



## Aile Şirketlerinde Denetim ve Aile Anayasasına Duyulan İhtiyaç Üzerine Bir İnceleme\*

Doç. Dr. Jale SAĞLAR

Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,  
[jsaglar@cu.edu.tr](mailto:jsaglar@cu.edu.tr), [www.orcid.org/0000-0001-7152-9807](http://www.orcid.org/0000-0001-7152-9807)

Bora TANRISINATAPAN

Baş Denetçi ve Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dr. Öğrencisi  
[boratanrisinatapan@yahoo.com](mailto:boratanrisinatapan@yahoo.com), [www.orcid.org/0000-0002-8218-1073](http://www.orcid.org/0000-0002-8218-1073)

### Özet

Yönetim fonksiyonlarının bir ailede ya da bir grupta toplandığı şirketlere aile şirketi denilir. Aile şirketleri genel itibari ile KOBİ olarak faaliyete başlamakta, zamanla büyük şirket statüsüne gelmekte, hatta halka açılarak şirketler topluluğunun bir parçası da olabilmektedir. Ancak, yönetim kademesinde aile üyelerinin yer alması, aile içi olumsuzlukların yönetim sürecine olumsuz yansımaları aile anayasası ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ayrıca işletmelerde iç denetim eksikliğinin gelen verilerin zamanında ve doğru olarak gelmesini, hatta doğru şekilde işlenmesini de olumsuz etkilediği bilinmektedir. Bu çalışmada temel amaç, aile işletmelerinde aile anayasasına duyulan ihtiyacı belirlemek ve iç denetim faaliyetlerinin aile işletmeleri üzerindeki etkisini ortaya koymaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Aile İşletmeleri, Aile Şirketleri, Aile Anayasası, İç Denetim.

**Makale Gönderme Tarihi:** 16.12.2022

**Makale Kabul Tarihi:** 15. 08. 2023

### Önerilen Atf:

Sağlar, J., Tanrısınatapan, B. (2023). Aile Şirketlerinde Denetim ve Aile Anayasasına Duyulan İhtiyaç Üzerine Bir İnceleme, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 222-238.

\*Bu çalışma Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırlanan Yüksek Lisans tezi temel alınarak hazırlanmıştır.

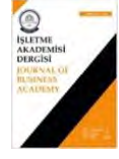


## Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 222-238

DOI:10.26677/TR1010.2023.1279

Dergi web sayfası: [www.isakder.org](http://www.isakder.org)



### A Review on the Need for Internal Audit and Family Constitution in Family Companies

**Doç. Dr. Jale SAğLAR**

Çukurova University, Economics and Administrative Sciences,  
[jsaglar@cu.edu.tr](mailto:jsaglar@cu.edu.tr), [www.orcid.org/0000-0001-7152-9807](http://www.orcid.org/0000-0001-7152-9807)

**Bora TANRISINATAPAN**

Çukurova University, Institute of Social Sciences, Sosyal Bilimler Enstitüsü  
[boratanrisinatapan@yahoo.com](mailto:boratanrisinatapan@yahoo.com), [www.orcid.org/0000-0002-8218-1073](http://www.orcid.org/0000-0002-8218-1073)

#### **Abstract**

Companies in which management functions are consolidated in a family or a group are called the family business. Family businesses often start to operate as SMEs, become larger companies over time, an deven go public to become a part of the group of companies. However, the family members presence in the steering community and the harmful effects of family conflicts on the management process disclose the need for a family constitution. Furthermore, it is known that the lack of internal audits of businesses harms the timely and correct receipt of the data and even the correct processing. This study aims to determine the need for a family constitution in family businesses and to disclose the impact of internal audit activities on family businesses.

**Keywords:** Family Companies, Family Businesses, Family Constitution, Internal Audit

**Received:** 16. 12. 2022

**Accepted:** 15.08.2023

---

#### **Suggested Citation:**

Sağlar, J., Tanrısinatapan, B. (2023). A Review on the Need for Internal Audit and Family Constitution in Family Companies, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 222-238.

## 1. GİRİŞ

Bir işletmenin kuruluş sürecinde, yönetim kademelerinde ve işlem süreçlerinde aile üyelerinin yer alması o işletmenin “Aile İşletmesi” ya da “Aile Şirketi” olarak adlandırılmasına neden olmaktadır. Literatürde çokça tartışılan aile işletmeleri bazı kaynaklarda özel bir işletme türü olarak tanımlanmakta ve açıklanmaktadır (Duh ve diğerleri; 2010:473). Literatürde yer alan çok çeşitli ve farklı tanımlamalar aile işletmelerinin kuruluş, kültürel özellikler, faaliyetlerini yürüttüğü sektör ve işletmeyi kuran girişimci açısından çeşitlilik göstermektedir (Demircioğlu, 2020:3; Öz Aktepe, 2021:87). Aile işletmelerinin bütün özelliklerini bir arada tutan geniş bir tanımlama ile ailenin mirasının parçalanmasını engellemek amacıyla (Arıkan, 2004:298), girişimci bir veya daha fazla aile üyesi tarafından (Öz Aktepe, 2021:87) kurulan, aile üyelerinin yönetimin en üst yönetim kademelerinde görev aldığı (Demircioğlu, 2020:4), yöneticinin aynı zamanda ailenin maddi ihtiyaçlarını karşılamakta olduğu, alınan kararlarda aile bireylerinin önemli ölçüde etkisinin olduğu ve aileden minimumda ikinci neslin de istihdam edildiği (Arıkan, 2004:298) şirketlerdir. Aile içi değerlerin şirkete yansımaları, örgüt kültürünün oluşması ve süreklilik vurgusu, şirketin aile mirası olarak görünmesi ve aile üyeleri tarafından sahiplenilmesi, şirkete ait özel bilgilerin aile içinde kalması ve bu nedenle oluşan rekabet avantajı, şirket yönetiminin kuşaklar arası haleflik niteliği ile aktarılması, etkili liderlik, devamlılık ve uzun dönemde var olmaya odaklılık, aile şirketleri için avantaj olarak görünmektedir (Demircioğlu, 2020:4; Kardeş Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan, 2018:39). Bu avantajların yanında bazı dezavantajların olması da beklenen bir durumdur. Aile üyeleri ile işletme arasında ortaya çıkan çıkar çatışmalarının mevcut işletme değerlerini zedelemesi veya bu değerlerin oluşumuna imkan vermemesi, yönetim kademelerine yapılan atamalarda tecrübeden ziyade aile üyeleri arasında adaletsizce atamalar yapılması, aile üyelerinin değişime karşı direnmesi, aile içi çatışmaların ortaya çıkmasının kuşak çatışmalarının başarı ve sürdürülebilirliğin önüne geçmesi ve kurumsallaşma sürecini sekteye uğratması, kültürün olumsuz yansımaları aile işletmelerinin dezavantajları olarak sıralanmaktadır (Demircioğlu, 2020:4; Kardeş Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan, 2018:39).

