerden farklı ve ayırt edici bir kimliğe bürünmesi süreci şeklinde tanımlanmaktadır (Karpuzoğlu, 2004: 45). Kurumsallaşma, şirketin bireylerden bağımsız olarak, uzun süre varlığını devam ettirmesi ve kamuoyuna mal olmasıdır (Özgener, 2003: 152).

Şirket yönetiminde mülkiyetin, stratejik veya rutin karar alma organlarının önemli bir kısmı aile üyelerinden oluştuğu zaman aile şirketlerinin sürekliliği tehlike arz etmektedir. Aile şirketleri konusunda sürdürülebilir büyüme ve nesiller arası geçişin sağlanması önemli bir sorun teşkil etmektedir. Aile şirketleri, çevresel değişimlerin hızlanması ve yönetim faaliyetlerinin karmaşıklığının artması nedeniyle değişen koşulların gerekliliklerini yerine getirmede zorluk çekmektedir. Kurumsallaşma dinamik, canlı ve güçlü bir süreci temsil etmektedir. Bu doğrultuda, şirketin hedefleri, kurumsal yapısı, çalışan özellikleri, teknoloji ve iş yöntemi ve modelleri bu sürekli değişime uyum sağlayabilmesi için sürekli değişen dış konjonktürler aralıksız takip edilmelidir. Organizasyonun kurumsallaşmasını sürdürmek için, şirketin misyonu, vizyonu ve temel değerleri her çalışan tarafından benimsenmelidir. Aile şirketlerinin kurumsallaşmasının ilk adımı aile ilişkileridir. Aile ilişkilerinin kurumsallaşmasının en önemli unsuru, aile bireylerinin iş içindeki yeri ve durumu ile ilgilidir (Başkurt ve

Altındağ, 2017: 1-2). Aile şirketlerinin dezavantajlarından bir tanesi şirket ve aile gibi farklı iki kavramın birbiri ile karıştırılmasıdır. Aile bireylerinin işe alınmasında ve örgütsel hiyerarşide yükseltilmesinde yeteneklerine ve tecrübelerine göre hareket edilmemektedir. Hatta aile bireyi olan çalışanlara bazen özel konumların yaratıldığı bile olmaktadır. Ancak küreselleşme ve beraberinde getirmiş olduğu yoğun rekabet, teknoloji ve bilgi üstünlüğü, hızlı değişim, stratejik düşünce, demokratik ve katılımcı yönetimlere yönelme sonucunda aile şirketlerini de mevcut kurum düzeylerinden çıkıp dönüşüm yapmaya zorlamaktadır (Pazarcık, 2004: 36). Bu, aile bireylerine karşı davranışlardaki suiistimali önlemede ve aile şirketlerini bu dönüşüm faaliyetini etkin bir şekilde gerçekleştirmesinde kurumsallaşma oldukça önemlidir.

Kurumsallaşma ile çevresel değişime uymak için belirli standartların kuruma devredilmesi ve bu standartların kuruma aktarılmasının bir sonucu olarak şirketin sürdürülebilirliği ve verimliliği artar. Kurumsallaşma, aile şirketlerinde kayırmacılık, rol çatışması ve belirsizlik gibi problemleri önler (Sanal ve Efeoğlu, 2013: 61).

Kurumsallaşma faaliyetinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi sonucunda şirket öznellikten kurtularak nesnel bir bakış açısına sahip olur. Bu durumda şirketin verimliliğini artırır ve modernizm odaklı etkinlikleri daha stratejik bir bakış açısı ve profesyonel bir tarzla sürdürmeye imkân sağlar (Sanal ve Efeoğlu, 2013: 62). Kurumsallaşmanın temelinde şirketin sistem şekline dönüştürülmesi ve herkes tarafından anlaşılacak ortak bir dil yaratma çabası yatmaktadır. Şirketlerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için kurumsallaşma şarttır ayrıca şirketlerin değişen koşullara uyumunu sağlayan en önemli unsur kurumsallaşmadır (Kobal ve Yıldırım, 2016: 100).

Kurumsallaşma ihtiyacı aile şirketlerinde genellikle şirketin faaliyet alanı ve kapsamının genişlemesi sonucunda şirket belli bir aşamaya geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Şirket sahibi olan kişinin yönetimi tek başına gerçekleştirme konusunda başarısız olmasıyla profesyonel yöneticiye olan ihtiyaç zorunlu bir hal almıştır. Üst yönetimde profesyonelleşme zorunluluğu vardır. Bu üst yönetim ile normal çalışan personel arasındaki kişisel ilişkiler yerini örgüt kurallarına bırakmıştır ve bunun sonucunda da büyük şirketlerin klasik özellikleri şirket yapısında görünmeye başlamıştır. Şirket sahibi tarafından kurumsallaşma kararının alınması zor, ancak şirketin sürekliliğini sağlamak açısından zorunluluk haline gelmiştir. Şirketlerde ilk

başta kurumsallaşma kararı verilirken isteksiz ya da şüpheli davranılmakta ancak uzun vadede bu kurumsallaşmaya bağlı olarak şirketin büyüyerek süreklilik kazanması bu kararın ödülünü oluşturmaktadır (Uçkun ve Yüksel, 2007: 36). Şirketlerin kurumsallaşmasındaki nihai amaç, şirketin sürekliliğinin sağlanabilmesi amacıyla şirkette gerekli olan düzenlemelerin yapılmasıdır. Şirket belirli bir büyüklüğe ulaştığında ve girişimci işlerin tamamına yetişmede başarısız olduğu zaman kurumsallaşma şirketler için kaçınılmazdır (Dökümbilek, 2010: 27).

Şirket anayasası, profesyonelleşme, etkin örgüt yapısı, yetki devri, yetkilendirme, yönetim anlayışı, karar verme şekli ve etkin iletişim sisteminin kurulması gibi şirketlerde kurumsallaşmanın göstergesi kabul edilmekte olan bazı unsurlar vardır (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 500). Aile şirketlerinde aile ve iş kavramlarının ayırt edilmesinde, şirketin bir sistem haline getirilmesinde, görev ve yetkilerin açıklığa kavuşmasında ve şirketlerin sürekliliğinin sağlanmasında kurumsallaşma oldukça önemlidir. Bu noktada şirketin kurumsallaşmasının sağlanmasında bağımsız denetim oldukça önemlidir. Bağımsız denetim, şirketin alışlarının, satışlarının, borçlarının ve stokların kayıt altına alınmasını sağlar. Dolayısıyla bağımsız denetim şirketin tüm faaliyetlerini kayıt altına alarak belli bir rapor halinde sunmasıyla kurumsallaşmanın sağlanması yönünde oldukça büyük destek sağlamaktadır. Şirketlerin finansal yapısı, rekabet şartları, yasal düzenlemeler ve aile şirketlerinin kendilerine özgü birinci kuşağın geleneksel misyonlarına olan bağlılıkları gibi nedenlerden dolayı aile şirketleri kurumsallaşamamaktadır ve buna bağlı olarak istenilen gelişmeler sağlanamamaktadır (Aksoy ve Çabuk, 2006: 48). Ayrıca çekirdekten yetişmekte olan ve şirket yönetimi tarafından yeterli olduğu düşünülen kişilerin işe alınması ve çalıştırılması nedeniyle şirkette teknik uzmanlık konusunda yetersizliğin oluşması kurumsallaşma konusunda engel oluşturmaktadır. Aile şirketlerinin uzun süreli finansman kaynaklarının olmaması ya da eksik olması kurumsallaşma konusunda sorun oluşturmaktadır (Kobal ve Yıldırım, 2016. 102).

Girişimci; şirketin geleceğini, ailedeki bireyleri ve aynı zamanda kendi geleceğini de düşündüğünden dolayı kurumsallaşma sürecini şirkette bir problem haline dönüştürülebilmektedir. Şirkette vizyonun, misyonun, amaç etkisini ve stratejilerin açık olmaması ve benimseme konusunda sorunların olması kurumsal çevrenin

öneminin dikkate alınmaması ve uyum sağlanamaması, merkezi bir yönetim mekanizmasının hâkim olması ve yetki devrinin yapılmaması, yönetici kaynaklı engeller, aile şirketi felsefesinin baskın olması ve yönetimin profesyonelleştirilememesi, ileriye dönük büyüme ve gelişme politikalarından yoksun olunması şirketlerin kurumsallaşamama nedenlerini oluşturmaktadır (Bayer, 2005: 127).

## 2.9. AİLE ANAYASASI

Aile anayasası aile-iş ilişkisi arasındaki politikaları oluşturan, aile bireylerinin birbirleriyle ve çalışanlar ile oluşturdukları ilişkide temel aldıkları davranış kurallarını, aile bireylerinin performans ölçütlerini, ödül ve terfi sistemlerini, emeklilik politikasını, aile üyelerinin işe girme ve çalışma koşullarını kapsayan ve ailenin ve şirketin sürekliliğini destekleyen belgedir (Günver, 2004: 174-175). Aile anayasası şirketin ve paydaşların çıkarlarıyla aile bireylerinin şirketteki davranışlarını kapsamalıdır (Tonus, 2004: 232). Aile şirketinin uzun süre varlığını devam ettirebilmesinde ve başarılarında sürekliliğin sağlanmasında aile anayasası oldukça önemlidir. Aile şirketlerinde bir anayasa hazırlama ihtiyacının gerisindeki nihai amaç, şirketin işleyiş şeklinin ve aile misyonunun gelecekteki nesle kusursuz bir biçimde devredilebilmesini ve belli bazı kurallarla emanet edilmesini sağlamaktır (Deloitte, 2016: 12). Aile anayasasının aile üyelerine yön vermek, ailedeki bireyler arası iletişimi kuvvetlendirmek, aile değerlerinin nesilden nesile aktarılmasını sağlamak, sinerji yaratmak, tarafsızlığı sağlamak ve güven duygusunu pekiştirmek, üst kademe yöneticilerin, şirket imkânlarını sadece kendi çıkarları için kullanılmasını engellemek, şirketin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak ve çalışanların tatmin edilebilmesi için gerekli olan uygun ortamı sağlamak gibi bir çok faydası vardır (Karpuzoğlu, 2004: 160). Ancak Türkiye'deki yönetim modellerini incelediğimizde aileyi ilgilendirmekte olan iş konularını bir çözüme ulaştırmada, genel bir kurum bazında performans etiği olgusunun sağlanmasında veya yönetimde tam performansın gösterilmesinde yönetim modellerinin henüz aile anayasasını etkin bir biçimde oluşturduğu söylenemez. Aile anayasasının oluşturulup etkin bir şekilde çalıştırılması yönetim kurulu yapısının, rolünün ve işleyişinin tasarlanmasında ve en iyi uygulama modellerine göre



hazırlanması ve en önemlisi de yönetim kurulu icra ve aile üyeleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesinde oldukça önemlidir (Adsan ve Gümüştekin, 2006: 189).

Aile anayasası hazırlanırken öncelikle aile üyelerinin hepsinin hazırlanacak olan bu aile anayasası gereksinimi, kapsamı ve bu kapsamın içerisindeki yer alacak her bir konuda ortak bir görüşe varmaları gerekmektedir. Fakat aile bireylerinin fazla olduğu zamanlarda veya aile forumu toplantılarında bütün katılımcıların tavsiyelerini, şikâyetlerini ya da beklentilerini almak mümkün olsa da, ortak bir karara varmak oldukça zordur. Bu yüzden karar verme yetkisi katılımcıları daha sınırlı sayıda olan aile kuruluna, aile konseyine ve yönetim kuruluna verilir. Eğer bu kurullarda kararlarda fikir birliğine varılmazsa, oyçokluğu ile karar verilir. Aile anayasasının hazırlama sürecinde dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli husus ise aile konseyi başkanlığı ile ilgilidir. Konsey başkanı bu görevi belirli dönemlerde gerçekleştirmesi hem demokratik bir ortam sağlar, hem de aile üyelerinden genç nesillerin aileye ve şirkete bakışlarının pozitif doğrultuda gelişmesini sağlar (Karpuzoğlu, 2004: 167).

Aile anayasası hem ailenin hem şirketin sürekliliğinin sağlanmasında hem de gelecekte çocuklara güçlü bir mirasın bırakılmasında son derece önemlidir. Ayrıca aile anayasası aile şirketlerindeki çalışanlar arasındaki tarafsızlığın sağlanması ve üst düzey yöneticilerin sadece kendi çıkarlarını gözetmelerini engellemede büyük önem arz etmektedir.

## **2.10. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİMİN ETKİLERİ VE ÖNEMİ**

Kurumsal skandalların ve küresel finansal krizin ardından kurumsal yönetim kurumlardan ve halktan büyük ilgi görmektedir. Düzenleyiciler kurumsal yönetimle ilgili açıklama gereksinimlerinin arttırılmasına odaklanmış ve bu kontrol ve risk yönetimini içeren kurumsal yönetim sürecinde bilinçlenme ve iç güvence talebinde artışlara neden olmuştur. Kurum içindeki pozisyonundan dolayı iç denetim fonksiyonu çok iyi bir şekilde yerleştirilmiş ve kurumsal yönetim mekanizmasının ayrılmaz bir parçası olmuştur (Soh ve Bennie, 2011: 2). Bağımsız ve objektif bir iç denetimin varlığı kurumsal yönetimin en önemli unsurlarından birini oluşturmaktadır.

Kurumsallaşma aile şirketlerinin faaliyetlerini verimli bir şekilde devam ettirebilmeleri ve piyasada kalıcı olabilmeleri noktasında şarttır. Bunun sağlanabilmesi için de etkin bir iç denetim düzenlemesi ve denetim komiteleri en önemli yapı taşlarını oluşturmaktadır. Genelde aile şirketlerinde iç denetimin ilk önce suiistimal ve yolsuzluk temelli kayıpları önlenmesi beklenmektedir. Güvenilir bir yönetim ve denetim düzenlemesinin başlangıç noktası, bağımsız ve nesnel bir iç denetim işlevinin oluşturulmasıyla başlamaktadır. Aile şirketlerinin, büyümelerini sağlayan dış finansörlerin, halka açılmayla ya da krediyle ilgili yapacakları ilk iş iç denetim fonksiyonunun işleyişine ve kurumsal yönetim düzeyine bakmak olacaktır. Ancak, böylelikle şirketlerin kurumsal ve sağlam mali yapıya sahip olma ihtimalleri artacaktır (Toygar, 2004: 635-637).

Ayrıca iç denetim, şirketlerde özellikle, şirketin risk yönetiminin, kontrolünün ve yönetişiminin geliştirilmesinde hat yönetimine yardımcı olmada bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti de sağlamaktadır. İç denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin şirketin hedeflerine ulaşması amacıyla uygulayacağı politikaların, prosedürlerin ve faaliyetlerin doğru ve sistemli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirmesine dair önerilerde bulunması yolu ile iç denetim faaliyetlerinden yararlanmaktadır. Böyle bir danışmanlık uygulaması iç denetimin risk yönetimi, kontrol ve yönetim konusunda sunacağı fikre katkıda bulunacaktır (Kendirli ve Akalan, 2006: 592).

Geleneksel olarak iç denetimin rolü varlıkların korunmasında ve kontrol sisteminin izlenmesinde yönetime yardımcı olmak olarak görünmesine karşı, değişen iş ihtiyaçlarına cevap olarak iç denetimin değiştiğine dair kanıtlar vardır. Birçok iç denetim faaliyetindeki vurgu, şirkete değer katmak ve iş planlaması ve risk yönetimi konusundaki tavsiyeden bilgi sistemleri değerlendirmesine kadar uzanan hizmetleri içermektedir (Carey, Simnett ve Tanewski, 2000: 4).

## **2.11. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL**

İç kontrol bir şirketin varlığını hem muhasebeye hem de diğer faaliyetlere yönelik bilginin, belgenin ve raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,

gerçekleştirdiği faaliyetlerin etkinliğinin artırılması, yönetimin belirlediği politikalara bu faaliyetlerin uygunluğunun saptanması amacıyla muhasebe ve raporlama sisteminin kurulmasını, gerekli olan hak ve sorumlulukların verilerek, görevlerin tanımlanması ve denetlenecek olan şirketin organizasyon planını kapsayan bir sistemdir (Aksoy, 2005: 139). İç kontrol sisteminin amacı şirketlerin amaçlarına ulaşırken ve misyonlarını gerçekleştirirken bu faaliyetlerini engelleyecek belirsizlikleri en aza indirmektir (Tanç ve Özhan, 2015: 129).

İç kontrol, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, finansal raporlama sisteminin güvenilirliğini, yasal düzenlemelere uyumu ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanır. İç kontrol, bir şirketin yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilir. İç kontrol sisteminin denetim üzerindeki etkileri yönetimin iç kontrol standartlarını oluşturma, uygulama ve yönetme becerisine bağlıdır. Bu da ancak bir kurumsal yönetimin varlığı ile mümkün olmaktadır (Keleş, Özkan ve Bezirci, 2011: 9-10). Etkin bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanması maliyetli bir süreç olmasına rağmen şirketlerin sürekliliği ve büyümesi açısından sağladığı avantajlar büyük önem taşımaktadır. Etkin iç kontrol sisteminin şirketlere sağladığı faydalar şunlardır (Sebilcioğlu vd., 2010: 41) :

- Şirket ortaklarının sisteme duyduğu ve menfaat sahiplerinin (satıcılar, müşteriler) şirkete duydukları güvenin artması,
- Potansiyel yatırımcıların şirket hisselerine daha yüksek prim vermeleri,
- Şirketin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin aksamasının durmasının önündeki riskleri önleyerek olası sorunların gerçekleşme riskini en aza indirmesi,
- Hem yurt içi hem yurt dışı sermaye piyasasında tahvil ihracında teşvik sağlaması,
- Yönetim ve çalışanlar arasında roller ve sorumluluk açısından netlik,
- Şirket yönetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması için daha kaliteli bilgiyi sağlama,
- Enflasyonun bitmesi sonucu kârlılıkta meydana gelen düşüslere maliyetin sıkı bir şekilde kontrolünü sağlayarak önlem alma,

- Hatalardan ve suiistimallerden doğabilecek yanlışlıkların en aza indirildiği 'doğruyu ve gerçeği' göstermekte olan finansal tablolar.

## 2.12. AİLE ŞİRKETLERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

Son zamanlarda yapılan araştırmalar, aile şirketlerinin aile dışı şirketlerden, bilgi asimetrisi, kazanç kalitesi, kurumsal yönetim, firma değeri ve performans dâhil olmak üzere pek çok muhasebe boyutunda önemli farklılıklar sunduğunu göstermektedir. Nitekim aile şirketleri dışındaki şirketlerle karşılaştırıldığında aile şirketleri daha düşük anapara acentesi (müdür vs hissedarlar) kurum maliyetleri ve daha yüksek anapara ilkesi (azınlık hissedarlarının kontrolü vs.) kurum maliyetlerini sergiler (Ali ve Lesage, 2014: 807). Özellikle birinci nesil ile büyüyen ve gelişen aile şirketlerinde muhasebe organizasyonu ve bilgi sisteminde yetersizlikler, önemli ölçüde fazladır. Ulaşılmak istenen amaçlara hizmet edecek olan muhasebe bilgilerinin üretilmesinde önemli ölçüde problemler yaşanmaktadır. İktisadi nitelikli işlemleri kaydetme, sınıflandırma, gruplandırma, finansal raporlara dönüştürme ve finansal tabloların istenilen zamanda hazır olmasını sağlama en önemli zorlukları oluşturmaktadır. Muhasebe bürokratik bir mecburiyet olarak görülmektedir ve yalnızca devlete ödenecek olan verginin tespitinde lazım olduğu düşünüldüğünden dolayı şirketlerin söz konusu muhasebe organizasyonu ile bilgi sistemine yapacakları yatırımların gereksiz olduğunu düşünmelerine neden olmaktadır (Çarıkçıoğlu, 2004: 82).

Ayrıca aile şirketleri yöneticilerinin muhasebenin temel kavramlarından kişilik kavramına da aykırı davrandıkları görülmektedir. Kişilik kavramına göre şirket sahipleri ve ortakları ayrı birer kişiliktir. Ancak aile şirketlerinin birçoğunda bu kişilik kavramı gözardı edilmektedir. Şirket ortakları, şirketin kasasını kişisel işlemlerini gerçekleştirmek amacıyla kullanmaktadırlar. Bu durum da hem finansal tabloların yanlış bir şekilde hazırlanmasına hem de vergisel mükellefiyetin hatalı olarak hesaplanmasına kadar uzanacak olan birçok probleme neden olmaktadır. Şirketin ortaklarının kişisel harcamaları için şirket kasasının bilinçsiz bir şekilde kullanılması, şirketin yapmış olduğu ticari faaliyetleriyle ilgisi olmayan faturaların şirket tarafından ödenilmesi, grup şirketlerinin kendi aralarında birbirlerine kaynak kullandırmaları ve bu grup şirketlerinin bütün hepsinin yalnızca tek bir şirket gibi görülmesi aile

şirketlerinde cari hesap problemlerine neden olan önemli problemlerdir (Güngör Ak, 2006: 150). Aile şirketlerinin hazırladığı finansal tablolar muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri ile bilanço ve gelir tablosu ilkelerine uygun bir biçimde hazırlanmamaktadır. Tüm bu olumsuzluklar aile şirketlerinin hem yönetsel alanda aldığı kararları olumsuz yönde etkilemekte hem de şirketin sürekliliğini tehlikeye düşürmektedir. Dolayısıyla şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tabloların güvenilirliğini arttırmak ve bu finansal tabloların muhasebenin temel ilkeleriyle uyumlu bir biçimde hazırlanmasının sağlanması amacıyla değişik organizasyonlar yapılmıştır. Yurt dışındaki piyasalarda faaliyet göstermekte olan aile şirketlerinin özellikle uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun bir biçimde muhasebe sistemlerini kurmaları ve bu standartlar ile uygun bir şekilde finansal raporlarını sunmaları gerekmektedir. Ayrıca bir diğer açıdan AB'ye geçiş döneminde kabul edilen Basel II kriterleri de aile şirketlerinde finansal raporların hazırlanma sürecinin daha şeffaf, doğru ve güvenilir olmasını gerektirmektedir (Güner, 2006: 432-433). Dolayısıyla aile şirketlerinin uzun süre varlığını devam ettirebilmesi için hazırlamış olduğu finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olması önemlidir. Bu söz konusu şeffaflığı sağlayacak olan etkin bir bağımsız denetim uygulamasıdır.