Aile şirketi denilince genelde akla çoğunluk hisselerin aynı grupta ya da ailede toplandığı anonim ya da limited şirketler gelir. Aslında aile işletmesi kavramındaki temel ayırım noktası işletmenin çoğunluk hissesinin bir aileye ait olup olmadığı değil yönetim faaliyetlerinin yürütülme biçimi ile bu konudaki yetkilerin aile bireyleri ya da belirli bir grup arasında toplanıp toplanmadığıdır. Diğer bir ifade ile bir şirkette hisse yapısı ne olursa olsun, yönetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde eğer bir aile yahut da bir grubun ağırlığı söz konusu ise, böyle işletmeler aile şirkettir (İlter, 2001: 10). Burada özellikle vurgulanması gereken konu aile şirketlerinin yönetiminde aynı aileden üyelerin de olabileceği gibi aynı aileden olmasa da belirli bir gurubun şirketi yönetiyor olması da o şirketin aile şirketi olarak tanımlanmasını sağlayacaktır. Aile şirketleri genel itibariyle Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme(KOBİ) kapsamındaki işletmelerden oluşmaktadır. Türkiye’de faaliyette bulunan KOBİ olarak değerlendirilen işletmelerin %95’i aile şirkettir (Aydın ve Eroğlu; 2011: 15). Aile şirketlerinde ortaklık yapılarını görebilmek için kuruluş şekillerine bakmak gerekir. Kuruluş şekilleri bakımından aile şirketleri dört bölümde incelenebilir (Turğay, 2013:9);

- Aile büyüğü çoğunluk hisseyi kendisinde tutar ve yasalar nedeniyle çekirdek aile üyelerine hisseleri dağıtır.
- İki kardeş bir araya gelir ve ağırlıklı hisseleri alırlar. Geri kalan hisseleri yasal zorunluluk nedeniyle yine çekirdek aile üyeleri ile paylaşırlar.
- Aile üyeleri çoğunluk hisseleri elinde tutar, işi bilen ya da başka sebeplerden dolayı o işte olması gereken stratejik ortak olarak ve yine yasal zorunluluk nedeniyle sayıyı tutturmak için çekirdek aile üyelerine hisseler verirler
- İki farklı aile şirketi stratejik bir ortaklık nedeniyle bir araya gelirler ve yeni bir şirket

kurallar

Aile işletmelerinin yapısal özellikleri şu şekilde sıralanmaktadır (Bilgin, 2007: 20-22; Karpuzoğlu, 2001: 12; Alayoğlu, 2003; 17-29; Yolaç ve Doğan, 2011: 85):

- şirkette çalışanlar genellikle aile üyeleridir ve kişilerin aile içi statüleri şirketteki statülerini belirler, aile üyelerinin çalışma saatleri esnekler
- aile kültürü şirket kültürünü oluşturur ve ailenin beklentileri şirketin de temel beklentisidir, hatta kurucu ortak işletmeyi aileyi yönettiği gibi yönetmektedir.
- işletmenin bütçe beklentileri ailenin beklentilerine göre oluşturulur,
- genellikle üst düzey yöneticiler aile üyelerinden oluşur, hata yapıldığında her hangi bir yaptırım uygulanmaz
- kurucu aile üyesi işletme ile duygusal bir bağ kurmakta ve zaman zaman mantıklı karar verememektedir.
- işletme sahibi üst düzey pozisyonlara sevdiği ve güvendiği aile üyelerini getirmektedir,
- önemli olaylar aile üyeleri ile hemen paylaşılmakta, aile üyeleri dışındaki yetkililerle daha geç paylaşılmaktadır,
- yönetim gücünün ailenin dışına çıkmaması için halka arz ya da aile dışından bir ortağa çekimser bir duruş sergilemektedirler,
- işletmenin hayatına devam edebilmesi için ikinci ve üçüncü neslin gelecekteki yöneticiler olacağı varsayılır ve buna göre eğitim alırlar.
- İşletme içi terfilerde yaş ve cinsiyet önemli bir etkidir.

Yukarıda sıralanan unsurlar aile şirketlerindeki yapılandırmaya ışık tutmaktadır. Aile şirketlerinde hâkimiyet aile üyelerine ait olduğundan kurumsal bazı hususlar göz ardı edilmekte, bu da şirket içi kontrolleri azaltmaktadır. Ayrıca, ailenin yönetimine hâkim olduğu bu şirketlerde, aile ile ortaklık ve yönetim iç içe geçmektedir ve bu bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir (Akdoğan; 2000: 31). Kardeşler, kuzenler hatta kardeş eşleri arasında aile içinde yaşanan sıkıntılar işyerine de yansiyabilmektedir. Bununla beraber girişimci aile üyesinin başlattığı serüven ikinci kuşağın da şirkete dahil olmasıyla büyüyerek hisselerin mevcut aile bireyleri arasında küçük parçalara bölündüğü bir yapı halini alır. Kuşak sayısının artmasıyla farklı alanlarda iş yapmak isteyen ortaklar (aile bireyleri) artacak, aile büyüdükçe küçülen hisseler olsa da yönetim yine birkaç aile bireyinde toplanacaktır.

Yıllar içerisinde hisselerin küçük parçalara bölünmesi yönetim konusunda işleri zorlaştırır da ve dezavantajlı bir durum gibi görünse de, aile şirketlerinde genel anlamda aile bireylerinin tüm şahsi finansal güçleri ile şirketin arkasında durması bu dezavantajlı durumu avantajlı duruma çevirecektir. Bu da bize mevcut sermayenin kayıtlı görünen sermayeden çok farklı olduğu sonucuna götürecektir. Şirket özvarlığının aile serveti ile eş tutulması karmaşası da kuvvetle muhtemel buradan gelmektedir. Bu yaklaşım çoğu zaman doğru bir yaklaşım gibi görünse de son zamanlarda şirketi iflas eden ama kişisel servetini bir şekilde koruyabilen örnekler de az değildir.

Çalışmanın temel amacı aile işletmelerinde denetim mekanizmasındaki aksaklıkları belirlemek ve son zamanlarda yoğunluk bir şekilde önerilen aile anayasasını teorik olarak tartışmaktır.

## 2. AİLE ŞİRKETLERİNDE YÖNETİM YAKLAŞIMI

Aile Şirketleri'nde başarılı bir şirket için ideal yönetim şeklinde karşılıklı güven, uyum ve dürüstlük büyük önem taşımaktadır (Fassler ve Baskin, 2018). Söz konusu bu unsurlara

uyulduğu sürece şirket çalışanlarının ve ailenin diğer çalışan üyelerinin memnuniyet düzeyleri artacaktır. Fassler ve Baskin'a göre (2018) aile işletmelerinde kuruluş esnasında yönetimde aile bireyleri vardır ve tüm yönetsel faaliyetler bu aile üyeleri tarafından karşılanmaktadır. Zamanla, dış etkenler dikkate alınmaya başlayacak ve işletme için en doğru kararın alınması ağırlık kazanacaktır.

Yapılan bir araştırmada aile şirketlerinin birçoğunda görülebilecek, yönetim yaklaşımı olarak ortak karakteristik özellik diyebileceğimiz maddeler şöyle sıralanmaktadır (Alayoğlu, 2003; 17-29):

- Aile şirketlerinde işin uzmanları ile yerine getirilmesi genellikle şirket belirli bir büyüklüğe ulaştığında ve aile üyeleri yetersiz kalmaya başladığında gündeme gelmektedir. Bu durumda da dışarıdan bir profesyoneli bulmak yerine genellikle uzak akrabalarından saygılı, sadık ve aileye aidiyet duygusu yüksek birisi tercih edilmektedir.
- Aile şirketlerinde kurucu aynı zamanda yönetim kurulu başkanıdır. Şirket sahibi kişi genel müdür görevinde bizzat bulunması gerektiğini düşünmektedir. Bu görevi ancak sağlığı bozulduğunda bir başkasına devretmeyi düşünmektedir.
- Yönetici aranırken ailede en sevilen ve güvenilen kişiler değerlendirme kapsamına alınmaktadır. Üst düzey pozisyonlar için de bu kişiler değerlendirilmektedir.
- Aile büyüğünün aldığı kararlara tam uyulmaktadır. Kararları sorgulanmamakta, karşı bir fikir sunulduğunda saygısızlık olarak nitelendirilmektedir. Bu yüzden ağırlıklı olarak ikinci nesil pasifize olmuştur ve görüşlerine değer verilmez. Bu konu aynı zamanda aile şirketlerinin uzun ömürlü olmama sebeplerinden birisidir.
- Şirketin geleceğini ilgilendiren kararlar profesyonel düzenlenmeyen aile içi toplantılarda alınmaktadır. Kararlar alınırken konunun uzmanları işin içerisine dahil edilmez. Her hangi bir analize ihtiyaç duyulmadan tamamen aile üyelerinin alacağı karara bağlı kalınarak ilerlenmektedir.
- Aile şirketlerinde genellikle kurumsal şirketlerde bulunan kurumsal bir organizasyon yapısı yoktur. Yetki ve sorumluluk sınırını kan bağı, yaş, ilişkiler ve cinsiyet belirlemektedir. Aile üyeleri ve çalışanlar için kurumsal bir şirkette bulunması gereken görev tanımı, unvan ve yetki sınırı gibi hususlara dikkat edilmez. Şirket sahibi kendisi olmadığında işlerin yürümeyeceğini düşündüğü için tatile çıkmak istemez, önemli kararların çoğu da bu şirket sahibi tarafından verilmektedir.
- Aile yapısındaki her hangi bir değişiklikte şirketin organizasyon yapısı da değişmektedir. Aileye yeni katılan birisi olduğunda veya belirli sebeplerle aileden biri ayrıldığında şirketin yönetim yapısı değişmektedir.

Sciaccia ve diğerleri (2014:133) çalışmalarında aile işletmelerinde yönetime geçen nesil ilerledikçe yönetici ile işletme arasındaki duygusal bağın azaldığını vurgulamaktadır. Bu durum ilerleyen nesillerin yönetim tarzını değiştirmekte ve yönetimde uzmanların da yer almasına neden olmaktadır. Şu anda Türkiye'de holdingleşen pek çok kuruluşun başlangıcı aile şirketi olarak kurulmuştur. Şu anda en üst yönetim bir aile üyesinde olsa da alt kademelerde uzmanlaşma ve kurumsallaşmanın arttığı gözlenebilmektedir. Burada aile işletmesinin uzun ömürlü olmasını aile içinde yönetim veraseti ile ilgili stratejiler belirlemektedir (Sharma ve diğerleri, 1997:4). Burada Sharma ve diğerleri (1997:4) yönetim veraseti ile ilgili kararların işletmeyi etkileyen aile değerlendirmelerinden ve dikkate alınacak alternatiflerin seçiminden de etkilenmektedir. Aile ilişkileri ve ailenin aile dışı yöneticilerin rolünü nasıl algıladığı da kararları ve kontrol mekanizmasını da etkilemektedir. Bu etki bakış açısında göre olumlu ya da olumsuz olabilmektedir.

### 3. AİLE ŞİRKETLERİNİN MUHASEBE YAPISI

Muhasebe süreci temel olarak belgeye dayalı finansal işlemlerin finansal tablolara dönüşüm sürecidir. Şirketle ilgili finansal bilgiler finansal tablolarla dış paydaşlara bilgi sunarken muhasebe sürecinden geçen finansal bilgiler işletme içine yönelik olarak iç paydaşlara daha detay bilgi vermektedir. Bu anlamda muhasebe süreci finansal işlemlerin kaydedilmesiyle beraber, şirket yönetiminin karar almasını sağlayacak finansal bilgilerin ve şirketin finansal pozisyonunu göstermek amacıyla performans raporlarının hazırlanmasını kapsayan süreçlerin tamamıdır (Eser, 2019, 33). Bilgi kullanıcılarına sunulan finansal tablolar ise bu sürecin çıktılarıdır. Muhasebe süreci finansal verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, finansal tablolar halinde raporlanması, hatta bu verilerin analiz edilip yorumlanması sürecidir. Yönetim sürecinde alınan kararlar da muhasebe süreci içerisinde elde edilen verilere dayanılarak alınmaktadır. Bu sistemin doğru ve güvenilir bilgiler üretebilmesi sisteme girilecek olan verilerin doğru olmasıyla mümkün olabilmektedir.

İç denetçiler ve bağımsız denetçiler muhasebe bilgi ve kayıtlarının, doğru ve güvenilir olup olmadıklarını araştırmak, kayıt ve belgelerdeki hata, hile ve yolsuzluk ihtimallerini incelemelerinde göz önünde bulundurmak zorundadır. (Ulutaş, 2007:52) Bu bağlamda aile şirketlerinde iç denetim mekanizmalarının oluşturulması ya da bağımsız denetim hizmetinin alınması bu departmanın kontrolünü de kolaylaştıracaktır. Burada dikkat çekilmek istenilen nokta aile üyeleri ya da yöneticiler dışında çalışanlar tarafından yapılan hileler iç kontrol tarafından engellenebilecek ya da ortaya çıkarılabilecektir. Fakat aile üyeleri ya da üst düzey yöneticilerin yaptığı hileleri önlemek ya da tespit etmek zor olacaktır. Bu yüzden bağımsız dış denetim hizmetinin alınması aile şirketi açısından bir şeffaflaşma isteğinin de göstergesi olacaktır. Dolayısıyla aslında aile şirketlerinde muhasebe yapısındaki iyileştirmenin başlangıcının şeffaflaşma ve hesap verebilirlik ilkesine uyumdan geçeceğini söylemek yanlış olmaz. Şeffaflaşmadan kasıt ticari sır niteliğindeki bilgilerin dışındaki diğer bilgilerin üçüncü şahıslara uygun bir yol ile duyurulması ile mümkün olacaktır. Halka açık olmayan şirketler açısından bu bilgilerin duyurulması ülkemizde çok yer bulmasa da bununla ilgili başlangıç diyebileceğimiz yasal düzenleme 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olmuştur.