### **2.13. AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM**

Denetim köken olarak Latince “Contra Rotulus” sözcüklerine dayanmaktadır ve şirket içinde ve dışında olmak üzere iki kısımdan oluşur. Şirket içi denetimi, şirketin kendi personeli ya da şirketle ilişkisi olan kişiler tarafından gerçekleştirilen denetim şekli oluşturuyorken, şirket dışı denetimi, şirketle herhangi bir bağı olmayan bağımsız denetçi gerçekleştirmektedir. Bahsedilen bu bağımsızlık denetim işlevinin niteliğiyle ilgisi olan bir fark değil, denetim faaliyetini gerçekleştirecek kişinin ya da kurumun şirket içindeki yönetimin bir parçası olması ya da olmaması ile ilgilidir (Pekiner, 1980: 3).

Dünyada aile şirketlerinin ülke ekonomisindeki önemine ve aile şirketleri ile aile dışındaki şirketler arasındaki önemli farklılıklara rağmen, denetimde aile şirketleri hakkında sınırlı sayıda araştırma yapılmıştır (Trotman ve Trotman, 2010: 216). Ancak son zamanlarda dünyada meydana gelen muhasebe hileleri şirketleri, mali

raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması açısından iç kontrol sistemini ve denetim sürecini tekrardan sorgulanmaya yöneltmiştir. Enron ve WorldCom skandallarından sonra meydana gelen önemli problemlerden dolayı ABD’de kurumsal yönetim faaliyetlerini korumak amacıyla yeni yasal düzenlemeler uygulamaya getirilmiştir. SOX ile iç kontrol sistemine ve iç denetim işlevine daha fazla önem verilmeye başlanmıştır. Ancak kurumsallaşma faaliyetini daha tam olarak gerçekleştiremeyen aile şirketi yapısı, ekonomide istikrarı sağlayamama ve kayıt dışı faaliyetlerin varlığı Türkiye’de kurumsal yönetim ve iç denetim faaliyetlerinin uluslararası standartlara göre uygulanamamasının nedenleridir (Uzun, Szewczyk ve Varma, 2004: 33-34).

2008 yılında başlayan finansal buhranın neden olduğu sonuçların etkisinin devam ediyor olması ve ülkenin içinden de yapılan itirazların etkisi sonucunda 6102 sayılı TTK’da farklı değişiklikler yapılmıştır. Yapılmakta olan bu değişikliklerden birisini de bağımsız denetim oluşturmaktadır. Bağımsız denetim uygulaması ilk çıktığı dönemde sermaye şirketlerinin tamamını kapsamaktaydı. Fakat daha sonradan bağımsız denetimin kapsamının ne olacağını belirlenmesi kararı Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bağımsız denetim alanında yapılan bu değişiklik sonucunda, bağımsız denetimin kapsamı daralacak bile olsa yeni TTK’yla eskisine kıyasla daha fazla şirket bağımsız denetime tabi olmuştur. Bu durum bir başlangıç olarak görülmekte ve kapsamının da gelecekte Bakanlar Kurulu tarafından daha da genişletileceği düşünülmektedir. Bağımsız denetim alanında gerçekleşen bu gelişme geniş anlamda, dünya piyasalarıyla uyumun sağlanmasında, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesinde, kamuoyunun yansız, gerçek ve güvenilir bilgiler ile aydınlatılmasında, çıkar gruplarının hepsinin haklarının korunmasında, kurumsal yönetim görüşünün desteklenmesinde ve dolayısı ile ülkenin ekonomik kalkınmasında oldukça önemli bir paya sahiptir. Bir diğer açıdan dar anlamda göz önünde bulundurulduğunda bağımsız denetim faaliyetinin, değişime karşı direnen ve ancak dışarıdan gelen baskı ve zorlamalarla değişime yönelen bir yapıya sahip aile şirketlerinin sürekli değişmekte olan dünya şartlarına harmoni sağlamada gerçekleşen problemlerin çözülmesinde destek sağlayan bir öge olarak görülebileceği düşünülmektedir (Acar, Aktürk ve Çoşkun 2012: 123).

Ayrıca aile şirketlerinde resmi olmayan kontrol sistemi yaygın olarak görülmektedir

ve bu kontrol sisteminin işleyişinde de profesyonel davranışlar yerine genelde önsözlerle göre hareket etme ağır basmaktadır. Şirketin yöneticisi, yazılı dokümanlar, istatistiksel datalar, raporlar ve analizlerden ziyade, güvenilir olduğuna inanılan şirket içindeki aileden olan kişilerin fikirlerini ve değerlendirmelerini dikkate alarak faaliyetlerini gerçekleştirir. Dolayısıyla böyle bir kontrol faaliyetinde hatalı bilgilendirmenin yapılma ihtimali fazladır ve güvenilir olduğu düşünülen şirket içindeki aile bağından olan bireylerin düşüncelerini, yorumlarını dikkate alır. Bu şekilde bir kontrolde, yanlış bilgilendirme olma olasılığı yüksektir ve etkili bir kontrolün yapılması zordur. Değerleme kriterleri eksiktir ve genellikle standartlaşmaya verilmesi gereken önem tam olarak verilememiştir. Çalışanların akraba olması ve bu akrabalığın yarattığı güvenden ötürü, takip etme alışkanlığı ve bilinci geliştirilememiştir. Yapılan çalışmaların, gerçekleştirilen faaliyetlerin, plan, program, emir ve yönergenin disiplinli bir şekilde takip edilmesi yeteri kadar önemsenmemektedir. Kontroller genelde ön kontrol ya da süreç zamanında kontrol şeklinde değil, girdilerin çıktıya dönüştüğü noktada yapılmaktadır. Çalışan personelin denetim ölçütü, genelde şirket sahibi olan kişinin personelle olan ilişkilerine ve sahip olduğu değer yargılarına göre belirlenmektedir. Denetim faaliyetini gerçekleştiren kişiler genellikle şirket sahibinden ya da aile üyelerinden oluşmaktadır. Denetimi yapma görevi ilgili birim yetkililerine, uzmanlara veya şirket dışından danışmanlara verilmemektedir (Tanta, Uçkun ve Latif, 2004: 587). Bu noktada bağımsız denetim aile şirketlerinde bu tür eksikliklerin giderilmesi, kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması, şeffaflığın sağlanması ve şirket adına alınması gereken kararlarda karar alacak kişilerin çıkarlarının korunmasından ziyade profesyonelliğin sağlanmasında etkin bir kontrol aracıdır.

Aile şirketlerinin, doğrudan ölçülebilen denetim talebine neden olan iki temel özelliği vardır. Bunlardan birincisi; aile dışı yönetiminin oranı ikincisi ise aile dışı yönetiminin yönetim kurulunda temsil edilme oranıdır. Bu özelliklerin ilki, aile dışı operasyonel yöneticilerin tanıtılmasıyla ilgilidir. Şirketin koşullarına bağlı olarak aile şirketi sahibi, aile üyesi olmayan üyelere bazı yönetim sorumlulukları devredebilir. Bu durum da maliyetlerin daha fazla artmasına ve şirket sahiplerinin daha fazla kontrol kaybı yaşamalarına neden olacağından dolayı talebini arttırır. Aile dışı yönetim oranı arttıkça, şirket sahipleri (aile ve aile dışı), aile yönetimi ve şirket sahipleri arasındaki bilgi

asimetrisi nedeniyle yönetim çatışmalarını azaltmak için denetime daha fazla talep gösterecektir (Carey, Tanewski ve Simnett, 2000: 2-3).

Aile şirketlerinde denetim talebini artıran ikinci özellik ise, ailenin dış yatırımcılardan sermaye arttırmasıdır. Hisse çoğunluk sahipleri (tanım gereği aile) kaynakları kişisel kullanımları için yönlendirmeye teşvik ettiklerinden dolayı mülkiyet çeşitliliğinin arttırılması, taşeronluk çatışması yaratmaktadır. Bu tür bir sapma, aile üyelerine kaynak akışında kısıtlanmaların yaşanmasına neden olacaktır. Aile dışı mülkiyet ve yönetici temsilinin oranı arttıkça, denetim faaliyetlerine daha büyük bir talep olacaktır. (Carey, Tanewski ve Simnett, 2000: 2-3). Aile şirketlerinde yöneticinin aile üyelerinden farklı bir kişinin olması ve bu yöneticinin şirket kaynaklarını kendi çıkarları doğrultusunda kullanma riskinin bulunması ve alınacak kararlarda kendi çıkarlarını ön planda tutması aile şirketlerinin bağımsız denetime daha fazla önem vermesine neden olmaktadır.

Aile şirketlerinde büyüme stratejisi borçlanmaya dayalıdır. Bu yüzden Türkiye'deki aile şirketlerinin de bu büyüme stratejisini yerine getirebilmesi, uluslararası finans pazarlarında daha uygun finansman kaynağına sahip olabilmeleri, halka açılabilmesi veya yabancı sermayeyi kendi şirketlerine çekebilmeleri için finansal raporlarının şeffaflaşması ve geçerliliği uluslararası alanda kabul edilmiş olan bir finansal raporlama diliyle, finansal tablolarını anlaşılır ve karşılaştırılabilir bir şekilde anlatması mecburi olmuştur. Şirketlerin finans piyasalarında etkin bir şekilde rol oynamaları için geçerliliği uluslararası pazarlarda kabul edilmiş olan bir dil ile hazırlanan finansal tablolarla kendilerini ifade etmeleri gerekmektedir. Geçerliliği uluslararası alanda kabul edilen bu finansal raporlamanın adı ise UFRS'dir. Aile şirketleri tarafından da bu uluslararası finansal raporlama dilinin öğrenilip uygulanması şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tabloların daha güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayacaktır. Aynı zamanda şirketin kredibilitésinin arttırılmasına destek olacaktır. Aile şirketlerinde muhasebe sisteminin altyapısına ve insan kaynağına yatırım yapılması, güvenilir, zamanında ve şirketin performansını eksiksiz bir biçimde yansıtan karşılaştırılabilir finansal tablo üretilmesi açısından oldukça önemlidir. Ayrıca hazırlanan bu finansal tabloların geçerliliğinin uluslararası alanda kabul edilmiş bir bağımsız denetim kuruluşuyla denetlenmesi bu tabloların



güvenirliliğini de arttırmaktadır (Deloitte, 2016: 19). Aile şirketlerinin varlıklarını uzun süre devam ettirmesini sağlamada, eylemlerini gerçekleştirmek için gerekli olan fonları temin etmede ve uluslararası piyasalarda tanınmasını sağlamada geçerliliği uluslararası kabul edilen bir bağımsız denetim kuruluşuyla denetlenmesi etkin rol oynamaktadır.





## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM ALGISINI TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu çalışmanın uygulama bölümünü oluşturan bu son bölümde, konu ile direkt olarak yakından ilgisi olan bağımsız denetçiler ve şirket yöneticileri ile görüşmeler yapılmıştır. Yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bilgilerden yola çıkarak aile şirketlerinde bağımsız denetim algısına yönelik tespitlere, araştırmaya katılanların aile şirketlerinde bağımsız denetime ilişkin bakış açılarına, değerlendirmelerine ve geleceğe yönelik önerilerine yer verilmiştir.

#### 3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Son zamanlarda ekonomik ve sosyal alanda yaşanan hızlı gelişmeler aile şirketlerinin faaliyet alanlarının genişlemesine ve işlemlerinin daha da karmaşık hale gelmesine sebep olmuştur. Muhasebe verilerinde de yaşanan bu karmaşıklık şirketin finansal tablolarına ve muhasebe bilgilerine olan güvenilirlik derecesini olumsuz yönde etkilemektedir. Şirketlerin gelişen ve değişimi gerektiren ekonomik koşullar nedeni ile git gide büyümesi doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı da arttırmaktadır. Ayrıca aile şirketlerinde aile ve iş ilişkilerinin iç içe geçmesinden dolayı kurumsallaşmada problemlerin yaşanması, muhasebe organizasyonunda ve bilgi sisteminde yanlışlıkların bulunması ve kurumsal yönetim anlayışının etkin bir şekilde

gerçekleştirilememesi gibi problemler yaşanmaktadır. Bu noktada aile şirketlerinin ihtiyaç duyulan bu güvenilir bilgiyi sağlamada, şirketin kurumsallaşmasında, şirketteki önemli yanlışlıkların tespit edilmesinde ve kurumsal yönetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi noktasında bağımsız denetim aile şirketleri için daha da önemli bir hal almıştır.

Bu çalışmanın temel amacı; ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan aile şirketlerinde bağımsız denetimin yerini ve önemini tespit etmektir. Aile şirketlerinde kurumsal yönetim anlayışının sağlanmasında bağımsız denetimin rolünü tespit etmek ve aile şirketi yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin bu denetim faaliyetine karşı tutumlarını tespit ederek düşüncelerini ortaya koymaktır. Araştırmada genel anlamda cevap aranmaya çalışılan sorular şunlardır:

1. Sermaye şirketi olup olmamasına bakılmaksızın tüm şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilememesinin nedenlerini nasıl değerlendirirsiniz? Aile şirketleri açısından bunu nasıl değerlendirirsiniz?
2. Bağımsız denetim aile şirketlerinde ülkenin ekonomik kalkınması açısından ne tür katkı ya da katkılar sağlamaktadır?
3. Bağımsız denetime tabi aile şirketleri ve denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetçiler bu iş yüküne alt yapı olarak hazır mıdır?
4. Bağımsız denetim aile şirketlerinde sürekliliğin ve kurumsal yönetimin sağlanmasında etkin bir araç olarak kullanılabilir mi?
5. Şirket yöneticilerinin bağımsız denetim faaliyetine karşı olan yaklaşımlarının arkasında yatan gerçek nelerdir?
6. Aile şirketlerinde bağımsız denetim faaliyetinin fayda-maliyet analizi açısından nasıl değerlendirildiği?

Araştırmanın sonucunda uzman kişilerden alınan cevaplar doğrultusunda bağımsız denetim faaliyetinin aile şirketleri tarafından nasıl karşılandığı söz konusu denetim faaliyetinin yapılan fayda-maliyet analizi sonucunda faydasının mı yoksa maliyetinin mi daha yüksek olduğu sorulan sorular ile belirlenmeye ve yorumlanmaya çalışılacaktır.

### 3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Aile şirketlerini, aile üyelerinin aile içinde ve şirkette oynadıkları çoklu rol, halka açık şirketlerden ayıran en önemli özelliklerden birini oluşturmaktadır. Bu rol çeşitliliği, mülkiyet ve kontrolün bir araya gelmesiyle birleşince, kurumsal yönetim yapılarını etkilemekte ve aile şirketlerinde, aile şirketi olmayan diğer şirketlerle karşılaştırıldığında farklı ve spesifik gereksinimlere yol açmaktadır. Yönetimin denetimi ve kontrolünün yanı sıra, aile şirketleri, aile içinde uyumu ve ortak vizyonları geliştiren yönetim yapıları kurmaya ihtiyaç duyar. Aile şirketleri için oldukça önemli olan kurumsal yönetim faaliyetinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinde bağımsız denetim kritik bir rol üstlenmektedir.

Aile şirketlerinde muhasebe organizasyonunda ve bilgi sisteminde yanlışlıkların bulunması, gerekli olan bilgilerin üretilmesinde, iktisadi nitelikli işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, gruplandırılmasında ve finansal tabloların istenilen zamanda hazır olmasında ciddi problemler yaşanmaktadır. Aile şirketlerinde aile ve iş ilişkileri iç içe olduğundan dolayı kurumsallaşma noktasında da sıkıntılar yaşanmaktadır. Ayrıca şirket ortakları şirket kasasını kendi kişisel ihtiyaçlarını karşılamak için kullanarak muhasebenin kişilik kavramına aykırı davranmaktalar. Aile şirketlerinin karşılaştığı bu problemler şirketin hem yönetsel alanda aldığı kararları olumsuz yönde etkilemekte hem de sürekliliğini tehlikeye düşürmektedir. Dolayısıyla şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tabloların güvenilirliğini arttırmak ve bu finansal tabloların muhasebenin temel ilkeleriyle uyumlu bir biçimde hazırlanmasını sağlamak gerekmektedir. Bu noktada uzun süre varlığını devam ettirebilmesi için hazırlamış olduğu finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olması ve kurumsal yönetim faaliyetini etkin bir şekilde gerçekleştirmesi gerekmektedir. Şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tabloların şeffaflığını ve güvenilirliğini sağlamada ve aile şirketlerinin uzun süre varlığını devam ettirmesinde bağımsız denetim uygulamasının etkin rol oynayacağı düşünülmektedir. Bu çalışmanın amacı aile şirketleri yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin aile şirketlerinde bağımsız denetim faaliyetine karşı nasıl bir tutum sergilediklerini, aile şirketlerinde sürdürülebilir başarının sağlanması için gerekli olan kurumsal yönetimin sağlanmasında bağımsız denetimin

rolünü, bağımsız denetimin şirketlere sağladığı faydaları ve bağımsız denetimin aile şirketlerinde uygulanmasında karşılaşılan problemleri tespit etmektir. Ülke ekonomisinde ve istihdam yaratmada önemli bir yere sahip olan aile şirketleri ile bağımsız denetim kavramı hakkında literatürde ayrı ayrı çok fazla çalışma yapılmakla beraber bu iki konuda ortak yapılan çalışma literatürde çok azdır. Bu çalışmada elde edilen bulguların denetim kapsamında olan aile şirketlerinin yönetim organları ile denetim faaliyetinde bulunacak denetçilere yol göstermesi beklenmektedir.

### **3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Çalışmada nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Nitel araştırma; gözlem, görüşme ve döküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırmadır. Nitel araştırmada toplanan verileri nicel araştırmada olduğu gibi sayılara indirgemek mümkün değildir. Temel amacı sayılar yoluyla sonuçlara ulaşmak değil, araştırılmakta olan konu hakkında okuyucuya betimsel ve gerçekçi bir resim sunmaktır. Dolayısıyla da toplanan verilerin ayrıntılı ve derinlemesine olması ve araştırmaya konu olan bireylerin görüş ve deneyimlerinin mümkün olduğu ölçüde doğrudan sunulması büyük önem arz etmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2005: 39-48). Nitel yöntemler özellikle sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılmaktadır. Nitel araştırmanın en önemli özelliklerinden bir tanesi, başka türlü ulaşılması zor olan bilgilerin kullanılan teknikler ile elde edilmesidir. Nitel araştırmalarda; amaçlar, genelde açık uçlu sorular ile ifade edilmektedir. Bunun nedeni, açık uçlu soruların araştırmacılara esnek davranabilme imkânı sağlamasıdır (Usta, 2012: 149). Nitel araştırmalar, nicel araştırma yöntemlerine göre daha derinlemesine bilgi sağlar ve geleneksel araştırma yöntemleriyle ifade edilmesi zor olan sorulara cevap bulmak için gereklidir (Ataseven, 2005:2012).

Nitel araştırmada yaygın olarak kullanılan üç tür veri toplama yöntemi vardır. Bunlar; görüşme (mülakat), gözlem ve yazılı dökümanların incelenmesidir (Yıldırım ve Şimşek, 2005: 40). Bu yöntemlerden de en sık kullanılanı mülakattır. Mülakat bir veya birden fazla kişiyle yapılan hazırlıklı görüşmedir. Mülakat daha çok, bir konuda

gözlemlenen belirli bir durumun nedenlerinin birinci ağızdan öğrenilmesi gereken durumlarda uygulanır. Sosyal bilimlerde en sık kullanılan nicel veri toplama yöntemi anket olmasına rağmen mülakat yüz yüze yapılan bir görüşme olduğu için anketten daha gerçekçi ve dürüst sonuçlara ulaştırabilir (Saruhan ve Özdemirci, 2005: 122).

Nitel araştırmalarda genellikle doğruluğu veya yanlışlığı test edilmek üzere önceden belirlenmiş bir kuram veya hipotez yoktur. Tümevarım ilkesi hâkimdir. Araştırmacı topladığı tanımlayıcı ve ayrıntılı verilerden yola çıkarak incelediği probleme ilişkin ana temaları ortaya çıkarma, topladığı verileri anlamlı bir yapıya kavuşturma bir başka ifadeyle bu verilerden yola çıkarak bir kuram oluşturma çabası içindedir. Bu ana temalar bazen önceden belirlenmiş olsalar da nitel araştırma sürecinde bu temaların sürekli değişmeye açık olduğu şeklinde bir esneklik vardır (Yıldırım ve Şimşek, 2005: 47).