6102 sayılı TTK'nın taslak halinde, anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve merkezi yurt dışında bulunan şirketler ile şirketler topluluklarının finansal tablolarının, faaliyet raporunun, kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararının, denetçi görüşü ve buna ilişkin genel kurul kararının, Ticaret Sicil Gazetesinde ve internet sitesinde yayınlanması zorunlu tutulmuştur. Ancak bu madde daha sonra tasarıdan kaldırılmıştır.

Hesap verebilirlik ilkesi gereğince şirket ortaklarının önce bir birlerine daha sonra da menfaat sahiplerine belirlenen ilke ve kurallara uyduğunu göstermesi gerekir. Tabi bu konuda daha da önemlisi şirket açısından finansal tabloların alınan kararlar neticesinde doğruluğuna makul bir güvence verilmesidir. Bunun için de şüphesiz ki bağımsız dış denetim önemli bir amaca hizmet edecektir.

Bunun için şirkette mevcut bir muhasebe bilgi sisteminin var olması büyük bir önem arz etmektedir. Eser'e göre (2019:42), muhasebe bilgi sisteminin şirketlerin bilgi ihtiyaçlarını karşılaması için bilginin bilgi kullanıcılarına doğru, güvenilir ve zamanında ulaşması ile mümkün olacaktır. Muhasebe bilgi sisteminin doğru raporlama yapabilmesi için iki konunun önemli olduğu düşünülmektedir. Bunlardan birincisi verilerin sisteme doğru bir şekilde girilmesi, diğeri de bu verilerin doğru bir şekilde analizini sağlayacak muhasebe alt yapısının olmasıdır. Verilerin sisteme doğru bir şekilde girilmesi ancak bu verilerin bilgi ve tecrübe bakımından donanımlı kişiler tarafından girilmesi ile mümkün olur. Bunu sağlamanın tek yolu ise muhasebe departmanında mesleki açıdan donanımı yüksek, doğru, dürüst ve ilkeli insanlar

çalıştırmak. Burada ilkeli olmaktan kasıt aileden gelecek her hangi bir baskıya göğüs gerip mesleğin gerektirdiği dürüstlikle çalışma prensibine dayanmaktadır. Aile şirketlerinde aile üyelerinin hesap verebilirlikten uzak davranışları ilgili şirketlerde çalışan meslek mensuplarını zor durumda bırakmakta, üçüncü şahıslara açıklamakta zorluk çekecekleri kayıtlar yapmalarına sebep olmaktadır. Konuyu somutlaştırmak adına örnek verilecek olursa; şirket ortaklarından bir tanesinin açıklama yapmadan verdiği her hangi bir fatura ya da çek muhasebe çalışanın ilgili kaydı açıklamasız bir şekilde yanlış yapmasına sebep olacaktır. Çalışanın sorgu suali ya yanlış anlaşılıp “sen bana hesap mı soruyorsun?” ile sonlanacak ya da “ben daha sonra ne olduğunu söyleyeceğim” ile geçirilecektir. Bu gibi durumlarda sistem içerisine yapılan böyle kayıtlar neticesinde sistemin doğru bilgi üretmesi mümkün değildir. Dolayısıyla şeffaf ve hesap verebilir bir yapıda şirket ortağının muhasebe departmanına ulaştırdığı bir belge ile ilgili kaydın nasıl yapılacağına istinaden açıklayıcı bilgi vermesi, muhasebenin bu kaydı doğru yapması açısından elzemdir.

İkinci olmazsa olmaz denilen kısım da muhasebe alt yapısının uygunluğudur. Sisteme girilen bilgi ve belgeler her ne kadar düzgün girilmiş olursa olsun muhasebe altyapısı veya sistemi yönetimin analiz yapabileceği şekilde doğru rapor üretemeyecek durumdaysa vergisel anlamda yasal zorunlulukları bertaraf etmekten başka bir işe yaraması söz konusu olamayacaktır. İşte tam da burada aile şirketleri yöneticilerini bir karar verme noktasında yol ayrımı beklemektedir. Muhasebe birimi şirketin geleceğiyle ilgili kararların alınmasına fayda sağlayacak, uçağın istenilen noktaya sağ salim yetişmesine yardım eden, pilotunun önündeki gösterge paneli mi olacaktır yoksa yasal zorunluluktan öteye geçemeyecek midir?

Şirketler açısından baktığımızda nitelikli personel çalıştırmanın da etkin bir muhasebe sistemi altyapısına sahip olmanın da bir maliyeti olduğunu söylemek yanlış olmaz. Fakat bu konudaki çalışmalar da gösteriyor ki şirketlerin sürdürülebilirliği açısından düşünüldüğünde kurumsallaşma yönünde atılan bu adımların faydası tartışılmaz olacaktır.

#### 4. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

İşletme içi finansal raporlamanın doğru ve güvenilir bir şekilde yapılabilmesi iç kontrol sisteminin amaçlarından biridir. Şirket varlıklarının korunmasını sağlamak, faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini artırmak, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğu güvence altına almak ve finansal verilerin güvenilir bir şekilde aktarımını sağlamak iç kontrol sisteminin amaçları olarak sıralanmaktadır. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve şirketin yönetim kurulu, yönetici ve personeli tarafından etkilenen ve etkilenilen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi, bir şirkette uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır (Dumanoğlu, 2005: 356).

Aile şirketlerinde iç kontrol sisteminin varlığı şirketin kurumsallık seviyesi göstergelerinden biridir. İç kontrol sistemlerinin var olduğu bir işletmede yazılı prosedürlerin ve ilkelerin varlığı kaçınılmazdır. Bu prosedürler şirket içerisinde alınan bir kararın kişilerden bağımsız kurallar yardımıyla alındığını gösterir. Bu durum aslında basit gibi görünse de şirket içerisinde şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından büyük bir rahatlık sağlar. Hem yöneticiler hem de çalışanlar tarafından, yazılı kuralların biliniyor ve uygulanıyor olması konforlu bir çalışma ortamı sağlayacaktır.

Buradaki konu aile tarafından aslında ailenin bir parçasıymış gibi iltimaslı davranılan üst düzey yöneticiler ile icracı aile üyeleri arasında geçmektedir. Bu konuyu derinlemesine incelemeden önce biraz iç kontrol sistemi ve dünya üzerindeki uygulamaları konusunda bilgi vermekte fayda olduğunu düşünüyoruz.

COSO modeli iç kontrol sistemini, sistemin kurulma amaçlarına göre tanımlamaktadır. Bu

tanıma göre iç kontrol sistemi şirket tarafından sunulan finansal raporlamanın güvenilirliğinin, varlıkların korunmasının, şirket faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin, yasalar ve diğer düzenlemelere uygunluğun sağlanması amacıyla oluşturulan sistem iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi beş bileşenden oluşmaktadır (Polat ve Güneş, 2019: 556): Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi - iletişim ve izleme. İzleme bileşeni iç denetimi içine alan bileşendir. İç denetim, üst yönetimin öncülüğünde ve üst yönetime bağlı olarak yerine getirilmektedir.

Özel sektöre yönelik olarak geliştirilen ve başlıca uygulama alanı bulan iç kontrol sistemi modelleri; COBIT, ESAC, SYSTRUST, COCO ve COSO modelleridir. COSO (the Committee of Sponsoring Organization) modeli belirtilen sorunları dikkate alması ve bütün kurumlar için uygulanabilir bir nitelikte olması nedeniyle en yaygın kullanılan model olmuştur<sup>1</sup> (Sağlar ve Tanrısinatapan; 2020: 94). İç denetimin en zayıf halkasını şirket yönetimi oluşturur. Aile şirketlerinde yönetimin ailenin belirli üyelerinde toplanması yönetim tarafından yapılacak hilelere karşı olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Bu ise ancak bağımsız ya da kamu denetçileri tarafından yapılan denetimlerin etkinliği ile bertaraf edilebilmektedir.

İç kontrol sistemi tüm şirketlerin kurumsallaşma aşamasında önemli bir adım olmuştur. Bu yüzden aile şirketleri de kurumsallaşma yolunda iç kontrol sistemlerini kurmalı ya da geliştirmelidirler. Kurumsallaşma yolundaki adımlardan biri kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesidir. Kurumsal yönetim ilkeleri 1990'lardan sonra meydana gelen ekonomik krizler sonrasında üst yönetimin şirket kaynaklarını kendi çıkarları amacıyla kullanımının önlenmesi ve ortak hakların korunması doğrultusunda ilk kez İngiltere'de 1992 yılında yayınlanan Cadbury Raporu ile gündeme gelmiştir. Kurumsal yönetim ilkeleri birbirinden kesin sınırla ayrılmayan adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört temel ilkeye dayanmaktadır (Polat ve Güneş, 2019: 555). Adil; adaletle iş gören, adaletten, doğruluktan ayrılmayan, hakkı yerine getiren adaletli (TDK, Sözlük) anlamına gelmekte iken adillik kelimesi-adil olma durumu olarak açıklanmaktadır (TDK: Sözlük). İş yaparken adil olmak, adaletten ayrılmamak için önyargılardan uzak, herkese eşit mesafede olunurken, şirket içi kuralları, prosedürleri iyi bilmek gerekir. Tabii bunun için yazılı prosedürlerin de mevcut olması gerekecektir. Zaten yazılı prosedürlerin olmadığı yerde iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarından söz etmek mümkün olmayacaktır. Zira iç kontrol departmanının görevi bu prosedürlere uyulup uyulmadığının denetlenmesi ve yönetim kuruluna raporlanması şeklinde olacaktır.

Sorumluluk kelimesini tanımlayacak olursak kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, mesuliyet almak diyebiliriz (TDK: Sözlük). Bu açıklamadan da görüleceği gibi işi yapan ya da kararı veren kişinin bu işin sonuçlardan doğan durumu, sorumluluğu da üstlenmesi manasına gelmektedir.

İç kontrol sistemi kapsamında yöneticilerin ve tüm çalışanların adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk sahibi kişilerden oluştuğu ortamlarda etkin bir iç kontrol mekanizmasının varlığından söz etmek çok da zor olmaz. Asıl soru ya da sorun iç kontrol sisteminin aile şirketlerinde nasıl oluşturulacağı konusudur ki genelde karşılaşılan sorun aile üyelerinin mevcut pozisyonlarında böyle bir mekanizmaya ya da benzerine ihtiyaç duymaması konusudur. Genelde aile üyeleri şirketteki kontrol noktalarının başında olduğu için bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duymazlar. Dolayısıyla iç kontrol mekanizmasındaki faaliyetler (kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme) bir aile üyesinde toplanmıştır. Aile üyesi yerini başka bir aile üyesine bırakana kadar bu kutsal görevin profesyonel bir çalışana

<sup>1</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Beşinci Kısmında "iç kontrol sistemi" düzenlenmiştir. Kanunun 55.maddesine bağlı olarak çıkarılan İç Kontrol Standartları Tebliği ise COSO modelini olduğu gibi almıştır. Bu kanuna göre Türkiye'de Kamu idarelerinde COSO Modeline uygun iç kontrol sisteminin kurulması zorunlu hale getirilmiştir.



geçmesi beklenmez. Aile işletmelerinin bireysel incelenmesinde tespit edilen bu durum Zor ve Merkan (2021:279)'nın çalışmasında da vurgulanmıştır. Zor ve Merkan çalışmalarında aile şirketlerinde genel olarak standart ölçülerden uzak ve resmi olmayan bir denetim sisteminin yaygın olduğu, profesyonel takip alışkanlığı, raporlama, planlama ve bütçeleme bilincinin oluşmadığı, denetim faaliyetlerinin tepe yönetimde bulunan aile bireylerinin kişisel tercihlerine göre şekillendiği vurgulanmıştır. Denetim alanında uzman kişilerden profesyonel bir denetim hizmeti genel olarak alınmamaktadır. Ancak ve ancak şirket hızlıca büyüyüp iş artık aile üyelerinin kontrol edemeyeceği noktaya geldiğinde böyle bir mekanizmaya ihtiyaç duyulduğu gözlenmektedir. Aslında bu durum çok da mantıksız değildir. Nihayetinde stokların, kasa ve bankanın, sabit kıymetlerin ve mevcut iş akışını etkileyecek diğer alanların aile üyeleri tarafından kontrol edildiği bir yapıda iç kontrol sistemi oluşturmak maliyet gibi gözükebilecektir. Şirketlerin büyümesi ile birlikte iç kontrol sisteminin gerekliliği ortaya çıkacaktır zira artık büyümeyle birlikte sistemin bir aile üyesi tarafından kontrol edilebilmesi mümkün olmayacaktır. Örneğin mevcut yapıda tek bir depoda bulunan stokun bir aile üyesi tarafından kontrolü kolayken büyümeyle birlikte birden fazla deponun bir aile üyesi tarafından kontrolü çok da mümkün olmayacaktır.