Araştırmanın teori bölümünde yer verilmekte olan bilgilerin değerlendirilip yorumlanması amacı ile yapılan alan çalışmasında ele alınan konuyla ilgili direkt olarak ilgisi olan kişilerin bakış açılarını görebilmek ve bu kişilerin bakış açılarını oluşturan yapıyı ve süreçlere yönelik algıyı ortaya koymak amacıyla nitel araştırma yöntemlerinden görüşme (mülakat) tekniği tercih edilmiştir. Görüşme türlerinden de standartlaştırılmış açık uçlu görüşme yöntemi ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Bu yöntem “dikkatlice yazılmış ve belirli bir sıraya konmuş bir dizi sorudan oluşur ve her görüşülen bireye bu sorular aynı tarzda ve sırada sorulur”. Diğer görüşme yöntemlerindeki esneklik bu yöntemde sınırlandırılmıştır. Ayrıca bu yöntem görüşme yanlılığını ve öznelliğini de azaltmaktadır. Bu yüzden de elde edilen verilerin karşılaştırılması ve analizi daha kolaydır (Yıldırım ve Şimşek, 2005: 123).

### **3.4. ARAŞTIRMANIN KATILIMCILARI**

Nitel araştırma yöntemlerinin kullanıldığı çalışmalarda genellikle araştırma küçük bir örneklem üzerinde gerçekleştirilmektedir. Örneklem seçiminde önemli olan unsur mümkün olabildiğince en geniş miktarda bilgi sağlayacak kişilerin seçimine yönelmektir. Bu sebepten dolayı örneklemin sayısı diğer bir ifade ile büyüklüğü ya da

küçüklüğü yerine, örneklemin araştırmacının gereksinim duyduğu bilgi miktarını karşılayıp karşılamadığıyla ilgilenilmektedir. Bu nedenle de örneklem seçimi temsil edilebilirlik yerine, amaca dayalı gerçekleştirilmektedir (Türnüklü, 2000: 548). Araştırma için uygun olan katılımcıların belirlenmesinde tipik durum örnekleme yöntemi benimsenmiştir. Tipik durum örnekleme yönteminde amaç, belirli bir alan hakkında fikir sahibi olmak veya bu alan, konu, uygulama veya yenilik konusunda yeterli bilgi sahibi olmayanları bilgilendirmektir (Yıldırım ve Şimşek: 2005: 110).

2008 yılında başlayan ve etkileri devam eden finansal krizin etkilerinin halen devam etmesi ve ülke içerisinde de yapılan itirazların da etkisiyle 6012 sayılı TTK'da çeşitli değişiklikler yapılmış ve değişiklik yapılan konulardan bir tanesini de bağımsız denetim oluşturmaktadır. Bağımsız denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Bakanlar Kurulu, belli ölçütleri sağlayan şirketleri bağımsız denetime tabi tutmuştur ve bu bağımsız denetime tabi şirketler içerisinde aile şirketleri de yer almaktadır. Dolayısıyla aile şirketleri için yeni olan bağımsız denetim uygulamasını bağımsız denetime tabi şirketler ve bu denetim faaliyetini gerçekleştiren düzenleyici kurum yetkilileri tarafından nasıl karşılandığı, uygulama alanının nasıl gerçekleştirildiği ve söz konusu denetim faaliyetinin şirkete katkıları olup olmadığını belirlemek amacıyla konu ile yakından ilgisi olan şirket yöneticileri ve bağımsız denetçiler ile görüşülmüştür. Sanayi kenti olması, aile şirketlerinin sayı olarak fazla olması, ticari hayatın canlı olması, konum olarak veriye ulaşma olanağının daha kolay olmasından dolayı Kayseri'de faaliyet gösteren aile şirketleri tercih edilmiştir. Şirketleri belirlerken Kayseri OSB müdürlüğü ile iletişime geçip mevcut firma envanterinin incelemesi yapılmıştır. Dolayısıyla şirketler OSB'de faaliyette bulunan şirketlerdir. Kayseri'de OSB'de faaliyet gösteren şirketler içerisinde de aile şirketi olmasına dikkat edilmiştir. Araştırma kapsamında 17 kişinin görüşlerinin alınması planlanılmıştır. Bu kişilerin altısı bağımsız denetçi ve 11 kişi de üst düzey şirket yöneticisi olarak belirlenmiştir. Farklı bakış açılarıyla araştırma konusuna yönelik görüşler elde edilmeye çalışılmıştır.



Görüşme yapılan katılımcıların bir listesi aşağıda sunulmuştur:

### **GÖRÜŞME YAPILAN BAĞIMSIZ DENETÇİLER**

**YMM Ali ŞAHAN**, Bağımsız Denetçi, Kayseri, 20.04. 2019.

**YMM Cengiz KEKEÇ**, Bağımsız Denetçi, Kayseri, 20. 04. 2019.

**SMMM Osman FİDAN**, Bağımsız Denetçi, Kayseri, 25.04. 2019.

**SMMM Mesut KEKEÇ**, Bağımsız Denetçi, Kayseri, 25.04. 2019.

**SMMM Ahmet ÇAĞLAR**, Bağımsız Denetçi, Kayseri, 26.04. 2019.

**YMM Muzaffer DEMİR**, Bağımsız Denetçi, Kayseri, 26.04. 2019

### **GÖRÜŞME YAPILAN ŞİRKETLER**

**ÖZDEMİR GRUP**, 02.05.2019.

**MİLKAY TEKNİK TEKSTİL SAN. A.Ş.**, 02.05.2019.

**ESTEL KAYNAK TEKNOLOJİLERİ LİMİTED ŞİRKETİ**, 03.05.2019.

**ÖZTUR MOBİLYA TEKSTİL AĞAÇ ÜRÜNLERİ ÇELİK EŞYA İNŞ. TAAH. SANAYİ ve TİCARET LTD.ŞTİ**, 03.05.2019.

**VİPA YATAK YORGAN OTURMA GRUPLARI A.Ş.**, 06.05.2019.

**NİL MOBİLYA A.Ş.**, 06.05.2019.

**CAN İNŞAAT SAN. VE TİC. A.Ş.**, 07.05.2019.

**KARAÇETİN METAL LTD. STİ**, 07.05.2019

**SEFEROĞLU ELEKTRİK SANAYİ ve TİCARET A.Ş.**, 08.05.2019

**KEMERLİ METAL SANAYİ ve TİCARET A.Ş.**, 08.05.2019.

**ÖZYILDIZLAR TEKSTİL**, 09.05.2019

### **3.5. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN TOPLANMASI**

Araştırmada verilerin toplanması aşamasında görüşme türlerinden “görüşme (mülakat) formu yaklaşımı” benimsenmiştir. Görüşme formu yaklaşımında

araştırmacı, araştırma konusu kapsamında önceden hazırlamış olduğu soruları katılımcıya yöneltmekte, yeterli bulmadığı cevaplar hakkında da ek sorular sorarak yeterli bilgiye ulaşmaktadır. Ayrıca esnekliği sınırlandırmak, görüşme yanlılığını ve öznelliğini de azaltmak amacıyla görüşme türlerinden standartlaştırılmış açık uçlu görüşme yöntemi tercih edilmiştir. Katılımcının konu hakkında daha ayrıntılı yanıtlar vermesi ve derinlemesine bilgi sağlamak için sorular açık uçlu ve yarı yapılandırılmış şekilde hazırlanıp katılımcılara sorulmuştur. Bir diğer ifade ile araştırmacı önceden hazırlamış olduğu soruları katılımcılara yöneltmekte, cevapları yeterli bulmadığı takdirde ek sorular ile yeterli bilgilere ulaşmaya çalışmaktadır. Görüşme formunu oluşturan sorular hazırlanırken aşağdaki konular dikkate alınarak konu hakkında ayrıntılı ve derinlemesine bilgiler elde etmek amaçlanmıştır (Yıldırım ve şimşek 2005):

- 1.** Görüşmede sorulacak soruların katılımcı tarafından kolayca anlaşılabilmesi için sorular mümkün olduğu kadar açık ve belirgin bir şekilde ifade edilmiştir. Karmaşık, anlaşılması zor veya yanlış anlaşılmaya neden olabilecek sorular veri toplama sürecinde sorunlara yol açarak etkili ve verimli bir görüşmenin gerçekleşmesini engelleyebilir.
- 2.** Görüşme yapıldığı zaman bazı sorular katılımcı tarafından yanlış anlaşılabilir. Bu durum için katılımcıların soruları anlamasına yardımcı olmak amacıyla bazı soruların alternatifleri hazırlanmış ya da sorulan sorulara ilişkin bazı ipuçları belirlenmiştir.
- 3.** Görüşme sorularının evet ya da hayır gibi önceden kestirilebilir kısa yanıtlarla cevaplanmasını engellemek için açıklama yapmayı ve ayrıntılı bir şekilde cevaplamayı gerektirecek ‘nasıl’ ‘neden’ ve ‘ne’ türü sorular sorulmaya çalışılmıştır.
- 4.** Araştırmacının araştırma konusu hakkında olası varsayımları ya da ön yargıları olabilmektedir. Ancak araştırmacı görüşme süresi boyunca soruları açık hale getirmek için ipuçları sunmak dışında verilen yanıtları yönlendirmekten kaçınmıştır.
- 5.** Bir seferde birkaç soru sormaktan kaçınılmıştır. Çünkü bu birden fazla soru cevaplayıcının sorulan sorulara tam yanıt vermesini engelleyebilir ve bazı önemli soruların unutulmasına neden olabilir. Ayrıca cevaplayıcının üzerinde gereksiz bir soru yükü oluşmasına neden olabilir.

Araştırma kapsamında katılımcılara toplamda dokuz soru sorulmuştur. Bu sorular çalışmanın teori bölümünde anlatılan aile şirketi ve bağımsız denetim kavramlarının kavramsal çerçevesi doğrultusunda aile şirketlerindeki sorunların ve eksikliklerin giderilmesi kurumsal yönetim anlayışının sağlanması noktasında bağımsız denetimin rolünü tespit etmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Soruları cevaplayacak olan katılımcılar ile görüşme gününden önce telefonla randevu alınarak, kendi bürolarında görüşme yapılmıştır. Araştırmanın geçerliliğini ve güvenilirliğini arttırmak için görüşmeye başlamadan önce yapılan araştırma ve araştırmacı hakkında kısa bir açıklama yapılmıştır. Yapılan görüşmede elde edilecek olan verilerin isim verilmeden bilimsel amaçlar ile anonim olarak kullanılacağı görüşme başlamadan açıklanmıştır. Cevaplayıcıların kendilerini düzgün bir şekilde ifade etmeleri için samimi ve sıcak bir ortamın oluşturulmasına özen gösterilmiştir. Cevaplayıcılardan izin alınarak görüşmede eksik not tutma ve elde edilen verilerin kaybolma ihtimalini ortadan kaldırmak amacıyla ses kayıt cihazıyla kaydedilmiştir. Sorular katılımcıların hepsine aynı sırada sorulmuştur. Sorulan sorulara katılımcıların evet ya da hayır gibi kısa cevaplar vermesini engellemek amacıyla nasıl ve neden türü sorular sorulmaya çalışılmıştır. Ayrıca en önemlisi katılımcıların soruları kolay anlayabilmesi için sorular açık ve kolay anlaşılır bir şekilde hazırlanıp sorulmuş ve katılımcıları yönlendirmekten kaçınılmıştır.

### **3.6. ARAŞTIRMANIN KISITLARI**

Görüşme yöntemi diğer veri toplama yöntemlerine göre daha maliyetli olmaktadır. Bu yöntemde araştırmayı yapan kişi zamanının önemli bir bölümünü, görüşülecek bireyleri saptamak, tespit edilen bireylerle birebir ilişki kurmak, randevu ayarlamak, görüşme yerine seyahat etmek, görüşmeyi gerçekleştirmek ve kayıtları yazıya geçirmek için harcadığından dolayı zaman ve maliyet açısından diğer veri toplama yöntemlerine göre daha külfetli olabilmektedir (Yıldırım ve Şimşek. 2005: 126). Görüşmeyi gerçekleştiren kişi bu yöntemi uygularken, görüşmeyi gerçekleştireceği katılımcılara ulaşabilme noktasında ve onlar ile uygun bir görüşme zamanı ayarlama bazı zorluklar ile karşılaşabilmektedir. Ayrıca bu teknikte katılımcılar kendilerine yöneltilen sorulara ilave bir başka kaynağa başvurmadan hatırladıkları gibi

cevapladıklarından dolayı elde edilen bilgiler kişilerin öznel yargılarına dayanmaktadır ve katılımcıların kendi görüşlerini yansıtmaktadır (Kaya, 2014: 173).

Araştırma, katılımcı uzmanların görüşleriyle sınırlı olduğu için elde edilen sonuçların genellenebilirliği de sınırlıdır. Bununla birlikte çalışma yönteminin sınırlı sayıdaki değişkeni ölçmeye olanak tanınması, nitel araştırmaların temel ilke ve normlarının bir gerekliliğidir (Biçer, 2012: 167). Ayrıca bu çalışmada da olduğu gibi araştırmanın sadece belli bir coğrafi bölgede Kayseri’de yapılması ve denetçilerinde sadece Kayseri’de faaliyette bulunanlardan seçilmesi de araştırmanın bir diğer önemli kısıtını oluşturmaktadır.

### **3.7. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN YORUMLANMASI**

Araştırmanın katılımcılarından görüşme sonucunda elde edilen veriler, nitel veri analizi yaklaşımlarından biri olan “betimsel analiz” ile açık ve anlaşılır hale getirilmiştir. Bu yaklaşıma göre ulaşılan veriler araştırma sorularının ortaya koyduğu temalar dikkate alınarak özetlenip, yorumlanmıştır. Betimsel analizde görüşülen bireylerin görüşlerini çarpıcı bir biçimde yansıtmak amacıyla doğrudan alıntılara sık sık yer verilir. Bu tür analizde amaç, elde edilen bulguları düzenlenmiş ve yorumlanmış bir biçimde okuyucuya sunmaktır. Bu amaç ile elde edilen veriler, öncelikle sistematik ve açık bir biçimde betimlenir daha sonrada betimlemeler açıklanır ve yorumlanır. Neden-sonuç ilişkileri irdelenerek birtakım sonuçlara ulaşılır (Yıldırım, Şimşek, 2005: 224).

Yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen veriler yöneticilere ve bağımsız denetçilere ait olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır. Sorulan sorulara verilen cevaplar, her soru başlığı altında özetlenerek bir rapor haline getirilmiştir. Böylelikle bu iki grup arasında sorulara verilen cevapların aynı yönde olup olmamasına göre karşılaştırma yapabilme imkânı doğmuştur. Verilerin analizinde, görüşme soruları her biri sırayla yazılarak, katılımcıların her soruya verdikleri cevaplar toplu olarak değerlendirilip ait olduğu sorunun altına yazılmıştır. Kişileri ya da kurumları direkt olarak açığa çıkaracak

açıklamalardan uzak durulmuştur. Cevaplayıcıların sorulan sorulara vermiş oldukları cevaplar tamamıyla kendi şahsi düşünceleridir.

### **3.8. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Araştırma bulgularının değerlendirildiği bu bölümde; araştırma problemine yönelik olarak gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda ulaşılan bulgulara yer verilmiştir. Ulaşılan araştırma bulguları değerlendirilirken yapılan görüşmenin gizliliği ilkesine uyulmuş ve araştırma katılımcılarının izni ile yapılan ses kayıtları deşifre edilmemiştir. Araştırma katılımcılarına yöneltilen sorulara alınan cevaplar betimsel bulgularla desteklenerek ifade edilmiştir. Ayrıca konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak için yöneticiler ve bağımsız denetçilerin görüşlerini birlikte belirtecek bir yapı ile ortaya konulmuştur. Ancak bu katılımcılar arasında eğer sorulan sorulara yönelik farklı fikirleri ya da uygulanabilirlik noktasında öngördükleri belirgin sorunlar var ise ilgili tarafın bu farklı görüşü diğerlerinden ayrı bir paragrafta değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamında katılımcılara sorulan sorular ve katılımcıların bu sorulara vermiş oldukları cevaplar aşağıda analiz edilerek sunulmuştur.

#### **SORU 1. Bağımsız denetimin aile şirketlerine ne tür katkı sağladığını/sağlayacağını düşünüyorsunuz?**

Aile şirketi yöneticilerine göre bağımsız denetimin aile şirketlerine sağladığı/sağlayacağı katkılar şunlardır:

- Bağımsız denetim ilk olarak çalışanlar arasında doğru ve zamanlı bilgi akışının sağlanmasına yardımcı olur. Bu bilgiler doğrultusunda hazırlanan ve gerçeği yansıtan finansal tablolar yönetimin gelecek adına alacağı kararlarda yardımcı olur.
- Şirketin sürdürülebilirliği ya da ilerisi için yapacağı yatırımlar hakkında bilgi kaynağı oluşturur.
- Bağımsız denetim, tüm ortakların menfaatlerinin korunmasına yardımcı olur ve güvenli bir ortam sağlar.

- Ortaklığın güçlenmesine, etkin ömrünün uzamasına ve ortakların kârlarının artmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar, şirket yönetimini ve çalışanlarını geleceğe dönük ve güven içinde çalışmaya sevk eder.
- İleriye dönük bütçe tahmin ve analizi yapılmasına ve ilgililerin sağlıklı karar almasına yardımcı olur.
- Bağımsız denetim, vergi denetim riskini azaltır ve finansal kurumlardan daha az maliyetli kredi kullanılmasını sağlar.
- Gelecek ile ilgili stratejik planlara ışık tutar ve ayrıca şirketin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin yasal düzenlemelere uyumunu ortaya koyar.
- Bağımsız denetim, hataları önleyerek ve riskleri belirleyerek şirketin iç kontrol sisteminin daha etkin bir şekilde çalışmasını sağlar ve böylece yönetimin zamanında önlem almasını sağlar.

Bağımsız denetçilerin bakış açısına göre, bağımsız denetimin aile şirketlerine sağladığı/sağlayacağı katkılar ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Bağımsız denetim, aile şirketlerinde, hem aile üyeleri arasındaki haksız rekabeti, hem de şirketin imkânlarının haksız yere kullanılmasını önler.
- Dönem kârının sağlıklı bir şekilde tespit edilmesini ve ilgili ortaklara hisseleri oranında düzenli bir şekilde dağıtılmasını sağlar.
- Aile şirketlerinde bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sistemi ve muhasebe politikaları ile ilgili eksiklikleri, hataları ya da yanlış bilgilendirmeleri ilgili birimlere iletir ve yöneticiler için bir geribildirim aracı olur.
- Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren aile şirketlerinde her şeyden önce kontrol mekanizması çalışacağı için faaliyet ve süreçlerinde disiplin sağlanır.
- Bağımsız denetim, örgütsel amaçlara ulaşılabilmesi için işin etkin bir şekilde yapılması veya doğru yapılması ve tüm sürecin doğru izlenilmesi noktasında şirketler, yöneticiler ve çalışanlar üzerinde bir baskı unsuru oluşturur.
- Aile şirketlerinde genellikle karar mekanizmalarını tamamen kendi ellerinde tutan aile üyeleri olan yöneticilerin verdikleri kararlarda şirketin bir zararına yol açan seçeneklere yönelmemesinde bağımsız denetim etkin rol oynar.
- Bağımsız denetim aile şirketlerinin kurumsallaşmasını sağlar.

- Alışların, satışların, borçların ve stokların kayıt altına alınmasını sağlar.
- Muhasebenin temel kavramlarında kişilik kavramına aykırı davranarak aile şirketlerinde şahıslar genellikle aile kasası ile şirket kasasını ayırt edememektedir. Bağımsız denetim aile üyelerinin kendi kişisel harcamaları uğruna şirketin nakit akışlarını bozmalarının önüne geçer.
- Bağımsız denetim, şirketlerin devlete karşı yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlar. Ödenecek vergi yükünün daha doğru bir şekilde hesaplanmasına da katkı sağlar ve vergilerde artış olur.
- Şirket bağımsız denetim faaliyetini uyguladığı zaman şirketin fiili varlıklarıyla fiili borçları ve fiili sabit kıymetlerin hepsi karşılaştırılır ve şirketin mevcut durumu tam anlamıyla ortaya çıkar.

**SORU 2.** Muhasebe sürecindeki yanlışlıklar şirket sahiplerinin en iyi ve en doğru kararı vermelerini engelleyebilir. Bağımsız denetim finansal işlemlerin kaydının muhasebe standartlarına uygun olmasını sağlamak ve sistemdeki yanlışlıkları tespit etmek için tasarlanmıştır. Bu durum şirket sahiplerinin, finansal raporlamaya ilişkin birçok kural ve düzenlemeye uyum sağlaması konusunda destek sağlamaktadır (Yılmaz, 2016). Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmek için şirketler belli bir maliyete katlanırlar. Denetlenecek şirketin iç kontrol sisteminin yapısı, risk, denetim plan ve programı doğrultusunda denetim işinde görev alacak kişi sayısı ve zaman denetim maliyetini etkilemektedir. **Aile şirketlerinde bağımsız denetim faaliyetlerini fayda-maliyet analizi açısından nasıl değerlendirirsiniz?**

Araştırmaya katılan şirket yöneticilerinin büyük çoğunluğu, bağımsız denetimin faydasının maliyetinden daha fazla olduğu görüşüne sahiptir. Ancak bazı yöneticiler bu maliyetin daha da azaltılmasının şirketin giderleri açısından düşünüldüğünde daha faydalı olacağını, devletin bu yönde çalışmalar yapması gerektiğini belirtmektedir. Bağımsız denetimin maliyetine oranla sağlayacağı faydanın yöneticilerin beklentisi, konuyu anlamış olmaları ve vizyonu ile ilgili olduğu iddia edilmektedir. Çünkü çıkacak sonuç ve tavsiyelerin nihai karar vericileri yöneticilerdir. Bağımsız denetimin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesinin, şirketlerin kurumsal bir yapıya kavuşmasında ve şirket ömrünün kurucu ömrü ile sınırlı kalmayıp gelecek kuşaklara aktarılmasında fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

Yöneticilerin büyük bir çoğunluğu, denetimin belli büyüklükte bulunan tüm şirketler için zorunlu olması gerektiğini belirtmektedir. Aile bireyleri arasında belli kurallara göre denetlenmiş finansal tablolar üzerinden değerlendirme yapmanın anlaşmazlıkların ortadan kalkmasına imkân sağlayacağı ve şirket ortaklarının şirket kasasını kendi kişisel ihtiyaçları için kullanmalarının önüne geçeceği düşünülmektedir. Bağımsız denetim aile şirketlerinde muhasebenin kişilik kavramının oturmasına destek olacağı, şirket ortaklarının şirkete bakış açısını değiştireceği ve şirketin ayrı bir kişiliğinin olduğunun farkına varmalarını sağlayacağı ileri sürülen görüşler arasındadır.