Bir aile şirketinde iç kontrol sistemi olsa bile iç kontrol sisteminin aile üyeleri tarafından atlatılması şüphesiz ki çok da zor olmayacaktır. Burada dış denetim yani bağımsız denetim mekanizmasının devreye girmesi bu atlatmanın önüne geçebilecek bir çözüm olarak düşünülebilir. Bağımsız denetim mekanizması haricinde bir de kamu denetiminin (vergi incelemesi v.s.) de atlatılması mümkün olmayacaktır ki bu incelemenin sonucu kuvvetle muhtemel bir cezai yaptırım ile son bulacaktır. Şirketlerin kendi kendilerini ihbar edip bir kamu denetimini ihtiyari olarak kabul etmeyecekleri varsayımı ile bu mekanizmaların çalışıp çalışmadığını görme açısından bağımsız denetimin en iyi yol olarak görüldüğünü söylemek galiba çok da yanlış olmaz. Tabi burada denetçinin bağımsızlığından, şüphesizliğinden, doğruluk ve dürüstlüğünden en ufak bir uzaklaşma olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde şirket ortaklarının ya da üst düzey yöneticilerin kontrolleri atlatmak için yaptıklarını tespit etmek mümkün olmayacaktır. İç kontrol sisteminin çalışıp çalışmadığını kontrol etmek için ihtiyari bir kamu denetimine davet çıkarılmayacağını varsaysak da şirket patronlarının zaman zaman kendi şirket kamyonlarını şikayet ederek zabıta aracılığıyla irsaliye taşınıp taşınmadığını kontrol ettirdikleri de denetim çalışmalarını yaparken duyulan konular arasındadır. Aile işletmeleri bünyesinde iç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki farkı belirlemek için Cadbury Raporu'na bakmak gerekmektedir. Cadbury raporuna göre(The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, 1992: 3-4-47-48-50-51);

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

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

Buradan da anlaşılacağı gibi iç denetçi iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını gözlemler. Burada raporlanan taraf yine üst düzey yöneticiler olacağı için üst düzey yöneticilerin kontrolleri atlatmasının kontrolü ve raporlanması iç kontrol sistemi içerisinde çok da mümkün olmaz. Yönetimin denetimi ise bağımsız denetimle mümkün olmaktadır.

## 5. AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4.maddesinde(RG.26.12.2012/28509)

“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 bağlanması”

olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma bakınca bağımsız denetim sürecinin sadece finansal tablo ve finansal bilgilerin doğruluğuyla sınırlandığı düşünülebilir fakat denetçi bu tablo ve bilgilerin doğruluğundan emin olmak için şirket içerisindeki birçok süreçle ilgili bilgi sahibi olmak zorundadır. Bu süreçlerle alakalı çalışmaları yaparken bağımsız denetçinin odaklandığı nokta risk odaklı bir denetim süreci planlamaktır. Risk odaklı denetim süreci planlanırken denetçinin amacı iç kontrol süreçlerini ve bu kontrollerin etkinliğini anlayarak denetim çalışmalarını yürütmektir.

Denetçi denetlenen şirketi tanıırken ve süreçlerle ilgili bilgi sahibi olmaya çalışırken 7 süreci incelemektedir (Deloitte Audit Approach, Understand The Entity and Its Environment);

- Finansal Raporlama Süreci
- Sabit Kıymetlerin Satın Alma ve Satış Süreci
- Stok Tedarik Süreci
- Satış Süreci
- İnsan Kaynakları Süreci
- Harcama Süreci
- Hazine Süreci

Bu aşamada denetçi bu süreçleri araştırırken şirketin iç kontrol sisteminin ne kadar güvenilir ve etkin olduğunu ve eğer varsa iç prosedürlerin uygulanmasıyla ilgili testlerini yaparak şirket içerisinde bir kontrol sisteminin varlığını test etmeye çalışır ve olası hileler konusunda fikir yürütür. Aynı zamanda süreç sahibi kişilerle yapılan görüşmeler neticesinde onların bu süreçleri yönetmek için yetkinliğini, bilgi birikimini, hileye yatkınlığını sorularıyla ölçmeye çalışır. Elde edilen bilgiler sonradan denetim ekibiyle beraber analiz edilerek, beyin fırtınaları yapılır. Bunun dışında şirketin halka açık olup olmaması, ortaklık yapısı, bağlı bulunduğu sektördeki yasal mevzuatlar, kredi verenlerin istediği oranlar, mevcut prim politikası gibi konular da hilenin denetimi ve kapsamı konusunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiğine rehberlik eder. Halka açık olan aile şirketlerinde kurumsallık mekanizmaları, halka açık olmayan aile şirketlerine göre daha iyi yerleştiği için saydığımız bu yedi sürecin analiz edilmesi daha kolay olacaktır. Bu sebepten dolayı halka açık aile şirketlerinin denetimi daha etkin olacaktır.

Sermaye şirketlerinin bağımsız denetimden geçmelerini zorunlu kılan 6102 sayılı TTK'nın 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetime tabi olacak şirketlere yönelik kıstasları ilk kez 23 Ocak 2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan kararla açıklamıştır. Bu kararda bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketleri, finansal büyüklükleri, istihdam edilen işçi sayıları, faaliyet konuları ve ortaklık yapıları esas alınarak üç kategori halinde açıklanmıştır. KGK verilerine göre, ölçütlerin belirlendiği ilk yılda 7.300 adet büyük şirketten 2.500 şirkete bağımsız denetim zorunlu tutulmuştur. Zamanla bağımsız denetime tabi olacak şirketlerle ilgili kıstaslar değiştirilmiş, böylece sayıca daha fazla şirketin bağımsız denetimden geçmesi sağlanmıştır. Bağımsız denetime tabi şirket sayısı Bakanlar Kurulu'nun 2014 yılında aldığı kararla 3.500'e, 2015'te 5.000'e çıkmıştır. Yapılan son düzenleme ise 30.11.2022 tarihli Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile olmuştur (RG.30 Kasım 2022 / 32029). Bu kararnameye göre;

- **Finansal Büyüklük ve İstihdam Edilen İşçi Sayısına Göre Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler:**
  - Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6 Aralık 2012 tarih, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için: Aktif toplamı alt sınırı 30 Milyon TL, yıllık net satış hasılatı 40 Milyon TL ve çalışan sayısı 50 kişi olarak belirlenmiştir.
  - Kararda Ek II sayılı listede yer alan işletmeler için: Aktif toplamı 60 Milyon TL, yıllık net satış hasılatı 80 Milyon TL ve çalışan sayısı 100 kişi olarak belirlenmiştir.
  - İlk iki madde kapsamına girmeyen işletmeler için eşik değerler: Aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı bakımından sırasıyla 75 milyon TL, 150 milyon TL ve 150 kişi olarak değiştirilmiştir.

Bu üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan işletmeler takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaktır. Bağımsız denetime tabi işletmelerin bu koşulu üst üste iki hesap döneminde sağlayamaması ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkacaklardır. Bağımsız denetim kapsamına alınmaya ve çıkmaya ilişkin örneklerle, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar'da (KGK, 2013) yer verilmiştir. Bununla beraber 2022 hesap döneminde bağımsız denetime tabi olacak şirketler için 2018 tarih 11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirlenen eşik değerler geçerli olacaktır.

- **Faaliyet Konularına Göre Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler:** Bazı sermaye şirketleri, finansal büyüklüğe veya istihdam ettikleri işçi sayısına ilişkin ölçütleri sağlamamış olsalar dahi faaliyet konularından dolayı Bakanlar Kurulunca bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır. Bu şirketler;
  - Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler,
  - Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler,
  - Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri. Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.
  - Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler. Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketlerdir.

30.11.2022 tarihli Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile bazı şirketler kararname kapsamından çıkarılmıştır. İlgili kararnamenin 4.maddesine göre;

- Ek I'de liste halinde verilen şirketlerin dışında kalan 24.11.1994/4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler,
- Ek I ve Ek II 5(b) sırasında sayılan şirketler hariç sermayelerinin en az %50'si devlete, il özel idarelere, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurul ve kuruluşlarına ait olan şirketler
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu(BDDK)'nca belirtilen 21.11.2012/6361 sayılı kanunun 7.madde 4.fıkrası kapsamında tasfiyelerine karar verilen ve tasfiye süreci TMSF tarafından atanan tasfiye komisyonlarınca yürütülen tasarruf finansman şirketleri bu kapsamdan çıkarılmıştır.

Yeni TTK ile başlangıçta tüm anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi olması planlansa da Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen kriterler neticesinde bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı beklentilerin aksine düşmüştür. Önceki kararlar ile ölçütlerin seviyesi aşamalı olarak düşürülmüş ve sayıca bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısı belirli bir seviyede bırakılmıştır. Ancak son yapılan kararlar beraber denetime tabi olan şirket sayısında bir azalış olmuştur. Bununla beraber KGK tarafından Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) yayınlanmıştır (20 Aralık 2022 tarih 75935942-050.01.04 – [01/13755] sayılı Kurul kararına göre).

Mevcut koşullarda yukarıdaki kanun maddelerini de gözetenek birçok aile şirketinin denetime tabi olacağı düşünülse de maalesef durum bu şekilde olmamıştır. Kapsam dahilinde zorunlu bağımsız denetime tabi olan şirketler dışında kalan şirketler ancak bir ihtiyaç dahilinde bağımsız denetim hizmetini almaya talip olmuştur. Bu ihtiyaçları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Yabancı bir ortağın şirkete dahil olması nedeniyle değerlendirme çalışmasına ihtiyaç duyulması ve bu nedenle güvenilir finansal tablolara olan ihtiyaç
- Finansal kuruluştan alınacak olan yatırım kredisi için kredi veren tarafından bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların istenmesi
- Şirket'in mevcut değerinin tespiti için değerlendirme çalışmasından önce denetlenmiş mali tablolara olan ihtiyaç
- Kurumsallaşma aşamasında şirketin dönüşmesi ve muhasebe finans birimlerinin iyileştirilmesiyle alakalı çalışmaların yapılma isteği.

Bütün bu veriler ışığında mevcut durumda aile şirketlerinin kapalı yapısı, kurumsallaşmaya olan uzaklığı, yabancı kaynağa olan ihtiyacı, bağımsız denetimin maliyetli bir hizmet olması, tam olarak hizmetin faydalarının öngörülememesi gibi sebeplerle bu hizmetin aile şirketleri tarafından mesafeli bir şekilde tercih edildiğini söylemek çok da yanlış olmaz. Burada mesafeden kasıt bağımsız denetçiyle çalışılsa bile bilgilerin aile üyeleri ya da üst yönetim tarafından şeffaflıkla paylaşılmamasıdır. Bağımsız denetçiden bilgilerin gizlenmesi ya da eksik söylenmesi bu çalışmaların etkinliği ve etkililiği bakımından istenilen noktaya gelinememesine sebep olabilecektir. Dolayısıyla güven unsurunu da bağımsız denetimin kısıtları arasında sayabiliriz.

Aile şirketleri açısından baktığımızda şirketin uzun ömürlü olmasını sağlayan şeffaf ve hesap verebilir bir yapıya sahip olması gerekliliğinden önceki kısımlarda bahsetmiştik. Böyle bir yapıya sahip olmak için belli bir maliyete katlanmak da kaçınılmaz olacaktır. Şirketle bağlantısı olmayan, dışarıdan bir göz olarak bakabilen üçüncü kişilerin şirkete katkısı ancak ve ancak şeffaf bir yapıyla mümkündür.

Aile şirketlerinin ülke ekonomilerine yapmış olduğu katkılara rağmen, kurumsal şirketler bağımsız denetim konusunda aile şirketlerine göre daha az incelenmiştir. Son yıllarda karşılaşılan muhasebe hileleri kurumsal ya da aile şirketlerini finansal raporlamanın güvenilirliğiyle ilgili iç kontrol mekanizması kurmaya ya da bağımsız denetim hizmeti almaya yönelmiştir. Dünyada da yankı uyandıran Enron ve Worldcom hilelerinin ortaya çıkmasıyla ABD yasal düzenlemeleri uygulamaya koymuştur. İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarını işler hale getirmek için SOX kanunları uygulamaya alınmıştır. Yılmaz(2019:71) Türkiye'de kurumsal yönetim ve iç denetim faaliyetlerinin uluslararası standartlara göre uygulanamamasının nedenleri olarak ekonomide istikrarın sağlanamaması, kayıt dışı faaliyetlerin varlığı ve kurumsallaşma faaliyetini daha tam olarak gerçekleştiremeyen aile şirketlerinin varlığı sayılmıştır.

## **6. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ**

Yasal çerçeveye baktığımızda eğer aile şirketleri belirli kriterleri sağlamıyorsa zorunlu bağımsız denetime tabi olmamaktadır. İç denetim mekanizmasının da kurumsallaşma aşamasında

tamamen gönüllü bir faaliyet olduğunu düşünürsek aile şirketleri iç denetim veya bağımsız denetim hizmetine neden ihtiyaç duyarlar? Aile şirketleri bağımsız denetim veya iç denetime iki nedenden dolayı ihtiyaç duyarlar (Carey ve diğerleri, 2000:3): Bunlardan birincisi yönetimde bulunan ve/veya yönetim kurulunda yer alan ancak aile üyelerinden olmayan kişilerin sayısının artması durumudur. Yönetimde aile dışı üyelerin sayısının artması maliyetlerin artmasına ve kontrolün azalmasına sebep olacaktır. Yönetim kurulundaki aile dışı üyesi sayısı arttıkça şirket sahipleri, aile üyeleri ve profesyonel yöneticiler arasındaki çatışmayı azaltmak için iç ve dış denetime daha fazla talep gösterebilecektir. İkincisi ise işletmenin sermaye artırımına gitmesi ve ortaklar arasında aileden olmayanların sayısının artması durumunda ortaya çıkmaktadır. Aile dışı ortaklar aile içi ortakların işletme kaynaklarını kullanımının uygunluğu hususunda şüphe duymakta ve denetime olan ihtiyaç artmaktadır. Carey ve diğerleri'nin yaptığı çalışmada 186 tane aile şirketi üzerinde araştırma yapılmıştır. Çalışmada gönüllü olarak alınan iç denetim hizmetinin bağımsız denetim hizmetinden daha çok tercih edildiği ve iç denetim hizmetinin dışarıdan bir hizmet alımı şeklinde yapıldığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca gönüllü olarak alınan bu hizmetlerin aile şirketleri tarafından bir birbirinin alternatifi olarak görülmediği anlaşılmıştır.