Başka bir görüşe göre ise , *“aile şirketleri daha çok patrona dayalı ve profesyonel yönetim anlayışına uzak olduklarından dolayı bağımsız denetim faaliyetinin bu şirketlerde tam anlamıyla gerçekleştirilmesi kolay değildir. Aile kültürünün hâkim olması nedeniyle yükselme, performans değerlendirme gibi insan kaynaklarına yönelik faaliyetler tam anlamıyla gerçekleştirilemediği için departmanlarda uzman kişi sayısı azdır. Bu durum karşısında yeterli denetim kanıtı toplamak için denetimde yer alacak kişi sayısı fazla olacağı gibi daha uzun süreli bir denetim programı gerçekleştirilebilir. Sonuç olarak aile şirketlerinde bağımsız denetimin maliyeti yüksek olacaktır”* şeklinde bağımsız denetimin maliyetinin faydasından daha fazla olacağı yönündedir. Bir başka yönetici de, bağımsız denetim maliyetinin aile şirketlerini zorladığını gelecekte ise bu durumun değişerek faydasının daha fazla olacağını düşünmektedir.

Bağımsız denetçilere göre; şirketlerin, bağımsız denetim faaliyetinin her şeyden önce yasal zorunluluktan ziyade şirkete mikro ve makro katkısı olduğunu kabul etmeleri gerekmektedir. Yasal zorunluluk değil ihtiyaç olduğu kanaatine vararak bu gözle bakmalıdırlar. Dolayısıyla da buraya ayıracakları bütçenin buna göre değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bağımsız denetçilerin birçoğu aslında bağımsız denetimin çok maliyetli bir uygulama olmadığı, fayda-maliyet analizi yapıldığı zaman faydasının maliyetinden çok daha fazla olduğu konusunda görüş birliğine sahiptirler. Bağımsız denetim 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe 6102 sayılı TTK ile bütün sermaye şirketleri için zorunlu hale getirilmiştir. Ancak, daha sonra TTK



yürürlüğe girmeden önce çıkarılan 6335 sayılı Kanun ile tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması zorunluluğundan vazgeçilmiş olup bunun yerine bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu'nun belirlemiş olduğu kriterleri sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim henüz aile şirketleri için çok yeni olduğundan dolayı sağlayacağı katkıların öngörülemediği belirtilmektedir. Ayrıca aile şirketleri geleneksel hale gelmiş yönetim yapısını değiştiremedikleri için bu fayda-maliyet analizini etkin bir şekilde gerçekleştirmekte zorlandıkları da ifade edilen görüşler arasında yer almaktadır. KOSGEB'in bu konuda destekleri bulunmaktadır. Aile şirketleri ya da küçük şirketlerin konu hakkında daha fazla bilinçlendirilmesi gerektiği böyle bir denetim hizmeti almaya ihtiyaçlarının olduğunu kavradıkları zaman bağımsız denetim açısından daha gerçekçi ve etkin fayda-maliyet analizleri yapabilecekleri düşünülmektedir.

Bir başka bağımsız denetçi görüşüne göre, bağımsız denetimin faydası maliyetinden çok fazladır. Ancak yanlış bir algılama söz konusudur. Mesela bağımsız denetim raporlarının ve çıktılarının şirketler tarafından bir tavsiye niteliğinde kullanılması gerekmektedir ancak bu raporlar ve çıktılar bu ilgili kişiler tarafından pek kullanılmadığı düşünülmektedir. Örneğin bankalar aile şirketlerine kredi vereceği zaman birçok eleman çalıştırarak araştırmalar yapmakta ve bu aile şirketinin genel durumunu değerlendirerek ona göre kredi vermektedir. Ama bu konuda bağımsız denetim raporlarının kullanılmadığı iddia edilen görüşler arasındadır. Denetçilerin büyük bir çoğunluğu bankaların şirketlere kredi verecekleri zaman bağımsız denetim raporlarını dikkate almadıklarını savunmaktadır. Sonuç olarak ihtiyacı olan kuruluşlar bu bağımsız denetim raporlarını kullandığı zaman söz konusu bağımsız denetimin faydası da ortaya çıkacaktır.

Bir diğer bağımsız denetçiye göre, 6335 sayılı Kanun bağımsız denetimin tüm sermaye şirketlerine zorunlu olmasını kaldırarak bağımsız denetime tabi olmayı şirketin aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısını dikkate alarak belli ölçeklere bağlayarak daha düşük hasılat ve gelir elde eden şirketlerde zorunluluğu kaldırmıştır. Önümüzdeki süreç içerisinde aile şirketi ortakları faydasını gözlemleyecek ve

bağımsız denetimin maliyeti hakkında herhangi bir şikâyetle bulunmayacaklardır. Ayrıca bağımsız denetimin bir fonksiyonu iç kontrolün denetimidir. Aile şirketlerinde iç kontroller genelde ailenin başındaki kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Oysaki bununla ilgili birçok yazılım geliştirilmiştir. Bir üretim şirketinde aile şirketi olduğunda üretim faaliyeti için gerekli olan girdiler ile onu işleyen kişiler ve birimler arasındaki veri akışlarının kontrolü bir diğer ifade ile bir iç kontrol mekanizması gerekmektedir. Bu noktalarda hile ve usulsüzlükler yapılabilmektedir. Aile şirketinde bağımsız denetim bu noktalarda çalışmalar yapmakta ve kontrolleri sağlamaktadır. Bu noktada bu kontrollerin sağlanmasında ve yöneticilere gerekli raporlamanın yapılmasında denetçiye önemli iş düşmektedir.

Bir başka bağımsız denetçiye göre, Türkiye'deki aile şirketlerinde fayda-maliyet analizi denildiğinde dikkate alınan unsur, getiriler ve götürülerdir. Aile şirketleri genellikle arsa, makine ve bina olarak bunları değerlendirme şirketlerine değerleterek örneğin bu sene 1000 liraya aldığı bir arsanın fiyatı sene sonunda 1500 lira olabilmektedir. Ama bugünkü durumda enflasyonist ortamda ve piyasaların bozuk olduğu dönemde bunların değeri de düşebilir. Ancak aile şirketleri böyle bir riske ve zarara katlanmakta ancak bağımsız denetimin maliyetine katlanmayı tercih etmemektedirler. Burada da söz konusu bu getiri noktasında aile şirketleri eğer şirketlerini satmayı düşünmüyorsa bağımsız denetim yapmayı gereksiz görmektedir. Bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirileceği zaman fizibilite ve değerlendirme yapmadan afaki karar verilmemelidir.

Bağımsız denetimin fayda-maliyet analizi etkin bir şekilde gerçekleştirildiğinde faydasının maliyetinden daha fazla olduğu bağımsız denetçilerin hepsi tarafından kabul edilmektedir. Ancak bağımsız denetim faaliyetinin aile şirketleri için henüz çok yeni bir uygulama olması ve maliyet gerektiren bir unsur olmasından dolayı aile şirketlerinde söz konusu bu denetime karşı önyargılı bir tutum vardır. Fakat zamanla bağımsız denetimin yukarıda belirtilen söz konusu faydalarının daha da belirginleşmesi ile aile şirketlerinin de bunun farkına varması ile bağımsız denetim daha fazla yaygınlaşacak ve şirketler bunu ek bir maliyet unsuru olarak görmek yerine şirkete fayda sağlayan bir uygulama olarak algılayacaklardır.

**SORU 3.** Bağımsız denetim aile üyeleri tarafından yönetilen şirketlerde çıkar çatışması ve işletmeye zarar verecek bireysel tavırları engellemede etkin rol oynamaktadır (Yılmaz, 2016). Ayrıca bağımsız denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmaktadır (Kardeş Selimoğlu, v.d., 2015: 11). Aile içindeki rekabet şirkette gruplara bölünmelere neden olabilmekte ve bu durum aile şirketlerinin en önemli üstünlüklerinden biri olan şirket içi uyumun ortadan kalkmasına neden olmaktadır. (Papatya ve Hamşioğlu, 2004). **Sizce bağımsız denetim aile şirketlerinde çıkar çatışmaları ve şirkete zarar verecek davranışların ortadan kaldırılmasında etkin bir araç olarak kullanılabilir mi?**

Şirket yöneticilerine göre; aile şirketi yöneticilerinin görüşlerinin neredeyse tamamı bağımsız denetimin aile şirketine çıkar çatışmaları ve şirkete zarar verecek davranışları ortadan kaldıracığı yönündedir. Özellikle aile bireylerinin tamamının muhasebe ve denetim süreçlerine yeteri kadar hâkim olamaması hazırlanan finansal tablolardaki değerlerin doğruluğunu tespit anlamında sıkıntı oluşturduğunu düşünmektedirler. Bir şirket yöneticisine göre, denetlenmiş bir finansal tablo üzerinden yapılan değerlendirmeler daha şeffaf olur. Aile şirketlerinde ortaklar yönetimin fiilen içinde olsalar da ancak kendi uzmanlık alanları ve görev sınırları içerisinde hareket etmektedirler. Denetimden geçen şeffaf ve açık finansal tablolar sayesinde güven ortamı artacak, çıkar çatışmaları ve rekabet azalacaktır. Aile şirketlerinde, çıkar çatışmaları ve menfaat sağlayan grupların zarar verecek davranışlarının ortadan kalkmasında şirketin kurumsallaşması önem arz etmektedir. Bağımsız denetim şirketlerin daha profesyonelce yönetilmesini sağlayacak, bu nedenle çıkar çatışmalarının da önüne geçebilecektir.

Bağımsız denetimin aile şirketine çıkar çatışmalarını engellemesinde bağımsız denetçinin oldukça önemli olduğu ifade edilmektedir. Memur mantığıyla sadece evrak doldurup giden bir denetçinin hiçbir şeyi çözemeyeceği, öncelikle kendisinde olan empati, vizyon ve samimiyeti şirketle paylaşan denetçinin ciddi düzenlemeler sağlayabileceği belirtilen görüşler arasındadır. Eğer bağımsız denetim etkin bir şekilde gerçekleştirilirse çıkar çatışmalarını engellemede etkin bir araç olarak kullanılabilir. Ancak aile şirketlerinde bağımsız denetim faaliyetlerinin tam anlamıyla uygulanması

pek mümkün olmadığı ifade edilen görüşler arasında yer almaktadır. Aile üyeleri şirkette eşit şartlarda ve haklarda ve bulunduğu konuma göre şirketin beklentilerine uygun olarak çalışmalıdır. Bağımsız denetim ile bu hususların yönlendirilmesi aile hissedarları tarafından kabul ve uyulmasını kolaylaştıracaktır.

Şirket yöneticilerine göre bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar üzerinden yapılan değerlendirmeler daha şeffaf olmaktadır ve bu şeffaf tablolar sayesinde güven ortamı artmakta, çıkar çatışmaları, şirket içi uyumsuzluklar ve rekabet azalmaktadır. Yöneticilere göre bunun sağlanmasında denetçiye önemli bir görev düşmektedir. Bu noktada denetçi, denetim faaliyetini etkin ve verimli şekilde gerçekleştirmelidir.

Bağımsız denetçilerin görüşüne göre, görüşme yapılan bağımsız denetçilerden yalnızca bir tanesi çatışmanın aile şirketlerinde *“babadan oğula bide oğuldan torunlara olan aşamalarda daha fazla yaşandığını bu nedenle 3. nesile aktarılan aile şirketlerinde bağımsız denetimin etkin bir rol oynayabileceğini”* savunmuştur.

Bağımsız denetçilerin neredeyse tamamı şirketin uyguladığı yönetim politikasının çıkar çatışmalarının temel nedenini oluşturduğunu iddia etmektedir. Aynı zamanda Aile üyesinin farklı yatırım planlarının ve düşünce yapısının olması da çıkar çatışmasını tetikleyen nedenlerden birini oluşturduğu belirtilen görüşler arasındadır. Ayrıca aile şirketlerinde şirketin gelecekte kimin olacağını tespit edemedikleri düşünülmektedir. Bir diğer ifade ile aile şirketlerinde *“şirket sahibinin çocuğu şirketin sahibidir”* görüşü esastır. Ancak şirket beş ya da altı kardeş ortaklı olabilir bu durumda şirketin gelecekteki sahibinin kim olacağı belirsizliği çıkar çatışmasına neden olduğu belirtilmektedir. Bu durumda şirketin gelecekte kime bırakılacağını tespit edip kimin sahibi olacağını değerlendirip karar verilerek o kişinin ona göre yetiştirmek gerekmektedir. Dolayısıyla aile şirketlerinde bağımsız denetimin çıkar çatışmalarını önlemede ve bu yönden sürekliliğini sağlamada bir faydası olduğunu düşünmemektedirler. Ancak bağımsız denetim bütün ortakların ve menfaat sahiplerinin haklarını koruduğu iddia edilmektedir.

Aile şirketlerinde çıkar çatışmaları özellikle şirketlerin hasılatları ve kârlarında meydana gelen büyüme ile doğru orantılı bir şekilde artış gösterdiği ve bu çıkar

çatışmaları eğer çözüme kavuşturulamazsa şirket içerisinde bölünmelerin ve hisse devirlerinin gündeme geleceği ileri sürülen görüşler arasındadır.

Bağımsız denetçilere göre; aile şirketlerinde bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasında etkin rol oynamaktadır. Ancak aile şirketlerindeki çıkar çatışmalarının ortadan kaldırılmasında bağımsız denetimin söz konusu bir desteği bulunmamaktadır. Bağımsız denetimde denetçi elde ettiği verilere göre şirketi denetler şirketin kontrolünü sağlar ve ortakların ya da çıkar gruplarının haklarını korur. Ancak şirketlerde çıkar çatışmaları gerek yönetsel gerek kişisel nedenlerden dolayı çok farklı sebeplerden meydana gelebilmektedir. Bağımsız denetimin söz konusu bu çıkar çatışmalarını nedenlerini ortadan kaldırmada etkin bir rolü bulunmamaktadır.

**SORU4.** Bağımsız denetim 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bütün sermaye şirketleri için zorunlu hale getirilmiştir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden önce çıkarılan 6335 sayılı Kanun ile tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması zorunluluğundan vazgeçilmiş olup bunun yerine bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir (Kaya, 2014: 177). **Sermaye şirketi olup olmamasına bakılmaksızın tüm şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilememesinin nedenlerini nasıl değerlendirirsiniz? Aile şirketleri açısından bunu nasıl değerlendirirsiniz?**

Şirket yöneticilerinin tamamı, aile şirketi olup olmadığına bakılmaksızın tüm sermaye şirketlerine bağımsız denetim zorunluluğu getirilememesinin temelde iki sebebi olduğu düşüncesindedirler. Bunlardan birinci neden maliyettir. İkinci neden ise denetim faaliyetini yerine getirecek denetçilerin ve denetim kuruluşlarının tüm sermaye şirketlerinin denetim faaliyetini gerçekleştirme konusunda yeterli sayıya ve tecrübeye sahip olmamasıdır. Bir şirket yöneticisine göre, Türkiye'de bulunan şirketlerin büyük çoğunluğu çok küçük şirketlerdir ve böyle bir maliyeti karşılamada zorluklar yaşayacaklardır ve şirketler buna hazır değildirler. Ülkenin sosyal, kültürel ve ekonomik durumunun bağımsız denetim için uygun olmaması da tüm sermaye şirketlerine bağımsız denetim zorunluluğu getirilmemesinin nedeni olabileceği iddia edilen görüşler arasındadır.

Bir başka yöneticiye göre ise, bir şirkette iç kontrol sistemi öncelikle finansal tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedefler. Varlıkların korunmasına, mevzuata uygunluğunun ve verimliliğinin arttırılmasına destek sağlar. Dolayısıyla iç kontrol ve denetim ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa şirketin hedeflerine ulaşmasında ve yönetime güvence sağlamasında o kadar faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu zorunluluğun kaldırılması denetime tabi şirketlerin işleyişini kontrol ederken diğer denetime tabi olmayan şirketlerin kontrol ve denetim faaliyetlerini muaf tutarak bu söz konusu şirketleri kontrol ve denetim yönünden eksik bıraktığı belirtilmektedir.

Şirket yöneticilerine göre, tüm şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilememesinin nedenlerini; maliyet, denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetçilerin bu denetim faaliyetini gerçekleştirmede yetersiz olduğunun düşünülmesi ve ülkenin sosyal, kültürel ve ekonomik durumunun bağımsız denetime uygun olmaması oluşturmaktadır.

Bağımsız denetçilerin görüşlerine göre; bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğu 6012 sayılı TTK ile tüm şirketler için zorunlu hale getirilen bağımsız denetim faaliyetinin daha sonradan bu kararın değiştirilerek bağımsız denetime tabi olmanın belli kriterlere bağlanılmasını ve tüm sermaye şirketlerine bağımsız denetim zorunluluğu getirilememesini doğru bir karar olarak değerlendirmektedir. Bunun sebebi olarak da farklı görüşler ileri sürmekle beraber bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğuna göre bunun en önemli sebebi maliyet unsurudur. Bakanlar Kurulu'nun bu ölçekleri belirlerken işin mevzuat kısmına ek olarak yürüyebilir reel ekonominin de, ticari hayatında ve şirketlerin geleceğinin de dikkate alınması gerekmektedir. Ticari hayat içerisindeki şirketlerin hasılat ve kâr oranı düşük, belli bir ölçeğin altındaki şirketlerde bağımsız denetimin zorunlu olmasının şirkete ek maliyet getireceğinden dolayı uygulanmasını mantıklı bulmamaktadırlar. Bu yüzden Bakanlar Kurulu'da bu kriterleri değerlendirerek çok düşük olarak belirlememektedir. Genellikle orta ve büyük ölçekli şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasını desteklemektedir. Ayrıca çok küçük tek bir malzemeyi üretmekte olan ve bir tanede ortağı olan küçük hacimli, işlemleri ve faaliyet alanı dar olan şirketlerde bağımsız

denetim faaliyetinin aynı şekilde hiçbir katkı sağlamayacağı ileri sürülen görüşler arasında yer almaktadır.

Başka bir bağımsız denetçiye göre ise; Şirketlerin denetiminden bağımsız denetimin çıkarılmasıyla bir başka ifade ile belli kriterlere bağlanılarak sınırlandırmanın getirilmesi sonucu bazı şirketlerin tabi olup bazılarının tabi olmaması sonucunda “*şirketlerin denetim mekanizmasının bir ayağı topal bırakıldı*”. Bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin kontrollerinin açıkta kaldığı iddia edilmektedir.

Bağımsız denetçilerin genel olarak değiştirilen bu yasaya yönelik görüşlerine göre; bağımsız denetimin maliyet gerektiren bir unsur olması ve genellikle tek tip ürün üreten ve küçük hacimli şirketlerde gereksiz olduğundan ve bu denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetim ekibinin hem sayı olarak hem de mesleki yeterlilik olarak hazır olmamasından dolayı doğru bir değişiklik olarak görülmektedir.

**SORU 5.** Muhase bilgi sistemi üretilen bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olması amacıyla tasarlanmasına rağmen bu bilgilerin güvenilirliği konusunda bazı endişeler ön plana çıkmaktadır. Şirket yönetimleri veya sahiplerinin kendi çıkarlarını korumak adına muhasebe bilgilerinde bazı manipülasyonlar yapabilmektedirler. Muhasebe bilgilerini kullanan taraflar arasındaki muhasebe bilgileriyle ilgili ortaya çıkan bu sorunu ortadan kaldırmanın yolu ise bağımsız denetimden geçmektedir. 6102 sayılı TTK ile zorunlu bağımsız denetim, bir başlangıç mahiyetinde, halka açık olmayan şirketlerin bir kısmını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu uygulamaların temelinde ilgili taraflara tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sunmak olsa da şirketlerin bu değişimi fırsat bilerek kurumsal yönetimin, iç kontrolün, risk yönetiminin geliştirilmesine yapacağı katkıları görmeleri leyhlerine olacaktır. Bu değişim, özellikle aile şirketlerindeki profesyonel yönetime geçişte yaşanan bazı sorunların kolaylıkla atlatılması noktasında bir fırsat olarak değerlendirilebilir (Acar, Aktürk ve Coşkun, 2012). **Sizce bağımsız denetim aile şirketlerinde yönetim probleminin çözülmesinde ve kurumsal yönetim anlayışının sağlanmasında bir fırsat olarak değerlendirilebilir mi? Bağımsız denetimi, kurumsal yönetimin ilkelerinden şeffaflık, eşitlik, sorumluluk, adillik ilkerinin sağlanması açısından nasıl değerlendirirsiniz?**

Şirket yöneticilerine göre; aile şirketlerinin en büyük sorunlarından biri plansızlıktır. Şirket büyüdükçe bu sorunlar daha da artar. Bağımsız danışman ile çalışan şirketlerde bu gibi sorunlar daha az görülür. Dolayısıyla bağımsız denetim mali konularda şirketin alacağı kararlara dayanak sağlayacağı için kararların zamanında ve doğru alınması şirket için fırsat oluşturabilir. *“Kurumsal kültürün oluşması uzun zaman ve emek isteyen bir konudur. Bağımsız denetim uzun dönemde kurumsal yapıların kazanılmasına büyük katkı sağlayacaktır. Ancak bağımsız denetim yapturan şirket bunu bir zorunluluk olarak görür ve yöneticilerin bilerek gizlediği bilgiler varsa bağımsız denetim bu noktada söz konusu bu faydayı etkin olarak sağlayamaz”*. Önemli olan şirket sahiplerinin bu konulara bakış açısıdır. Şirket sahiplerinin bu konularda hassasiyeti varsa dikkate alacaktır. Gerekli hassasiyet olmaması durumunda böyle bir talep olmayacağı gibi baskılar yönetimin paylaşılmaya çalışılması olarak görülüp direnç uygulanacaktır.

Bir yöneticiye göre, aile içi eşit ve adil olamamak aile içi ilişkilerin yanında şirkete de zarar verecektir. Bağımsız denetim ile bu denge şirket içinde sağlanabilir. Diğer türlü aile bireyleri arasında güvenin azalmasına ve şirketin karar alma süreçlerinin yavaşlamasına, doğru kararların doğru zamanda alınmamasına ve kişisel çıkarların ön plana çıkmasına ve sonuç olarak şirketin faaliyetlerinin olumsuz yönde etkilenmesine neden olur. Profesyonel bir yönetim ve profesyonel çalışanlar ile çalışılarak bu süreçlerin denetlenmesi bilgi verilecek kurumlara sağlıklı ve güvenli bilgi verilmesine destek olacaktır. Denetim süreci şeffaflık, eşitlik, sorumluluk ilkelerinde yönlendirilerek şirketin sürdürülebilir başarısında katkı sağlayacaktır.

Şirket yöneticilerinin tamamı şirketlerin bağımsız denetime gerekli özeni gösterip üzerlerine düşen görevleri yaptıkları takdirde bağımsız denetim faaliyetinin aile şirketlerinde yönetsel problemlerin çözülmesinde, kurumsal yönetim anlayışının sağlanarak şirketin sürdürülebilir başarısının sağlanacağı yönünde görüş birliğine sahiptir.

Bağımsız denetçilere göre, *bağımsız denetim aile şirketlerinde, iç kontrol sisteminin, sağlıklı finansal raporlamanın ve iş akış süreçlerinin değerlendirilmesinde ve burada*



*eksiklikler varsa bunların ilgili yöneticilere bildirilmesini de içeren bir süreçtir.* Aile şirketlerinde en çok göz ardı edilen konuları; iç kontrol sistemi eksiklikleri ve sağlıklı finansal raporlamanın tam olarak yerleşmemiş olması olduğu iddia edilmektedir. Bu eksiklikler şirkete dışardan bir gözle rapor edildiğinde şirket yöneticilerinin de bu eksikliği giderme yönünde harekete geçeceği ve bu sayede bağımsız denetimin aile şirketlerinde eksik ya da yanlış olan aile politikalarının değiştirilmesine ya da daha iyi hale gelmesine yardımcı olacağı belirtilen görüşler arasındadır. Bu noktada bağımsız denetimin şirketlerde tüm bunların sağlanarak kurumsal yönetim anlayışının gerçekleştirilmesinde etkin rol oynadığı bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu tarafından kabul edilmektedir. Ayrıca şirketin içinde bulunduğu sektördeki diğer şirketlerle kendini kıyaslama imkânı bulması gerekmektedir bunu da bağımsız denetçiler ile istişarelerinde ancak kendisi elde edebilir. Fakat bu konuda şirketler tarafından bağımsız denetçilere bu yönde pek fazla talep gelmediği belirtilmektedir. Şirketlerin bu konuda fazla bir farkındalığının olmadığı ancak bağımsız denetçiler bu algıyı yavaş yavaş oluşturmaya başladığı ileri sürülen görüşler arasındadır. Ancak bu sadece bağımsız denetçilerin çabalarıyla yeterli olmamaktadır. Bağımsız denetçilerin, kamunun, şirket yöneticilerinin ve özel sektör temsilcilerinin bir araya gelip buradaki bu farkındalığı oluşturarak herkese faydası olacak bu sistemi daha fazla geliştirmeleri gerekmektedir.

Bir bağımsız denetçi görüşüne göre, “*cahil bilmediğinin düşmanıdır*” bir diğer ifade ile bağımsız denetimin söz konusu faydasının farkında olma noktasında problemler vardır. Bu yüzden bilim adamlarının bunu şirketlere düşük maliyetlerle uygulayıp faydalarını göstermeleri gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca üniversite, sanayi ve ticaret odalarının iş birliği yapması ve okulda öğretilen bilgilerin sadece teoride değil uygulama alanı da bulması gerekmektedir.

Bağımsız denetçilerden sadece bir görüşe göre, bağımsız denetimin her zaman böyle bir faydasının olduğu söylenemez. Eğer aile şirketleri içerisinde önceden belirlenmiş bir aile anayasası veya yönetim yasası oluşturulmamışsa bağımsız denetim uygulaması tek başına böyle bir katkı sağlamada yetersiz kalacağı düşünülmektedir. Hatta yönetim olarak belli kurallara bağlanmamış bir şirkette bağımsız denetimin elde

etmiş olduğu raporlardaki bulgular aile Şirketi içerisinde ortaklığın dağılmasına bile neden olabileceği iddia edilmektedir.

Görüşme yapılan bağımsız denetçilerin neredeyse tamamı bağımsız denetimin, kurumsal yönetim ilkelerinden Şeffaflığı sağladığı konusunda görüş birliğine sahiptirler. Bağımsız denetimin amaçlarından bir tanesi, Şirketin finansal tablolarının Şeffaf bir Şekilde hazırlanmasını sağlayarak bu bilgilerin ilgililere; ortaklara devlete, çıkar gruplarına, vatandaşlara, ilgili teŐkilatlanmış borsalara ve borsada bu pay senetlerini alıp satan kullanıcılara sunulmasına destek olmaktadır. Ancak burada Şirketin bu kurumsal yönetim ilkelerini kendi bünyesinde özümsemiŐ olması gerekmektedir. Şirket yönetiminin önemli bir iç kontrol ve iç denetim birimi yoksa ve Şirket yönetiminin de gizlediği bilgiler mevcutsa burada bağımsız denetim her türlü riski ortaya çıkaramayacağı düşünölmektedir. Buna denetim riski denir ve eğer böyle bir riskin varlığı söz konusu olursa sunduğu bilgilerin Şeffaf bilgiler olması konusunda problemler ortaya çıkabileceği iddia edilmektedir Şeffaflığın sağlanabilmesi için güvenin olması gereklidir. Ayrıca bu bilgilerin Şeffaflığı konusunda problem oluşturan bir diğer hususta bağımsız denetçiler ile Şirket yönetiminin hukuki açıdan haksız ilişkiler içerisine girmeleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla Şeffaflığın sağlanmasında bağımsız denetçiler de oldukça önemlidir. Bağımsız denetçiler muhasebecilerin yaptığı hatalı ve hileli işlemleri ortaya çıkarma da etkin rol oynadığı ifade edilmektedir.

Aile Şirketlerinin en büyük problemlerinden biri olan iç kontrol sistemi eksiklikleri ve sağlıklı finansal raporlamanın yerleşmemiş olmasıdır. Bu eksiklikler Şirket dışından bir gözle rapor edilmesi sonucunda yöneticiler bu eksikliklere yönelik gerekli düzenlemeleri yapacaklar ve bu sayede kurumsal yönetim etkin bir Şekilde gerçekleŐtirilecektir. Dolayısıyla bağımsız denetim aile Şirketlerinde eksikliklerin giderilmesi belirsizliklerin tespit edilerek bunların belirli ilke ve kurallara bağlanmasını sağlayarak kurumsal yönetim anlayışının sağlamasında etkin rol oynamaktadır.

**SORU 6.** Teknolojik gelişmeler ve özellikle internetin sağladığı olanaklar şirketler açısından yeni fırsatlar yaratmaktadır. Bu gelişmeler olurken hukuki yapının da bu süreçleri desteklemesi ve gelişmelerin önünü açması beklenmektedir. Bu bağlamda hazırlanan ve kabul edilen 6102 sayılı TTK, Türk Ticari hayatına birçok yenilik getirmekte, çağın gereği olan birçok gelişme için hukuki bir altyapı oluşturmaktadır ve 6102 sayılı TTK’da çeşitli değişikliklere gidilmiştir. Değişikliğe gidilen konulardan birisi de bağımsız denetimdir. Bu gelişme geniş manada, dünya piyasaları ile entegrasyon, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi, kamuoyunun tarafsız, doğru ve güvenilir bilgilerle aydınlatılması, tüm tarafların haklarının korunması ve dolayısıyla ülkenin ekonomik kalkınması açısından oldukça önemlidir (Acar, Aktürk ve Coşkun, 2012). **Sizce bağımsız denetim aile şirketlerinde ülkenin ekonomik kalkınması açısından ne tür katkı ya da katkılar sağlamaktadır?**

Şirket yöneticilerine göre, dünya piyasalarında faaliyet göstermek için şeffaf, dürüst, insana ve doğaya saygılı olmak gerekmektedir. Günümüzde Avrupa şirketleri ürün aldıkları şirketleri incelemektedirler. İnsana ve emeğe değer veriyor mu? Çalışanlarına iyi davranıyor mu? Haklarını veriyor mu? Bu yüzden uluslararası sermayenin Türkiye’de iş kurması, ortak olması ve ürün satın alması için şirketlerin yabancılara makul güvenceyi vermesi gerektiği belirtilmektedir. Aile şirketlerinin yaptıkları işlemlerin doğru olduğunu bağımsız denetim raporları dışında belirtebilecekleri bir güvence mekanizması bulunmadığı düşünülmektedir. Bağımsız denetim şirket içi ve şirket dışı şirketlerin karar almasına bilgi kaynağı oluşturduğu için doğru kararlar ve yatırımlar hususunda ekonomiye katkı sağlayacağı iddia edilmektedir. Bağımsız denetim doğru ve güvenilir finansal tablolar sunacağı ve tabloların da bu bilgiler ışığında analiz edileceğinden dolayı şirket ömrünü ve kârlılığını uzatacak etkisi olduğu savunulmaktadır. Aile şirketlerindeki tüm bu gelişmelerinde ülke ekonomisine olumlu yönde yansıtacağı düşünülmektedir.

Bir yöneticiye göre, *“bağımsız denetim şirketlerde kurumsallaşma konusunda yol gösterici ve fikir vericidir. Aile şirketlerinin nesilden nesile aktarımının sağlanması, aynı güçte yoluna devam etmesi ve kârlılığının artış gösterebilmesi aile şirketlerinin hedefleri arasındadır. Şirketlerin bu hedeflerini yerine getirebilmesi için gerekli olan unsurlardan bir tanesi de kurumsallaşmadır”*. Kurumsallaşmak içinde en önemli

*unsurlardan biri de bağımsız denetimdir. Kurumsallaşmak bir şirkette şirket yöneticilerinin kişisel tercihlerine bağlı olmadan işlerin yürümesini ve daha da önemlisi şirketin sağlıklı büyümesini sağlayan yapı ve süreçlerin oluşturulmasını sağlar. Günümüzde yapılan araştırma sonucunda aile şirketlerinin üçüncü ve dördüncü nesile geçen aile şirketi sayısı oldukça düşüktür. Bu bakımdan şirketin kurumsallaşması sürdürülebilir başarısı ve ekonomiye katkı sağlayabilmesi için profesyonel bir ekip ile yönetilmesi gerektiğini savunmaktadırlar". Ülke ekonomisinde önemli bir paya sahip olan aile şirketlerinin kurumsallaşmasını ve sürekliliğini sağlamada etkili olan bağımsız denetim faaliyeti ülkenin ekonomik kalkınması açısından oldukça önemli olduğu iddia edilmektedir.*

Bağımsız denetçilerin görüşüne göre, bağımsız denetim şirketin finansal tablolarına yansıyan bilgilerin, gerçeğe uygun olup olmadığını ya da gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığını değerlendiren bir konuda görüş verilmesi ile sonuçlanan bir denetim sürecidir. Dolayısıyla bağımsız denetim bu noktada öncelikle şirketlerin kamuya açıklanmasını istemedikleri ya da gerçek durumdan farklı şekilde açıkladıkları bilgilerin olması durumunda bağımsız denetim sürecinde bunların şirketin faaliyetleriyle uygun olup olmadığı değerlendirileceği için şeffaflık konusunda fayda sağlayacaktır. Bağımsız denetim etkin bir şekilde gerçekleştirilirse piyasa şartlarına göre değişen mikro ve makro katkıları olabileceği iddia edilmektedir Vergi avantajı sağlayacağı, yabancı sermayeyi ülkeye çekeceği, yabancı sermayenin ülkeye gelmesiyle sermayenin artacağı ve finansmanın maliyetinin düşeceği belirtilmektedir.

Bir bağımsız denetçiye göre ise, aile şirketlerinde bağımsız denetim 2013 yılından sonra son beş yıl içerisinde gözlemlenen bir faaliyettir. Faydaları tabii ki vardır ama daha kesin sonuçlar söyleyebilmek için daha fazla uygulama süresinin olması ve denetçilerin bunu gerçekleştirerek daha fazla denetim tecrübesi edinmesi gerektiği düşünülmektedir. Aile şirketlerinde bir sektörde yapılan bağımsız denetim fayda sağlamış olabilir ancak farklı bir sektörde yapıldığında fayda sağlamayabilir. Bu yüzden belli bir süre daha uygulandıktan sonra daha kesin sonuçlar söylemenin mümkün olacağı iddia edilmektedir.

Bağımsız denetçilerin tamamı bağımsız denetim faaliyetinin aile şirketlerine faydaları olduğu yönünde ortak görüşe sahiptirler. Ancak söz konusu bu faydanın ülke açısından ele alındığında, bağımsız denetim kavramı henüz aile şirketleri için çok yeni olduğundan dolayı yıllar itibari ile karşılaştırma yaparak kesin bir görüşe varmak için henüz çok erkendir. Bağımsız denetimin belli bir süre daha uygulama alanı bulduktan sonra bu söz konusu faydasının kesin bir şekilde olup olmadığını söylemenin daha doğru olacağını düşünmekteyiz.

**SORU 7.** Bağımsız denetim, denetlenen şirketin muhasebe kayıtlarındaki maddi hata ve hileleri ortaya çıkarır ve bu durum gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilmesine yardımcı olur (Duman, 2008: 40). Ayrıca bağımsız denetim yönetime finansal tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olmaktadır (Kardeş Selimoğlu, v.d, 2015: 11). Aile şirketlerinin hazırlamış olduğu finansal tabloların muhasebenin genel kabul görmüş kavramlarına, bilanço ve gelir tablosu ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmasında bazı sorunlar yaşamaktadır. Bu durum aile şirketlerinin sürekliliğini tehlikeye düşürmektedir (Deloitte, 2016). **Bağımsız denetim aile şirketlerinde sürekliliğin sağlanmasında etkin bir araç olarak kullanılabilir mi?**

Şirket yöneticilerine göre, “*aile şirketlerinde genellikle muhasebe departmanları gider kalemi olarak görürümekte ve daha az önem verilmektedir. Üretim ve satış bölümleri onlar için öncelikli bölümleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla muhasebe de çalışan kişilerin yetkinliklerinin ve tecrübesinin pek dikkate alınmadığı düşünülmektedir. Muhasebe bölümü sisteme fatura giren ve vergi ödeten bir birim olarak algılanmaktadır. Bu sebeple yetkin kişilerin az olmasından dolayı hata ve suiistimal yaşanma olasılığı yüksek olabilmektedir. Mali bilgileri alamayan işverenler gelecekle ilgili strateji ve hedef oluştururken hatalı kararlar verebilmektedir*”. Dolayısıyla şirkette hatalı kararların verilmesini önlemek, muhtemel risklerin belirlenmesi ve bunlara karşı önlem alınmasını sağlamak amacıyla bağımsız denetim aile şirketlerinde şirketin sürekliliği konusunda önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin şirketlere şeffaflığı, piyasaya güven vermeyi ve büyümeyi sağlayacağı savunulan görüşler arasında yer almaktadır. Büyüyen şirkette doğal olarak

sürekliliğini sağlayacağı ve ülkede bağımsız denetim yoluyla asırlık aile şirketleri oluşabileceği ileri sürülmektedir.

Bir yöneticiye göre, “*aile şirketlerinde kurumsal yapı ve sistem eksikliklerinin yaşanması nedeniyle doğru bilgiye ulaşmak zordur. Denetçinin süreklilik denetimi için ilk olarak uygun denetim kanıtı toplaması gerekmektedir. Denetim gerçekleştirilmeden önce muhasebe sisteminin uzman kişiler tarafından oluşturulması ve bunun için de çalışanların gerek görülmesi halinde eğitim verilerek uzmanlaştırılması sağlanmalıdır. Denetçinin süreklilik denetimini gerçekleştirmesi sonucunda şüphe uyandıran kanıtlar üzerinde yönetim ile tartışarak doğru bir sonuca ulaşması mümkün olacaktır. Ulaşılan sonuç doğrultusunda alınan kararlar şirketin sürekliliğini etkileyeceği için bağımsız denetim aile şirketlerinin sürekliliğinde etkin bir araç olarak kullanılabileceği ifade edilmektedir*”.

Bağımsız denetçilerin görüşlerine göre, bağımsız denetçilerin neredeyse tamamının görüşü bağımsız denetimin aile şirketlerinde sürekliliği sağlayacağı yönündedir. Aile şirketlerinde bağımsız denetim etkin bir şekilde uygulanabilirse, süreç ve kontroller yıllar itibari ile karşılaştırılabilirse, finansal tablolar ve çıktılar işveren tarafından değerlendirilebilir ve bu gözle bakılabilirse belli hususlarda sektördeki diğer şirketlerle kendini kıyaslayarak analiz yapılabileceği düşünülmektedir. Şirketlerin yanlış ya da eksik yaptıkları konuların farkına vararak bunları düzeltmesi sonucunda sürekliliğini sağlama yönünde adım atabileceği iddia edilmektedir.

Bağımsız denetimin aile şirketlerinin sürekliliğini sağlamasında bağımsız denetçinin kritik bir rol üstlendiği belirtilen görüşler arasında yer almaktadır. Denetçinin yaptığı denetim faaliyeti sonucunda elde ettiği bulguları özellikle şirketin sürekliliğini tehlikeye düşürecek yönde olan zararlı bulguları düzgün bir şekilde aile şirketi yöneticilerine anlayacakları bir dille belirtmeleri durumunda faydalı olacağı düşünülmektedir. Ortaklar ve paydaşların bu söz konusu faydayı görmeleri gerekmektedir. Denetçinin sadece teorik ya da mevzuat olarak genel kurallara göre bağımsız denetim görüşünü açıklaması yeterli olmadığı belirtilmektedir. Şirketin doğal ortakları olan şirket ortaklarına da bu yapmış olduğu denetimler sonucunda elde etmiş olduğu bulguları düzenli bir şekilde ifade etmesi ve aile üyelerinin bunu

özümsemesi aile şirketlerine sürekliliğin sağlanması yönünde katkı sağlayacağı ifade edilmektedir.

Bir bağımsız denetçiye göre, kuralları ilk başta belirleyeceğinizden ve herkes de bu kurallara uyacağından dolayı bağımsız denetim şirketlerin sürekliliğini sağlar. Ancak burada devlete de önemli iş düşmektedir. Düzenleyici kuruluşların bağımsız denetimi daha fazla zorlaması ve bağımsız denetime tabi olacak şirkete göre personel istihdam etmesi gerekmektedir. Ayrıca istihdam edilen bu personelinde ona göre yetiştirmek oldukça önemlidir. Uyması gereken kurallara uymayan denetçilere cezai yaptırımlar uygulanmalıdır. Bağımsız denetim gerçek anlamda uygulandığı takdirde çok fazla faydası olacaktır ancak şirketler söz konusu bu faydayı tam olarak bilmedikleri için, *“herkes benim sırrım ortaya çıkacak, aldığımı sattığımı öğrenecekler”* mantığıyla ön yargılı davranmaktadır. Öncelikle bu ön yargılı tutumun kırılması lazımdır. Bu noktada da devlete ve bağımsız denetçilere önemli iş düşmektedir.

Bağımsız denetçilerden yalnızca bir görüş, kesin bir şekilde bağımsız denetim aile şirketlerinde sürekliliği sağlamada etkin olmadığını savunmuştur. *“Bağımsız denetim tamamen raporlamaya dayalı bir operasyondur”*. Bir diğer ifade ile şirketin kâr zarar ettiğini ya da hangi faaliyetlerin kâr hangi faaliyetlerin zarar ettiğini ortaya çıkaramayabilir. Bu nedenle bağımsız denetim bu noktada pek faydalı olmayabileceğini düşünmektedir.

Bağımsız denetim aile şirketlerinde henüz çok yeni olan bir uygulama olduğundan dolayı şuan için direkt olarak böyle bir faydasının olup olmadığını söylemek için çok erken olduğu ileri sürülen görüşler arasında yer almaktadır. Sadece geleceğe yönelik ya da bağımsız denetimin vereceği katkılarla ilgili tahminlerde bulunabileceği düşünülmektedir. Bu katkılarda genellikle şirketin iç kontrol ve muhasebe politikalarındaki eksikliklerin ortaya çıkarılması ve aile şirketlerindeki genel olan yapısal bozuklukların ortaya çıkarılması yönünde olduğu belirtilmektedir. Ancak bu katkıyı şuan için ölçecek elde veri olmadığından dolayı geleceğe yönelik kesin bir şey söylemenin pek doğru olmayabileceği belirtilen görüşler arasındadır.

Bağımsız denetim faaliyeti aile şirketlerinde sürekliliğin sağlanmasında etkin bir araç olarak kullanılabilir. Ancak bu noktada devlet ve bağımsız denetçiler oldukça önemlidir. Bağımsız denetimin söz konusu faydası konusunda şirketlerin bilinçlendirilmesi ve şirketlerin bağımsız denetime karşı olan önyargılarının kırılması noktasında bağımsız denetçiler etkin rol oynamaktadır.

**SORU 8. Bakanlar Kurulu'nun bağımsız denetimin kapsamını kademeli olarak genişletmesine aile şirketlerinin bakış açısı nedir? Bağımsız denetime tabi aile şirketleri özellikle KOBİ niteliğindeki aile şirketleri ve denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetçiler bu iş yüküne alt yapı olarak hazır mıdır? Bu denetim faaliyeti etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilir mi?**

Şirket yöneticilerine göre; düzenleyici kuruluş tarafından denetimin kapsamının genişletilmesine yönelik aile şirketlerinin bazıları alt yapı olarak bağımsız denetime hazır olduğundan ve bağımsız denetimin faydasının farkında olduğundan doğru bir karar olarak karşılarken, diğer taraftan özellikle KOBİ niteliğindeki şirketler bu ölçütlerin giderek aşağı çekilmesine ve bağımsız denetime tabi olan şirketlerin arttırılmasına çok da olumlu bakmamaktadır. Bağımsız denetim uygulamasını şirketleri açısından ek maliyet ve iş yükü gerektiren bir uygulama olarak görmektedirler. Bir yöneticiye göre, *“bağımsız denetimin tabana yayılması olumlu bir gelişme olarak görülmektedir. Şirketlerin gelişimini destekleyecek her faaliyetin önemli ve gerekli olduğunu düşünmektedir. Ancak düzenleyici kuruluş bu işi hem mecbur bırakıp hem de ücretler ve ödeme şekillerinde makul bir çözüm üretmezse yine maddi bir külfetin ötesine geçemeyeceğini belirtmektedir. Maliye bakanlığı tam tasdik; ticaret bakanlığı bağımsız denetim istemektedir. Gerçek bir bağımsız denetim tam tasdik sürecini de kapsamak zorundadır. Şirketleri mecbur kılmadan evvel neden bu iki eylem için ayrı ödeme yapmaları gerektiğini izah eden kapsamlı toplantılar her ilin OSB ve Sanayi odaları yardımı ile organize edilmelidir”*.

KOBİ niteliğindeki aile şirketlerinin bu iş yükünü kaldıracak alt yapıya hazır olmadığı düşünülmektedir. Fakat son yıllarda denetimin zorunluluğu ve kapsamının genişlemesi şirket yönetimini alt yapısını oluşturması konusunda daha titiz davranmaya yönelttiği ve gelişen kurumsal yapıya ayak uydurmaya çalıştıkları



savunulan görüşler arasındadır. Kapsamın kademeli olarak daraltılması ile bu tür şirketlere bağımsız denetime hazırlamaları için gerekli olan süreni verileceği düşünülmektedir. Bütün şirketler sıranın kendilerine geleceğini bilerek gerekli hazırlıkları yapacağı iddia edilmektedir.

Aile şirketlerinde gücü elinde bulunduran şirket sahibi gücünü ve yetkisini kaybedeceği korkusu ile aynı zamanda bağımsız denetim maliyetine katlanmak istememesinden dolayı bağımsız denetim faaliyetine pek ılımlı yaklaşmayacağı ileri sürülen görüşler arasındadır.

Görüşme yapılan şirket yöneticilerinin neredeyse tamamı bağımsız denetçilerin sayı ve denetim ekibi olarak bu denetim ihtiyacını karşılamayacağı konusunda da fikir birliğine sahiptir. Düzenleyici kuruluşun bu ölçütleri belirlerken hem şirketleri hem de denetçileri göz önünde bulundurarak belirlemesi gerektiği düşünülmektedir. Ölçütleri kademeli olarak düşürmesi gerektiğini, ilgili tarafların kendini bu söz konusu denetim faaliyetine hazırlamasına olanak tanınması gerektiği belirtilmektedir. Diğer taraftan bir başka şirket yöneticisine göre, üniversitelerin ilgili bölümlerinden mezun olan öğrencilerin meslek mensubu olarak yetiştirilmesi hem genç mezunlara iş imkânı sağlayacağı hem de ülkenin ekonomik kalkınması için gerekli olan bağımsız denetim alanındaki açığın giderilmiş olacağını iddia etmektedir. Ayrıca bununla ilgili TÜRMOB ile ortak faaliyet gerçekleştirilebileceği belirtilmektedir.

Bağımsız denetçilerin görüşüne göre, bağımsız denetçilerin tamamı, bağımsız denetime tabi şirketlerin denetim faaliyetini etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirecek bağımsız denetçilerin sayı ve nitelik olarak yeterli olmadığını düşünmektedirler. Türkiye’de bağımsız denetçi sayısının az olduğunu ve ihtiyaçları karşılamada yetersiz olacağı düşünülmektedir. Şuanda KGK’nın görevlendirmiş olduğu yaklaşık 1500 denetçi olduğu ifade edilmektedir. Ancak yine de bu 1500 civarı bağımsız denetçi bilgi birikimi mesleki tecrübe ve bunlarında ötesinde teşkilat olarak bir diğer ifade ile denetim şirketi olarak da bu denetim faaliyetini tam olarak etkin bir şekilde gerçekleştirme noktasında problemler yaşadığı belirtilmektedir. Bağımsız denetçilerin de bir araya gelerek denetim kuruluşları oluşturarak bu işi yapmaları gerekmektedir. KGK’nın bu konuda ciddi çalışmaları olduğu belirtilmektedir.

Özellikle son birkaç yıldır bağımsız denetçilerdeki bilgi açığının giderilmesi, gerekli mesleki bilgi ve tecrübeyi edinmeleri noktasında eğitimler vermekte ve toplantılar düzenlemektedir. Ayrıca KGK bağımsız denetim yönetmeliğinde yaptıkları değişikliklerle kendi norm ve hesabına bağımsız denetim yapacak bağımsız denetçilere yeni kriterler getirmiştir. Bağımsız denetçilerin de aynı bağımsız denetim kuruluşları gibi teşkilatlanmasını, yeterli fiziki ve teknik alt yapılarının oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçiler kendi isteklerine göre istedikleri şirketin denetimini gerçekleştiremeyeceği ileri sürülmektedir. Teşkilatlanması ve yeterli sayıda bağımsız denetçi ile beraber bir bağımsız denetim ekibi oluşturması gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca teknik olarak yeterli ofis ve malzeme imkânlarında oluşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla şu anki yaklaşık 1500 bağımsız denetçinin bu anlamda tam olarak teşkilatlanmadığı savunulmaktadır.

Denetime tabi olacak şirket sayısının artması bağımsız denetçiler açısından olumlu bir gelişme olduğu ve bağımsız denetçilerin iş alanlarının artacağını ileri süren görüşler vardır. Bir bağımsız denetçiye göre ise, *“bağımsız denetçilerin iş yükü ile karşılaştırıldığında aldıkları ücret adil değildir”*. Çünkü bağımsız denetim faaliyetinde dönüştürme işlemleri var ve bu dönüştürme işlemlerini şirketin kendisinin veya farklı bir şirketin yapması gerektiği belirtilmektedir.

Denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli şekilde yapılabilmesi için bunu standart rakamlarla sadece şekil bakımında bir prosedüre bağlamak yeterli olmayacağı düşünülmektedir. Denetim yaptırmanın faydasını ortaya koyup uygulamayı tabana yaygınlaştırmak gerektiği savunulmaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun belirlemiş olduğu kriterleri sağlayan şirketlerin bağımsız denetim faaliyetini yerine getirecek denetçiler sayı ve mesleki yeterlilik yönünden hazır değildir. KGK'nın bu konuda gerekli çalışmalar yapması gerekmektedir. Ayrıca bu kriterlere tabi olan aile şirketler özellikle küçük ölçekli şirketler bu denetim faaliyetini gereksiz ek bir maliyet olarak görmektedirler ve alt yapı olarak da çok da hazır değildirler. Bağımsız denetimin sadece kapsamının belli ölçütlerle genişletilmesi bu söz konusu denetimden istenen faydanın elde edilmesi için yeterli değildir. Aynı zaman da denetimin faydasının gösterilmesi de gereklidir.

**SORU 9.** Finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS)'ye göre düzenlenmesi ve bağımsız denetim çerçevesinden geçmesi şirketlerin tablolarının daha güvenilir, karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak ve şirketin kredibilitelerini artıracak ve şirketleri bu söz konusu alanlarda başarıya taşıyacaktır (Deloitte, 2016: 19). **Bağımsız denetimin söz konusu bu başarısını nasıl değerlendirirsiniz?**

Şirket yöneticilerine göre, “ülke ekonomisinin başarısı, o ülkede yaşayan kurumların başarısına bağlıdır. Kurumların başarısı ise finansal tablolarının güvenilirliğine ve kalitesine bağlıdır. Bağımsız denetim tabi olan bir şirketin finansal tablolarının güvenilirliği, karşılaştırılabilir olmasına imkân sağladığı ve denetimden geçtiği için kredibilitesi yüksek olur ayrıca şirket atıl kapasitesini daha verimli ve daha etkin kullanacağı için verimliliği de daha yüksek olacaktır”. Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerin neredeyse tamamının çeşitli büyüklüklerde ithalat ve ihracat faaliyetinin olduğu belirtilmektedir. Dünyanın ihtiyaçlarından biri de ortak bir finansal dil kullanmaktır. Her ülke yerel yapısına göre bazı ilave ve çıkarımlar yapsa da gördüğünü anlamak yatırımcıların doğal beklentileri olduğu düşünülmektedir. Bu amaca hizmet etmek ciddi bir fayda sunacağı iddia edilmektedir.

Bir şirket yöneticisine göre, “dünya küçüldü artık ve binlerce kilometre uzaklıkta bulunan şirketler birbirine ortak olmakta, işbirliği yapmakta, mal ve hizmet alıp satmaktadır. Ülke kanunlarının da dünya standartlarına göre revize edilmesi ve UFRS’ye geçilmesi gerekmektedir. Yabancı şirketler mali veriler ile hareket etmektedir. Makul güvencesi sağlanmış verileri paylaşmak gerekmektedir”.

Şirket yöneticilerinin tamamı ülkede faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarının UFRS’ye göre düzenlenmesi, şirketlerin uluslararası sahada faaliyet gösterdikleri alanda diğer şirketlerle ortak bir dil konuşmasına ve şirketlerin yaptıkları ithalat ve ihracat faaliyetlerinden en yüksek faydayı elde etmelerini sağlayacağı konusunda aynı görüştedir. Ayrıca söz konusu UFRS’ye göre hazırlanan bu finansal tablolar da güvenilir olacak ve kredi veren kuruluşların şirketlere olan güvenini arttıracak ve şirketler daha ucuz maliyetle finansman sağlamış olacaktır.

Bağımsız denetçilerin görüşlerine göre, şirketin finansal tablolarının bağımsız denetim çerçevesinden geçmesinin şirketlerin tablolarının daha güvenilir, karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak, şirketin kredibilitesini artıracak ve şirketleri bu söz konusu alanlarda başarıya taşıyacaktır. Denetçiler tarafından bağımsız denetimin böyle bir faydası olduğu kabul edilmektedir ancak bağımsız denetim Türkiye'deki aile şirketlerinde 2013 yılı gibi henüz çok yakın bir tarihten itibaren uygulanmaya başladığından başka bir ifade ile süreç yeni olduğundan kredi veren kuruluşların bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolara göre kredi vermesi ya da şirketlerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolara göre değerlendirilmesinin şuan da pek yapılmadığı savunulmaktadır. Bağımsız denetimin belli bir süre daha kullanıldıktan sonra kredi veren kuruluşların, bağımsız denetimden geçmiş şirketin finansal tablolarını kullanarak elde ettikleri sonuca göre şirketin kredibilitesini belirleyecekleri belirtilmektedir. Dünyada gelişmiş ülkelerin ekonomilerinde uygulamanın bu yönde olduğu iddia edilmektedir.

Bir bağımsız denetçi görüşüne göre, denetim şirketleri finansal raporlama standartlarına tam uyduğunda, buradaki finansal tabloları tam ve doğru yayınladığında, elindeki dipnotları ile birlikte karşılaştırmalı olarak sunduğunda bir başka ifade ile üç yıllık dört yıllık perspektifle bakıldığı zaman, farklar tam analiz ediliyorsa doğruysa faydası olacaktır. Ancak bunun için Türkiye'deki aile şirketlerinde böyle bir faydanın sağlanması için henüz çok erkendir. Çünkü şirketler kendi içlerinde, denetçiler 10-15 yıldır çalışmakta olmasına rağmen karşılaştırmalı finansal tabloları tam doğru olarak elde edemedikleri ifade edilmektedir. Dolayısıyla bunun için de çok teknik çalışmalar yapmak gerektiği belirtilmektedir. Masraf ve gider yerlerinin tam olarak tespit edilmesi ve amaca tam olarak hizmet etmesi gerektiği iddia edilen görüşler arasında yer almaktadır. Muhasebe yöneticisinin görevi; şirket sahibinin ve kamunun istediği raporu vermektir. Kamunun istediği rapor vergi amaçlıdır. Bu raporu isteyenler değiştikçe raporlama şekilleride değişmektedir. Dolayısıyla oldukça fazla raporlama şekilleri olduğu için muhasebeciler ve yöneticiler zorlanmaktalar ve her yıl bu rapor değişikliğiyle uğraştıkları için 3-4 yıllık karşılaştırmalı raporlar sunamamaktadırlar. Bu noktada bağımsız denetimin finansal raporlama standartları gündeme gelmektedir. Şirketin mevcut durumu özele veya

kamuya karşı denetim şirketi vasıtasıyla bütün dipnotlarıyla birlikte karşılaştırmalı olarak finansal tabloları standart bir şekilde sunulmaktadır. Denetim şirketi değişse bile değişen bir durum söz konusu olmayacaktır. Çünkü standart olarak yayınlaması ilke belli dipnotları belli buna riayet edilirse ve kamu kurumu da bunun üzerine daha fazla gözetim faaliyetini kullanılırsa daha elverişli olacaktır.

Başka bir bağımsız denetçi görüşüne göre, UFRS uygulandığı zaman bazı farklılıklar olur. Bu farkları defter değerini değiştirmeden defterin altında ayrı bir sayfaya işleyip orda yeni bir gelir tablosu veya bilanço çıkarmak gereklidir. Bu işlem yapıldığında şirket yabancı bir şirkete sattığı zaman önemli ölçüde kâr elde edeceği belirtilen görüşler arasındadır. Kredibilitesi artacaktır. Bu noktada kredibilitesi iki şekilde artış göstereceği belirtilmektedir. Bunlardan birincisi, mal alırken müşterinin güvenilirliğinin artırılmasıyla diğeri de güvenilir şirket imajı vermek suretiyle şirketin nakit ihtiyacı olduğu zaman ucuz maliyetli finansman sağlamasıyla kredibilite artış göstereceği savunulmaktadır.

Şirketin finansal tablolarının UFRS'ye göre düzenlenmesi şirketin hazırlamış olduğu finansal tabloların daha güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır. Ayrıca finansal tabloları bağımsız denetimden geçmiş şirketlerin kredibilitesi artmaktadır ancak bu kredibilite artışının kredi kuruluşları tarafından kullanılması için daha fazla zamana ihtiyaç vardır.

## SONUÇ

Son zamanlarda dünyada meydana gelen önemli ekonomik nitelikli gelişmeler ve küreselleşmenin etkisiyle ekonomilerde sınırlar kalkmıştır. Şirketler varlıklarını rekabetin yoğun bir şekilde yaşandığı ortamda devam ettirmek zorunda kalmıştır. Teknolojik gelişmeler ve özellikle internetin sağlamış olduğu imkânlar, şirketler açısından yeni fırsatlar da yaratmıştır. Bu noktada değişime direnen bir yapıya sahip olan ve dışardan gelen baskılar ile değişime yönelen aile şirketlerinin değişen dünya koşullarına uyum sağlamasında, kurumsal yönetim anlayışının sağlanmasında, sorunların çözümünde ve uzun süre varlığını devam ettirmesinde bağımsız denetim destekleyici bir unsur olarak görülmektedir. Denetim kritik bir rol üstlenmektedir.

Ayrıca aile şirketleri muhasebe organizasyonunda ve bilgi sisteminde yanlışlıkların bulunması, gerekli olan bilgilerin üretilmesinde, iktisadi nitelikli işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, gruplandırılmasında ve finansal tabloların istenilen zamanda hazır olmasında ciddi problemler yaşamaktadır. Aile şirketlerinde aile ve iş ilişkileri iç içe olduğundan dolayı kurumsallaşma noktasında da sıkıntılar yaşanması ve şirket ortaklarının şirket kasasını kendi kişisel ihtiyaçlarını karşılamak için kullanarak muhasebenin kişilik kavramına aykırı davranması gibi çeşitli problemler ile karşılaşmaktadır. Aile şirketlerinin karşılaştığı bu problemler şirketin hem yönetsel alanda aldığı kararları olumsuz yönde etkilemekte hem de sürekliliğini tehlikeye düşürmektedir. Dolayısıyla şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması ve bu finansal tabloların muhasebenin temel ilkeleriyle uyumlu bir biçimde hazırlanmasının sağlanması gerekmektedir. Bu noktada uzun süre varlığını devam ettirebilmesi için hazırlamış olduğu finansal tabloların daha şeffaf ve güvenilir olması ve kurumsal yönetim faaliyetini etkin bir şekilde gerçekleştirmesi oldukça önemlidir. Şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tabloların şeffaflığını ve güvenilirliğini sağlamada ve aile şirketlerinin uzun süre varlığını devam ettirmesinde bağımsız denetim uygulamasının etkin rol oynayacağı düşünülmektedir. Bu doğrultuda bu çalışmada, ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan aile şirketlerinde bağımsız denetimin yerini ve önemini tespit etmek. Aile şirketlerinde kurumsal yönetim anlayışının sağlanmasında ve aile şirketlerinin sürekliliğini olumsuz yönde etkileyen problemlerin çözüme kavuşturulmasında bağımsız

denetimin üstlendiği rolü tespit etmek ve aile şirketi yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin bu denetim faaliyetine karşı tutumlarını tespit ederek düşüncelerini ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın teori bölümünde ele alınan kavramsal çerçeve doğrultusunda hazırlanan sorular, Kayseri Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren aile şirketi yöneticileri ile Kayseri’de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın örnekleme; sanayi kenti, aile şirketi şeklinde şirket sayısı fazla, ticari hayat canlı ve konum olarak veriye ulaşma olanağı daha kolay olduğundan dolayı Kayseri OSB olarak seçilmiştir. Araştırılan konuyla ilgili direkt olarak ilgisi olan kişilerin bakış açılarını görebilmek ve bu kişilerin bakış açılarını oluşturan yapıyı ve süreçlere yönelik algıyı ortaya koymak amacıyla nitel araştırma yöntemlerinden görüşme (mülakat) tekniği tercih edilmiştir. Bu doğrultuda Kayseri OSB’nde faaliyet gösteren aile şirketleri yöneticilerinden 11 aile şirketi yöneticisi ve Kayseri’de görev yapan 6 bağımsız denetçi olmak üzere toplam 17 kişiyle görüşme yapılmıştır. Görüşme sonucunda elde edilen veriler, nitel veri analizi yaklaşımlarından biri olan “betimsel analiz” ile açık ve anlaşılır hale getirilmiştir.

Bağımsız denetçilerin ve yöneticilerin tamamı bağımsız denetim faaliyetinin aile şirketlerine çeşitli faydaları olduğu konusunda ortak bir görüşe sahiptir. Bu faydalar bağımsız denetim aile şirketlerinde kurumsallaşmayı, iç kontrol ve muhasebe politikalarının değerlendirilerek varsa hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını, çalışanlar ve yöneticiler üzerinde bir baskı oluşturarak disiplin sağlamaktadır.

Bağımsız denetim tüm ortakların menfaatlerinin korunmasını ve dönem kârının daha sağlıklı bir şekilde dağıtılmasını sağlayarak şirket ortaklarının kârlarının artmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetim, şirketlerin devlete karşı yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlar. Ödenecek vergi yükünün daha doğru bir şekilde hesaplanmasına da katkı sağlar ve vergilerde artış olmaktadır. Şirket bağımsız denetim faaliyetini uyguladığı zaman şirketin fiili varlıklarıyla fiili borçları ve fiili sabit kıymetlerin hepsi karşılaştırılır ve şirketin mevcut durumu tam anlamıyla ortaya çıkar.

Aile şirketlerinde bağımsız denetimin çıkar çatışmalarını ve şirkete zarar verecek davranışları engelleme noktasında bağımsız denetçiler ve yöneticiler farklı görüşlere

sahiptir. Yöneticilere göre, denetimden geçen şeffaf ve açık finansal tablolar sayesinde güven ortamı artacak, çıkar çatışmaları ve rekabet azalacaktır. Bağımsız denetçilere göre ise, aile şirketlerindeki şirketin uyguladığı yönetim politikası çıkar çatışmalarının temel nedenini oluşturmaktadır. Aynı zamanda aile üyesinin farklı yatırım planlarının ve düşünce yapısının olması ve şirketin gelecekte kime kalacağını tespit edememeleri çıkar çatışmasını tetikleyen nedenleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla şirketlerde çıkar çatışmaları gerek yönetsel gerek kişisel nedenlerden dolayı çok farklı sebeplerde meydana gelebilmektedir. Bağımsız denetimin söz konusu bu çıkar çatışmalarını nedenlerini ortadan kaldırmada etkin bir rolü bulunmadığı savunulmaktadır.

Aile şirketi yöneticileri bağımsız denetimin faydalarının olduğunu kabul etmekte. Ancak bağımsız denetimin ek bir maliyet gerektiren bir unsur olmasından dolayı ve şirketlerde etkin bir fizibilite raporu hazırlanmadığından dolayı fayda-maliyet noktasında bağımsız denetimin gelecekte sağlayacağı faydaları maliyet unsurundan dolayı öngörememektedirler. Şirketi satmak gibi bir planları yoksa bağımsız denetimin söz konusu faydaları için yaptırmaya pek olumlu bakmamaktalar. Ayrıca 1 Temmuz 2012’de 6012 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte bağımsız denetim tüm sermaye şirketleri için zorunlu oluş ancak daha sonra bu zorunluluktan vazgeçilerek bağımsız denetime tabi şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bakanlar Kurulu’nu belirlemiş olduğu kriterleri sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmuştur. Dolayısıyla bağımsız denetim henüz aile şirketleri için çok yeni olduğundan dolayı ve sağlayacağı katkıları öngörememektedirler. Örneğin kredi veren kuruluşların, kredi verirken şirketlere şirketlerin bağımsız denetim raporunu kullanmaları gerekmektedir ancak kredi verirken ilgili kuruluşların bunu tam anlamıyla dikkate aldıklarını söylemek mümkün değildir.

Tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olma zorunluluğunun kaldırılması hem denetçiler hem de yöneticiler tarafından doğru bir karar olarak görülmektedir. Ticari hayat içerisindeki şirketlerin hasılat ve kâr oranı düşük, belli bir ölçeğin altındaki şirketlerde bağımsız denetimin zorunlu olmasının şirkete ek maliyet getireceğinden dolayı uygulanmasını mantıklı bulmamaktadırlar. Ayrıca aile şirketlerinde de aynı şekilde belli ölçütlerin altında kalan şirketlerde bunun ek maliyet ve gereksiz iş yükü olarak görüleceğinden, uygulanmasını doğru



bulmadıklarından dolayı alınan karar hem denetçiler hem de yöneticiler tarafından doğru bir adım olarak karşılanmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetinin tüm şirketler için zorunlu hale getirilememesinin bir diğer önemli sebebi ise bu denetim faaliyetin gerçekleştirecek yeterli sayıda bağımsız denetçinin olmaması ve olan denetçilerinde böyle bir denetim yükünü kaldırabilecek yeterli tecrübeye sahip olmamasıdır. Ayrıca ülkenin sosyal, kültürel ve ekonomik durumunun bağımsız denetime uygun olmaması gibi nedenler de tüm şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilememesinin nedenlerindedir. Tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olma zorunluluğunun kaldırılması maliyet ve denetim görevini yerine getirecek denetçiler açısından düşünüldüğünde doğru bir karar olarak görülsede, bu zorunluluğun kaldırılması denetime tabi şirketlerin işleyişini kontrol ederken diğer denetime tabi olmayan ölçütleri sağlamayan şirketlerin kontrol ve denetim faaliyetlerini muaf tutarak bu söz konusu şirketleri kontrol ve denetim yönünden eksik bırakmıştır.

Bağımsız denetçilerin ve yöneticilerin tamamı bağımsız denetim faaliyetinin aile şirketlerine faydaları olduğu yönünde ortak görüşe sahiptirler. Ancak söz konusu bu faydanın ülke açısından ele alındığında, bağımsız denetim kavramı henüz aile şirketleri için çok yeni olduğundan dolayı yıllar itibari ile karşılaştırma yaparak kesin bir görüşe varmak için henüz çok erkendir. Bağımsız denetimin belli bir süre daha uygulama alanı bulduktan sonra bu söz konusu faydasının kesin bir şekilde Türkiye'deki aile şirketlerinde de görüldüğünü söylemek daha doğru olacaktır.

Şirketlerin finansal tablolarının UFRS'ye göre düzenlenmesi, şirketlerin uluslararası sahada faaliyet gösterdikleri alanda diğer şirketlerle ortak bir dil konuşmasına ve şirketlerin yaptıkları ithalat ve ihracat faaliyetlerinden en yüksek faydayı elde etmelerini sağlayacaktır. Ayrıca söz konusu UFRS'ye göre hazırlanan bu finansal tablolar da güvenilir olacak ve kredi veren kurumların şirketlere olan güvenini arttıracak ve şirketler daha ucuz maliyetle finansman sağlamış olacaktır.

Bağımsız denetim faaliyeti aile şirketlerinde sürekliliğin sağlanmasında etkin bir araç olarak kullanılabilir. Ancak bu noktada devlet ve bağımsız denetçiler kritik rol üstlenmektedir. Bağımsız denetimin söz konusu faydası konusunda şirketlerin bilinçlendirilmesi ve şirketlerin bağımsız denetime karşı olan önyargılarının kırılması

noktasında bağımsız denetçiler etkin rol oynar. Ayrıca devletinde bağımsız denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için yeterli sayıda ve kapasitede denetçi istihdam edilmesine yönelik olarak ilgili kuruluşları desteklemesi bağımsız denetimin söz konusu faydalarının sağlanması doğrultusunda oldukça önemlidir.

Bakanlar Kurulu'nun her yıl düzenli periyotlarla belirlemiş olduğu kriterleri sağlayan şirketlerin bağımsız denetim faaliyetini yerine getirecek denetçiler sayı ve mesleki yeterlilik yönünden hazır değildir. Ayrıca bu kriterlere tabi olan aile şirketler özellikli küçük ölçekli şirketler bu denetim faaliyetini gereksiz ek bir maliyet olarak görmektedirler ve alt yapı olarak çok da hazır değildirler. Bu yüzden Bakanlar Kurulu'nun denetime tabi olma kriterlerini belirlerken hem şirketlerin genel yapısını hem de denetim faaliyetini gerçekleştirecek kişileri ve kuruluşları dikkate alarak ölçütleri ona göre belirlemesi gerekmektedir. Ayrıca sadece belli ölçütlere göre şirketi bağımsız denetime tabi tutmak bağımsız denetimden istenilen faydanın sağlanması için yeterli olmayacaktır. Bağımsız denetimin faydası konusunda şirketlerin bilinçlendirilmesi de oldukça önemlidir.

Bağımsız denetim faaliyetinin her şeyden önce bir yasal zorunluluktan ziyade şirkete mikro ve makro katkısı olduğu bir diğer ifade ile şirketler için bir ihtiyaç olduğu kanaatine vararak bu gözle bakmaları gerekmektedir. Dolayısıyla da buraya ayıracakları bütçenin buna göre değerlendirilmesi bağımsız denetimden söz konusu faydanın sağlanması noktasında kritik rol üstlenmektedir.

Ayrıca bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerinde denetim faaliyetini mesleki özen ve titizlikle gerçekleştirip ayrıca şirketlere elde ettikleri bağımsız denetim raporu sonucuna göre yol göstermeleri gerekmektedir. Sadece memur mantığıyla davranıp raporları sunmak şirketlerin bu bağımsız denetim faydasından yararlanmaları için yeterli değildir. Elde edilen denetim raporuna göre şirket yöneticilerine hatalı ya da eksik noktaları gösterip bu hataların ve eksikliklerin giderilmesi konusunda şirketlere destek olmalıdırlar.

Bağımsız denetim aile şirketlerinde eksikliklerin giderilmesi belirsizliklerin tespit edilerek bunların belli ilke ve kurallara bağlanmasını sağlayarak kurumsal yönetim

anlayışının sağlanmasında kritik rol üstlenmektedir. Acar, Aktürk ve Coşkun (2012) tarafından yapılan çalışmada elde edilen bulgular bu çalışmadaki aile şirketlerinde bağımsız denetimin kurumsal yönetimi sağladığını destekleyici niteliktedir. Ayrıca bağımsız denetim kurumsal yönetim ilkerinden şeffaflığın sağlanması açısından oldukça önemlidir. Elde edilen bu bulgulardan hareketle, aile şirketlerinde bağımsız denetim algısını tespit etmeye yönelik literatürde daha önce bu araştırmanın bulgularını destekleyecek çok az sayıda araştırma olduğundan dolayı bu araştırma sonucunda elde edilen bulguların gelecekte yapılacak olan çalışmalara yol göstererek literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Aile şirketlerinde bağımsız denetim henüz çok yeni uygulanmaya başlandığından dolayı aile şirketleri geleceğe yönelik faydalarını öngörememekteyiz. Ayrıca bağımsız denetimin ek maliyet gerektiren bir uygulama olmasından dolayı aile şirketlerinin genel olarak bağımsız denetimi uygulama noktasında problemler yaşanmaktadır. Bağımsız denetimi gerçekleştirmek için belli yasal ölçütleri sağlayan şirketler bağımsız denetimi yaptırmaktadırlar şirketler bağımsız denetimi yasal bir zorunluluk olarak görmektedirler. Dolayısıyla ilgili kuruluşların bağımsız denetimin söz konusu faydası konusunda aile şirketlerini bilinçlendirmesi, kredi veren kuruluşların şirketlere kredi verdikleri zaman bağımsız denetim raporlarını dikkate alarak finansman sağlaması aile şirketlerinin bağımsız denetimin sadece yasal zorunluluk değil uzun vadede faydasının olduğu konusunda daha fazla bilinçli olmalarına destek olacaktır.

Bu tez çalışmasının literatüre bazı katkıları olmakla beraber araştırma bulguları değerlendirilirken bazı sınırlılıkları göz önünde bulundurulmalıdır. Birincisi araştırma verileri yalnızca Kayseri OSB’de faaliyet gösteren aile şirketleri ve Kayseri’deki bağımsız denetçilerden elde edilmiştir. Bu elde edilen bulguların diğer illerdeki şirketler açısından genellenebilmesi için gelecekte daha fazla araştırmaya ihtiyaç duyulmaktadır. İkincisi daha önce aile şirketlerinde bağımsız denetim algısını tespit etmeye yönelik olarak literatürde herhangi bir çalışmaya rastlanılmamaktadır. Dolayısıyla elde edilen bulguları literatürde aynı konularda yapılan diğer çalışmalar ile karşılaştırma ya da destekleme imkânı bulunmaması sebebiyle yapılan bu çalışmanın bazı eksikliklerinin olabileceği düşüncesine yol açmaktadır. Üçüncüsü

verilerin elde edildiği yöneticilerin ve denetçilerin sorulan soruları kendi kişisel fikirleri doğrultusunda anladıkları şekilde cevaplar vermesi bir diğer sınırlılığı oluşturmaktadır.

Bu alışma 2019 yılı Mayıs ayı içinde Kayseri OSB’de faaliyet gösteren aile şirketi yöneticileri ve Kayseri’de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler üzerinde gerçekleştirilen bir araştırmayla aile şirketlerinde bağımsız denetim algısını tespit etmeye çalışılmıştır. Bundan sonraki çalışmalarda aile şirketlerinde bağımsız denetim algısını farklı bir örneklem grubunun bağımsız denetimi nasıl karşılandığının araştırılması beklenmektedir



## KAYNAKÇA

Abu-Tapanjeh AM (2009) Corporate governance from the Islamic perspective: A comparative analysis with OECD principles. *Critical Perspectives on accounting* 20(5): 556-567.

Acar D, Aktürk A, Coşkun A (2012) Gönüllüden zorunlu bağımsız denetime geçişin aile işletmelerinde kurumsal yönetime etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (34): 115-124.

Adsan E, Gümüştekin GE (2006) Halka açık işletmelerde aile anayasası ve aile meclisi uygulamalarına yönelik bir araştırma. *2.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı. İstanbul*, Nisan 178-190.

Akdoğan A (2000) Aile işletmelerinin özellikleri ve aile işletmelerinde kurumsallaşma ihtiyacı. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (16): 31-47.

Akdoğan N (2010) KOBİ finansal raporlama standardına genel bakış ve tam set IAS/IFRS'lerden farklılığı. *Muhasebe ve Denetim Bakış* 30(2010): 1-26.

Aksoy A, Çabuk A (2006) Kobi'lerdeki toplam kalite yönetimi uygulamalarının kurumsallaşma üzerindeki etkileri. *Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 9(16): 39-57.

Aksoy T (2005) Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği: Analitik bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi* (72): 138-164.

Akşit B (1996) *Şirketler Muhasebesi* (Der Yayınları, İstanbul).

Alakçioğlu H (2003) *Kurumsal Yönetim ve Aile Şirketleri* (Kaizen Yayınevi, İstanbul).

Alayoğlu N (2003) *Aile Şirketlerinde Yönetim ve Kurumsallaşma* (Musiad Yayınları, İstanbul).

Ali CB, Lesage C (2014) Audit fees in family firms: Evidence from US listed companies. *Journal of Applied Business Research* 30(3): 807-816.

Alpaslan Hİ, Hakesever Ö (2013) Türk bağımsız denetim sektöründe kalite güvence sistemleri uygulamaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi* 3(1): 45-69.

Altınkaynak SK (2007) Küçük ve orta ölçekli Şirketlere kurumsallaşma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.

Anahtarları, A. Ő. S. B (2016) Sabancı Üniversitesi Yönetici Geliştirme Birimi EDU. *Deloitte ve TAİDER Aile İŞletmeleri Derneği, İstanbul.*

Arıkan S (2004) *Girişimcilik Temel Kavramlar ve Bazı Güncel Konular* (Siyasal Kitapevi, Ankara).

Arıkan Y (2008) Yeni dönemde denetim mesleğine hazır mıyız? *Mali Çözüm* (90): 7-14.

Ataman B, Cavlak H (2017).Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye muhasebe ve Türkiye finansal raporlama standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 2(3): 153-168.

Ataseven B (2005) Nitel bilimsel araştırmalarda veri kalitesinin önemi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi* 33(2):543-564.

Ateş Ö (2003) Aile İŞletmelerinde Değişim ve Süreklilik Anlayışı. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İŞletme Anabilim Dalı,

Ankara.

Ateş Ö (2005) *Aile Şirketleri: Değişim ve Süreklilik* (Ankara Sanayi Odası, Ankara).

Atılğan T (2006) Tekstil sektöründe aile işletmelerinden kurumsallaşmaya doğru giden süreç. *Türkiye VI. Pamuk, Tekstil ve Konfeksiyon Sempozyumu Bildiri Kitabı*, 100-114.

Aydın E (2010) Aile işletmelerinin sürdürülebilirliğinde sonraki kuşakların duygusal sahiplik algılamalarının rolü: Türkiye'deki kıdemli işletmeler bağlamında araştırılması. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Çanakkale.

Aydın E (2013) “Küçük ve Orta Boy İşletmeler (KOBİ) ve Aile İşletmeleri”, *Girişimcilik*, N. Yelkikalan (Ed.), İstanbul: Beta Basım Yayım, ss. 213-250.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete, Sayı 28509, s.1, 26.12.2012.

Başkurt G, Altındağ E (2017) The impact of institutionalization of family business on strategic human resources management and company performance. *Business Management Dynamics* 7(3): 10-25.

Başpınar A (2005) Türkiye’de ve Dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi* 148: 35-62.

Bayer E (2005) İşletmelerde kurumsallaşmanın sorunsal hale gelmesi ve kurumsallaşamama nedenlerinin belirlenmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 7(3): 125-142.

Bezirci M, Karasioğlu F (2011) Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 11(21): 571-592.

Biçer AA (2012) Uluslararası denetim standartlarına göre Türkiye’de Kobi denetimi ve karşılaşılabilecek zorluklar üzerine bir araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bork D (1995) Family Business, Risky Business: How To Make It Work. (Aspen: Bork Institute Pres ).

Bozkurt P (2013) Denetim kavrami ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetişim* (12): 56-62.

Carey P, Simnett R, Tanewski G (2000) Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (19): 1-17.

Cromie S, Adams J, Dunn B, Reid R (1999) Family firms in Scotland and Northern Ireland: An emprical investigation. *Journal of Small Business and Enterprise Development* 6(3): 253-266.

Cunha V, Rodrigues LL (2018) Determinants of structure of corporate governance disclosure in Portugal. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios Review of Business Management* 20(3): 338-360.

Çalışkan A (2006) Sekizinci Yönerge çerçevesinde Avrupa Birliği’nde bağımsız denetim. *Sayıştay Dergisi* (63): 51-58.

Çarıkçioğlu P (2004) Aile işletmelerinde karşılaşılan temel muhasebe sorunları. *1. Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 79-88.

Çemberci M (2013) Kurumsal yönetim ilkelerinin Türk aile işletmelerinin yönetim ilkelerine adaptasyonunun değerlendirilmesi. *Akademik Bakış Dergisi* (34): 1-15.

Çömlekçi F (1986) *Muhasebe Denetimi* (Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir).

Dinç A, Atabay E (2016) Güvence denetim standartları ve güvence denetim süreci.



*Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 5(21): 1527-1541.

Dinç Y (2001) Uluslararası denetim standartlarının Türkiye uygulamaları açısından incelenmesi ve değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Ankara.

Donelley R (1996) *The Family Business* (Family Business Sourcebook, Georgia).

Dökümbilek F (2010) Aile şirketlerinde nepotizm ve bir araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Dönmez A, Berberoğlu PB, Ersoy A (2005) Ülkemiz bağımsız denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları, AB sekizinci yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi* 5(9): 52-78.

Duman Ö (2001) Muhasebe Denetimi ve Raporlama (Tesmer Yayınları, Ankara).

Duman Ö (2008) *Muhasebe Denetimi ve Raporlama* (Siyasal Kitabevi, Ankara).

Eichar S (2009) Sarbanes-Oxley Act of 2002 will it be effective in preventing another Enron Scandal? *Liberty University Senior Honors Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the requirements for graduation in the Honors Program*: 1-31.

Erdoğan M (2002) Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi* 3 (1): 51-63.

Erdoğan N (2010) “Bilginin Doğruluğu, Güvenirliği ve Bağımsız Denetim”, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, F. Çömlekçi (Ed), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, ss.1-14.

Ertaş A (2018) Bağımsız denetim kapsamında Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim üzerine etkileri. Yayınlanmamış Doktora Tezi,

Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.

Ertikin K (2017) Bağımsız denetimde bir dönüm noktası: Enron olayı ve Sarbanes Oxley Yasası. *Mali Çözüm Dergisi* (141): 101-119.

Fındıkçı İ (2005) *Aile Şirketleri* (Alfa Yayınları, İstanbul).

Fındıkçı İ (2007) *Aile Şirketleri* (Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul).

Fırat A, Şahin M (2017) Türkiye’de bağımsız denetimin gözetimi ve denetim faaliyetlerinin gelişimi ve tarihçesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*: 1-10.

Gersick KE, Davis JA, McCollom H, Lansberg I (1997) Generation to generation: Life cycles of family business. *Harvard Business School Press* 6(8): 136-137.

Gökalp F (2005) Genel hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki şirketlere etkisi. *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi* 5(14): 107–115.

Güçlü F (2008) *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler* (Detay Yayıncılık, Ankara).

Gülen D (2005) Aile şirketlerinin kurumsallaşması ve bu süreçte yaşanan sorunlar Kahramanmaraş örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.

Güner F (2006) Aile işletmelerinde iç denetim, iç denetimin faydaları ve etkin bir iç denetim sistemi oluşturmanın yolları. *2.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 420-426.

Güney S (2008) *Girişimcilik Temel Kavramlar ve Bazı Güncel Konular* (Siyasal Kitapevi, Ankara).

Güngör Ak B (2006) Aile işletmelerinde yaşanan çatışmalar, çözüm önerileri ve Aydın İl’inde faaliyet gösteren bir aile işletmesine ait değerlendirmeler. *2.Aile*

*İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı.* İstanbul, Nisan 145-154.

Günver B (2004) Aile işletmelerinin geleceği. *1.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı.* İstanbul, Nisan 169-177.

Günver B (2012) Aile şirketlerinin Avantaj ve Dezavantajları. *5.Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı.* İstanbul, Nisan

Güvemli O, Özbirecikli M (2011). Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminin gelişim süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (1): 146-180.

Güven Ş (2011) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde anonim şirketler hukukunda özel denetim. *Cankaya University Journal of Law* 8(2): 133-175.

Habbershon TG, Williams M, Macmillan IC (2003) A unified systems perspective of family firm performance. *Journal of Business Venturing* 18(4): 451-465.

Haftacı V (2014) *Bağımsız Denetim* (Umuttepe Yayınları, Kocaeli).

<https://smallbusiness.chron.com/>. ( 14 Haziran 2019).

<https://www.epdk.org.tr> (21 Mart 2019).

Kanat B (2018) Bilişim sektöründe yer alan aile işletmelerinde çalışanların dönüşümcü liderlik çerçevesinde niteliklerinin belirlenmesine yönelik bir uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İzmir.

Kandemir T, Akbulut H (2013) Bağımsız denetimin etkinliğinde denetimden sorumlu komitenin rolü: Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* 9(20): 37-55.

Karahan A, Yılmaz H (2014) Nepotizm ve örgütsel bağlılık arasındaki ilişkinin

incelenmesi ve bir uygulama. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 14(27): 123-148.

Karakaş M (2008) Devletin düzenleyici rolü ve Türkiye’de bağımsız idari otoriteler. *Maliye Dergisi* (154): 99-120.

Karataş M, Bölükbaş T (2015) Son düzenlemeler ve gelişmeler ışığında ülkemizde finansal raporlama uygulamaları ve şirketlerin denetimi. *Mali zm Dergisi* 25(128): 32-63.

Kardeş Selimoğlu S (2007) Halka açık sigorta şirketlerinde bağımsız denetim olgusu ve Türkiye’deki yasal olgusu ve Türkiye ‘deki yasal düzenlemeler. *Mali zm SMMMO Yayın Organı* (79): 31-44.

Kardeş Selimoğlu S, zbek CY (2018) *İ Denetim Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu* (Atlas Akademik Basım Yayım, Ankara).

Kardeş Selimoğlu S, zbirecikli M, Uzay ř, Kurt G, Alagöz A, Yanık S (2011) *Muhasebe Denetimi* (Gazi Kitabevi, Ankara).

Kardeş Selimoğlu S, zbirecikli M, Uzay ř, Uyar Süleyman (2015) *Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış* (Tr mob Yayınları, Ankara).

Karpuzoğlu E (2001) Aile işletmelerine stratejik planlama ve aile şirketlerine özgü planlar. *Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi neri Dergisi* 4(15): 115-124.

Karpuzoğlu E (2004) Aile şirketlerinin sürekliliğinde kurumsallaşma. *1.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 42-53.

Karpuzoğlu E (2004) *Büyüyen ve Gelişen Aile şirketlerinde Kurumsallaşma* (Hayat Yayıncılık, İstanbul).

Kaval H (2005) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama rneklere İle Muhasebe Denetimi* (Gazi Kitabevi, Ankara).

Kaya A (2017) *Bilişim ve İletişim Çağında Girişimcilik ve Kobi Yönetimi* (Eğitim Yayınevi, Konya).

Kaya E (2004) “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, F. Çömlekçi (Ed), *Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları*, ss.15-34.

Kaya HP (2014) Türkiye’de faaliyet raporu denetimi: İlgili tarafların görüşleri çerçevesinde tespitler, değerlendirmeler ve öneriler. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Kayseri

Keleş HN, Özkan TK, Bezirci M (2011) A study on the effects of nepotism, favoritism and cronyism on organizational trust in the auditing process in family businesses in Turkey. *International Business & Economics Research Journal* 10(9): 9-16.

Kendirli S, Akalan İ (2006) AB'ye giriş sürecinde aile işletmeleri, aile işletmelerinde iç denetim ve bağımsız denetimin Kobi performansına etkileri Çorum Kobi'lerine yönelik bir araştırma etkileri. *2.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 590-600.

Kepekçi C (1998) *Bağımsız Denetim* (Siyasal Kitabevi, 1998).

Kesimli İG, Çalıyurt KT (2018) Kamu gözetimi denetimleri ve yaptırımları: Türkiye-ABD karşılaştırması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* (Özel Sayı): 636-660.

Kesken J, KelGökmen D, Çapraz B, Ayyıldız NA (2006) Primum Non Nosere, Aile İşletmelerinde Yönetim Danışmanlığı *2.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 338-363.

KGK (2018) Karşılaştırma tablosu. [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) (22 Mart 2019).

Kırım A (2001) *Aile Şirketlerinin Yönetimi* (Sistem Yayıncılık, İstanbul).

Kobal KS, Yıldırım OA (2014) Aile işletmelerinde kurumsallaşma sürecinde ikinci kuşağın yaşadığı sorunlar üzerine bir araştırma. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi* 12(46): 97-120.

Kocabaş F, Baytekin EP (2004) Aile şirketlerinde nepotizm ve iç müşteri üzerindeki etkileri *1.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 424-430.

Kota HB, Singh, R (2016) Comparative analysis of family businesses with nonfamily businesses: Empirical evidence from India. *Serbian Journal of Management* 11(1): 29-41.

Kumar P, Zattoni A (2016) Family business, corporate governance, and firm performance. *Corporate Governance: An International Review* 24(6): 550-551.

Litz RA (1995) The family business: Toward definitional clarity. *Family Business Review* 8(2): 71-81.

Memiş MÜ, Güner MF (2011) Avrupa birliği uyum sürecinde muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemeler. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 20(2): 149-164.

Menteş A (2009) *Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi* (Derin Yayınları, İstanbul).

Milligan J (2006) How Sarbanes-Oxley has changed the external audit process. *Community Banker* 15(6): 36-40.

Morris M.H, Williams RW, Nel D (1996) Factors influencing family business succession, *International of journal entrepreneurial behaviour & research* 2(3): 68-81.

Morris MH, Williams RO, Allen JA, Avila RA (1997) Correlates of success in family business transitions. *Journal of business venturing* 12(5): 385-401.

Özbilgin İG (2003) Bilgi teknolojileri denetimi ve uluslararası standartlar. *Sayıştay Dergisi* (49): 123-128.

Özbirecikli M, Karaömer Y (2016) Faaliyet denetiminin aile şirketlerinin kurumsallaşmasındaki rolü: Bir şirket uygulaması. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi* 6(11): 33-46.

Özgener Ş (2003) Büyüme sürecindeki Kobi'lerin yönetim ve organizasyon sorunları: Nevşehir un sanayii örneği. *Erciyes Üniv İİBF Dergisi* 20(1): 137-161.

Öztürk AT (2004) Türkiye'de yoksulluğun azaltılmasına yönelik bir model: Aile işletmeleri ve alternatif iş yerlerinden beklentiler. *1. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul, Nisan 453-460.

Papatya G, Hamşioğlu AB (2004) Rekabetin yeni gerçekliğinde türk aile işletmelerinin yeniden yapılanma sorunları ve Kars merkez aile işletmelerinde uygulama. *1. Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 264-274.

Pazarcık O (2004) Aile işletmelerinin tanımı, kurumsallaşması ve yönetişimi. *1. Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 33-41.

Pekiner K (1980) *İşletme Denetimi* (İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul).

Pirgaip B (2004) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu. *SPK Yeterlilik Etüdü*, Mayıs 2004, Ankara.

Polat E (2018) Aile şirketlerinde kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemi: TRC3 bölgesi uygulaması. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Malatya.

Poposko K, Gıgov IS (2018) Family business: traditional and innovative sources of financing. *Economic Development* 1(2): 231-244.

Poutziours P, Wang Y, Chan S (2002) Chinese entrepreneurship: The development of small family firms in China. *Journal of Small Family Business and Enterprise Development* 9(4): 400-455.

Reid R, Dunn B, Cromie S, Adams J (1999) Family orientation in family firms: A model and some empirical evidence. *Journal of Small Business and Enterprise Development* 6(1): 55-67.

Sağlam N, Azgın N (2016) Türk Ticaret Kanunu ve son yasal düzenlemelerin finansal raporlama ve denetime etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 5(21): 1515-1526.

Sanal M, Efeoglu İE (2013) A research on relationship of institutionalization and institutional entrepreneurship. *International Review of Management and Marketing* 3(2): 58-62.

Saruhan ŞC, Özdemirci A (2005) *Bilim, Felsefe ve Metodoloji* (Alkım Yayınevi, İstanbul ).

Sebilcioğlu F, Koçer B, Erkan A, Sönmezer T, Karacar G, Zaman T ve Erdoğan E (2010) *'Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında' Aile Şirketleri Yönetim Rehberi* (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları, İstanbul).

Sermaye Piyasası Kurulu (2008) Faaliyet Raporu 2008. *Sermaye Piyasası Kurulu*.

Siebels JF, zu Knyphausen-Aufseß D (2012) A review of theory in family business research: The implications for corporate governance. *International Journal of Management Reviews* 14(3): 280-304.

SMMM (2006) *SMMM Yeterlilik Muhasebe Denetimi* (Deha Yayınları, İstanbul).



Soh DS, Martinov-Bennie N (2011) The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7): 605-622.

Sönmez A, Toksoy A (2011) Kurumsal yönetim ilkelerinin Türkiye'deki aile işletmelerine uygulanabilirliği. *Maliye Finans Yazıları* 25(92): 51-90.

Stewart CC, Danes SM (2001) Inclusion and control in resort family businesses. A Developmental Approach to Conflict. *Journal of Family and Economic Issues* 22( 3): 293-320.

Şimşek MŞ, Akgemci T, Çelik A, Öğüt A (2006) Aile işletmelerinde güç odakları araştırması. *2.Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 434-446.

Tagiuri R, Davis JA (1992) On the goals of successful family companies. *Family Business Review* 5(1): 43-62.

Tanç A, Özhan A (2015) KOBİ'lerde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve Kayseri'deki İmalat sanayi işletmeleri üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 1(4): 128-146.

Tanta G, Uçkun G, Latif H (2004) Küçük ve orta büyüklükteki aile işletmelerinde yönetim sorunları (Sakarya İli Örneği). *1.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 582-584.

TMSK (2005) Finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçeve. T.C. Resmi Gazete, 25702, 16 Ocak 2005.

Tonus HZ (2004) Yöneticilerin aile işletmelerinin sorunlarına bakışı: Eskişehir sanayi odasına bağlı aile işletmelerinde bir araştırma. *1. Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı*. İstanbul, Nisan 223-232.

Toygaz Ş (2004) Türkiye'de ve Dünyada iç denetim aile şirketlerinde etkileri. *2.Aile*

*İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı. İstanbul, Nisan 635-637.*

Trotman AJ, Trotman KT (2010) The intersection of family business and audit research: Potential opportunities. *Family Business Review* 23(3): 216-229.

Tsai FS, Lin CH, Lin JL, Lun IP, Nugroho A (2018) Generational diversity, overconfidence and decision-making in family business: A knowledge heterogeneity perspective. *Asia Pacific Management Review* 23(1): 53-59.

Tuan K (2015) Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması: sistemin artıları-eksileri üzerine tartışmalar. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi* 3(6): 291-309.

Türnüklü A (2000) Eğitimbilim araştırmalarında etkin olarak kullanılabilir nitel bir araştırma tekniği: *Görüşme. Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi* 6(4): 543-559.

Uçkun CG, Yüksel A (2007) Aile şirketlerinin performansının artırılmasında bir strateji: Dış kaynaklardan yararlanma (Outsourcing). *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 2007(3): 25-39.

Ulukan C (2004) Aile işletmeleri kurumsal yönetim için ne kadar hazır? Eskişehir'de faaliyet gösteren aile işletmeleri üzerine bir araştırma. *1.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı. İstanbul, Nisan 212-222.*

Usta A (2012) Sorunsaldan sonuçlara bilimsel araştırma süreci: Bir araştırma raporu örneği. ODTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi* 3(5): 135-161.

Uyar S (2016) Güvence denetimi standartları ve ileriye yönelik finansal bilginin incelenmesi. (geleceğin denetimi ). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 5(21): 1543-1554.

Uzay Ş, Tanç A, Erciyes M (2009) Türkiye'de muhasebe denetimi: Geçmişten geleceğe-1. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis* (95): 125-140.

Uzun H, Szewczyk SH, Varma R (2004) Board composition and corporate fraud. *Financial Analysts Journal* 60(3): 33-43.

Westhead P (2003) Company performance and objectives reported by first and multi generation family companies: A research note. *Journal of Small Business and Enterprise Development*. 10(1): 93-105.

[www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr). (15 Haziran 2019).

[www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8027/Tablo-2-Yetkilendirilen-Denetçiler](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8027/Tablo-2-Yetkilendirilen-Denetçiler). (16 Haziran 2019).

Yalçın A, Günel R (2004) Aile işletmelerinde yönetimin bir sonraki kuşağa devrinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. *1.Aile İşletmeleri Kongresi, Kongre Kitabı. İstanbul, Nisan* 72-78.

Yazıcıoğlu İ, Koç H (2009) Aile işletmelerinin kurumsallaşma düzeylerinin belirlenmesine yönelik karşılaştırmalı bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (21): 497-507.

Yılandıcı M (2015) *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi* (Detay Yayıncılık, Ankara).

Yıldırım A, Şimşek H (2005) *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (Seçkin Yayıncılık, Ankara).

Yıldız A (2006) Aile işletmelerinde sürekliliğin ölçülmesi ve devrin değerlendirilmesi Konya'daki aile işletmeleri üzerine yapılan bir araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Endüstri Mühendisliği Anabilim Dalı, Konya.

Yılmaz E (2003) Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri. *Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü*, Nisan 2003, İstanbul.

Yılmaz H (2016) Bağımsız denetimin şirketlere fayda ve avantajları. [www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hikmetyilmaz/002/](http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hikmetyilmaz/002/) (21 Mart 2019).

Yörük N (2006) Aile şirketlerinde kurumsallaşma ve halka açılmanın finansal performans üzerine etkisi: halka açık bir aile şirketi üzerinde vaka çalışması. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 6(12): 180-202.

Yükçü S, Koçakoğlu Ö (2016) Halka açık şirketler muhasebe denetim kurulu (Public company accounting oversight board – pcaob) denetim kalitesi göstergeleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 18 (Özel Sayı-1): 265-293.

## EKLER

### GÖRÜŞME FORMU

Sayın Katılımcı,

Bu görüşme formu, “**Aile Şirketlerinde Bağımsız Denetim Algısını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma**” başlıklı yüksek lisans tezine veri toplamayı amaçlamaktadır. Yaptığım tüm görüşmelerde verilen bilgiler sadece bu araştırmada kullanılacaktır. Bilimsel nitelikteki araştırmanın amacına ulaşması özenle vereceğiniz cevaplarla sağlanacaktır. Araştırmaya yapacağınız katkılardan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

**Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

Tez Danışmanı

Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi

e-posta: [ahmettanc@gmail.com](mailto:ahmettanc@gmail.com)

**Sevda YILMAZ**

Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

e-posta: [sevdayilmaz5031@gmail.com](mailto:sevdayilmaz5031@gmail.com)

### AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM ARAŞTIRMASI GÖRÜŞME SORULARI

**SORU 1. Bağımsız denetimin aile şirketlerine ne tür katkı sağladığını/sağlayacağını düşünüyorsunuz?**

**SORU 2.** Muhasebe sürecindeki yanlışlıklar şirket sahiplerinin en iyi ve en doğru kararı vermelerini engelleyebilir. Bağımsız denetim finansal işlemlerin kaydının muhasebe standartlarına uygun olmasını sağlamak ve sistemdeki yanlışlıkları tespit etmek için tasarlanmıştır. Bu durum şirket sahiplerinin, finansal raporlamaya ilişkin birçok kural ve düzenlemeye uyum sağlaması konusunda destek sağlar (Yılmaz,

2016). Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmek için şirketler belli bir maliyete katlanırlar. Denetlenecek şirketin iç kontrol sisteminin yapısı, risk, denetim plan ve program doğrultusunda denetim işinde görev alacak kişi sayısı ve zaman denetim maliyetini etkilemektedir. **Aile şirketlerinde bağımsız denetim faaliyetlerini fayda-maliyet analizi açısından nasıl değerlendirirsiniz?**

**SORU 3.** Bağımsız denetim aile üyeleri tarafından yönetilen şirketlerde çıkar çatışması ve şirkete zarar verecek bireysel tavırları engellemede etkin rol oynamaktadır (Yılmaz, 2016). Ayrıca bağımsız denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmaktadır (Kardeş Selimoğlu, v.d, 2015: 11). Aile içindeki rekabet şirkette gruplara bölünmelere neden olabilmekte ve bu durum aile şirketlerinin en önemli üstünlüklerinden biri olan şirket içi uyumun ortadan kalkmasına neden olmaktadır. (Papatya, Hamşioğlu, 2004). **Sizce bağımsız denetim aile şirketlerinde çıkar çatışmaları ve şirkete zarar verecek davranışların ortadan kaldırılmasında etkin bir araç olarak kullanılabilir mi?**

**SORU4.** Bağımsız denetim 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bütün sermaye şirketleri için zorunlu hale getirilmiştir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden önce çıkarılan 6335 sayılı Kanun ile tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması zorunluluğundan vazgeçilmiş olup bunun yerine bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. (Kaya, 2014: 177). **Sermaye şirketi olup olmamasına bakılmaksızın tüm şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilememesinin nedenlerini nasıl değerlendirirsiniz? Aile şirketleri açısından bunu nasıl değerlendirirsiniz?**

**SORU 5.** Muhase bilgi sistemi üretilen bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olması amacıyla tasarlanmasına rağmen bu bilgilerin güvenilirliği konusunda bazı endişeler ön plana çıkmaktadır. Şirket yönetimleri veya sahiplerinin kendi çıkarlarını korumak adına muhasebe bilgilerinde bazı manipülasyonlar yapabilmektedirler. Muhasebe bilgilerini kullanan taraflar arasındaki muhasebe bilgileriyle ilgili ortaya çıkan bu sorunu ortadan kaldırmanın yolu ise bağımsız denetimden geçmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile zorunlu bağımsız denetim, bir başlangıç mahiyetinde,

halka açık olmayan işletmelerin bir kısmını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu uygulamaların temelinde ilgili taraflara tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sunmak olsa da şirketlerin bu değişimi fırsat bilerek kurumsal yönetimin, iç kontrolün, risk yönetiminin geliştirilmesine yapacağı katkıları görmeleri lehlerine olacaktır. Bu değişim, özellikle aile şirketlerindeki profesyonel yönetime geçişte yaşanan bazı sorunların kolaylıkla atlatılması noktasında bir fırsat olarak değerlendirilebilir (Acar, Aktürk ve Coşkun, 2012: 115-116). **Sizce bağımsız denetim aile şirketlerinde yönetim probleminin çözülmesinde ve kurumsal yönetim anlayışının sağlanmasında bir fırsat olarak değerlendirilebilir mi? Bağımsız denetimi, kurumsal yönetimin ilkelerinden şeffaflık, eşitlik, sorumluluk, adillik ilkelerinin sağlanması açısından nasıl değerlendirirsiniz?**

**SORU 6.** Teknolojik gelişmeler ve özellikle internetin sağladığı olanaklar şirketler açısından yeni fırsatlar yaratmaktadır. Bu gelişmeler olurken hukuki yapının da bu süreçleri desteklemesi ve gelişmelerin önünü açması beklenmektedir. Bu bağlamda hazırlanan ve kabul edilen 6102 sayılı TTK, Türk Ticari hayatına birçok yenilik getirmekte, çağın gereği olan birçok gelişme için hukuki bir altyapı oluşturmaktadır ve 6102 sayılı TTK'da çeşitli değişikliklere gidilmiştir. Değişikliğe gidilen konulardan birisi de bağımsız denetimdir. Bu gelişme geniş manada, dünya piyasaları ile entegrasyon, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi, kamuoyunun tarafsız, doğru ve güvenilir bilgilerle aydınlatılması, tüm tarafların haklarının korunması ve dolayısıyla ülkenin ekonomik kalkınması açısından oldukça önemlidir (Acar, Aktürk ve Coşkun, 2012: 123). **Sizce bağımsız denetim aile şirketlerinde ülkenin ekonomik kalkınması açısından ne tür katkı ya da katkılar sağlamaktadır?**

**SORU 7.** Bağımsız denetim, denetlenen şirketin muhasebe kayıtlarındaki maddi hata ve hileleri ortaya çıkarır ve bu durum gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilmesine yardımcı olur (Duman, 2008: 40). Ayrıca bağımsız denetim yönetime finansal tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olmaktadır (Kardeş Selimoğlu, v.d, 2015: 11). Aile şirketlerinin hazırlamış olduğu finansal tabloların muhasebenin genel kabul görmüş kavramlarına, bilanço ve gelir tablosu ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmasında bazı sorunlar yaşamaktadır. Bu durum aile şirketlerinin sürekliliğini tehlikeye

düşürmektedir (Deloitte, 2016). **Bağımsız denetim aile şirketlerinde sürekliliğin sağlanmasının da etkin bir araç olarak kullanılabilir mi?**

**SORU 8. Bakanlar Kurulu'nun bağımsız denetimin kapsamını kademeli olarak genişletmesine aile şirketlerinin bakış açısı nedir? Bağımsız denetime tabi aile şirketleri özellikle KOBİ niteliğindeki aile şirketleri ve denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetçiler bu iş yüküne alt yapı olarak hazır mıdır? Bu denetim faaliyeti etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilir mi?**

**SORU 9. Finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS)'ye göre düzenlenmesi ve bağımsız denetim çerçevesinden geçmesi işletmelerin tablolarının daha güvenilir, karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak ve şirketin kredibilitelerini artıracak ve şirketleri bu söz konusu alanlarda başarıya taşıyacaktır (Deloitte, 2016). Bağımsız denetimin söz konusu bu başarısını nasıl değerlendirirsiniz?**



## ÖZ GEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

**Adı-Soyadı:** Sevda YILMAZ

**Uyruğu:** Türkiye (T.C)

**Doğum Yeri ve Yılı:** HATAY / 02.05.1993

**Tel:** +90 535 572 16 25

**E-posta:** [Sevdayilmaz5031@gmail.com](mailto:Sevdayilmaz5031@gmail.com)

### EĞİTİM BİLGİLERİ

2017: Yüksek Lisans: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi; Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme (Devam ediyor)

2012-2017: Lisans: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi; İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme

2012-2013: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Zorunlu İngilizce Hazırlık Sınıfı

### YABANCI DİL

İngilizce