Khan ve diğerleri (2005:304-320) yaptıkları çalışmada halka açık işletmelerin ekonomiye etkileri ile denetime olan eğilimini vurgulamış ve aile işletmelerindeki denetime olan taleple ilgili araştırmaların olmadığı ve bu işletmelerin sosyo-ekonomik etkilerinin göz ardı edildiği vurgulanmıştır. Çalışmada aile işletmelerinin diğer işletmelere göre daha çok düşük ücretli ve düşük kaliteli denetim faaliyetlerine yöneldiğini, ancak, ihracata yönelen aile işletmelerinde daha yüksek ücretli ve daha yüksek kaliteli denetime yöneldiklerini vurgulamıştır. Bu çalışmada kaliteli denetime olan talebin işletmenin ihracata yönelmesi ile ilişkili olduğu vurgulanmıştır. Niskanen ve diğerleri(2010:230-245) de yaptıkları çalışmada denetimin aile işletmelerindeki yerini araştırmıştır. Çalışmada dört büyük denetim firmasının seçiminin kalite olarak değerlendirildiği ve aile işletmelerindeki ortaklık yapısında ailelerin hakimiyeti arttıkça dört büyük denetim firmasına olan talebin azaldığı tespit edilmiştir.

Bu araştırmalar dikkate alındığında aile işletmelerinde ortaklık yapısı tamamen aile üyelerinde olan işletmelerde denetime eğilimin azaldığı anlaşılmaktadır. 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısının azaldığı dikkate alınır aile işletmelerinin bağımsız denetim yaptırmayı tercih etmeyecekleri anlaşılmaktadır. İç denetim konusunda da kurumsal bir eğilim olduğunu gösterir bir araştırma mevcut değildir. Bu durum aile işletmelerinde yaşanan muhasebe hilelerinin kapsamına da yayılmaktadır. İç denetim aile içi yaşanan olumsuzlukların işletmeye olan etkilerini önleme konusunda da destek vereceği düşünüldüğünde aile işletmeleri için önemi açıkça anlaşılmaktadır.

## 7. AİLE ANAYASASINA DUYULAN İHTİYAÇ

Aile içi olumsuzlukların işletmeye olan olumsuz etkilerini gidermenin bir yolu aile anayasasıdır. Türkçede "aile anayasası" olarak kullanılan terim İngilizce kaynaklarda "Family Constitution", "Family Creed", "Family Protocol" veya "Family Agreement" olarak ifade edilmektedir. Aile anayasası, aile işletmesinin yönetimine yönelik oluşturulan ve her bir aile üyesi tarafından imzalanıp onaylanan kural ve prosedürlerin bulunduğu yazılı anlaşmalardır (Arteaga ve Menéndez-Requejo, 2017:320) . Aile anayasası aile üyeleri arasında sonradan çıkabilecek problemleri çözmek için oluşturulan ve bir nevi aile içi iletişimi de sağlayan bir unsurdur.

Gwiliza (2005:7) yaptığı çalışmada "Family Creed" ifadesini kullanmış ve aile anayasasının aileye rehberlik edecek aile içi bir belge olduğu, yasal bir dayanak oluşturmadığını vurgulamıştır. Aile anayasası özellikle yönetim ve mülkiyet konusunda uyulması gereken değerleri, misyonu ve ilkeleri belirlemektedir. Özünde kanuni bir dayanak oluşturması amaçlanmamaktadır. Temel amaç aile işletmesinin sürekliliğini ve büyümesini, uyum, güven ve finansal başarıyı sağlamaktır.

Matias ve Franco (2018) tarafından yapılan çalışmada “family protocol” ifadesi kullanılmaktadır. Çalışmada (2018:38) aile anayasasının aile ile işletme arasındaki ilişkileri düzenlemeyi amaçlayan kurallar dizinden oluşmaktadır. Ailenin düzen ve yapısı ile ilgili rehber niteliğinde olan aile anayasası aile içi iletişimi güçlendirmekte ve olmama durumuna karşı büyük avantajlar sağlamaktadır. Yapılan araştırmada araştırma kapsamına giren ve görüş bildiren kişiler, aile anayasasının işletme için çok büyük önem arz ettiğini belirtmiştir. İncelenen aile işletmesinde aile anayasasının ailenin işletme ile olan ilişkisini düzenlediği tespit edilmiştir. Aile anayasası içeriği titizlikle uygulanarak tüm aile tarafından kabul edilen bir belgedir.

Yükselen ve Yıldız (2014:14) aile anayasasını, aile ve iş hayatındaki ilişkileri düzenleyen, aile üyeleri arasındaki uyumu sağlayan, gelecek nesillerin kariyer planlarının belirlenen ilkelere göre yapılmasını sağlayan ilke ve politikaların bütünü olarak tanımlamaktadır. Arteaga ve Menéndez-Requejo (2017:322) yaptıkları çalışmada aile anayasasının temel bileşenlerini aşağıdaki şekilde sıralamıştır.

- Aile anayasasının ilk bölümünde şirketin tarihi, ilkeleri, değerleri ve vizyonu belirtilir. Bu bölüm, şirketin stratejisini, büyüme beklentilerini ve finansman politikalarını yansıtmaktadır.
- İkinci kısım ailenin yönetim kademelerindeki pozisyonlarına yöneliktir. Yönetim veraseti ve aile üyelerinin işletmede görev almalarının koşulları (eğitim, tecrübe, işletme içi pozisyonlar vb) bu kısımda yer almaktadır. Burada yer alan kriterler, işletmeye ikinci ve/veya üçüncü nesillerin dahil edilmesi aşamasında kilit bir noktada yer almaktadır.
- Üçüncü kısım pay sahiplerini, mülkiyet vesayetini, payların devri ile ilgili koşulları ve güçlendirilmiş çoğunluk oylamaları düzenleyen kısımdır. Azınlık hissedarların ekonomik hakları da bu kısımda belirlenir ve onların da hakları korunur.
- Dördüncü kısımda yönetişime ilişkin anlaşmalar yer almaktadır. Bu kısımda aile aile üyelerinin işletme işlerine müdahalesi sınırlandırılmaktadır. Aile üyeleri arasında gelecekteki ihtilafları ortadan kaldırmak amacı ile açıklamalar geniş tutulmaktadır.

Aile anayasası, ailenin ve işletmenin nesiller arası hayatta kalması ve ailenin çocuklarına önemli bir miras bırakılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Yükselen ve Yıldız: 2014:26). Arteaga ve Menéndez-Requejo (2017:322) İspanya'da faaliyet gösteren ve 2003-2013 yılları arasında bir Aile Anayasası kuran aile şirketleri üzerinde bir araştırma yapmıştır. Araştırmada kontrol grubu olarak aile anayasasına sahip olmayan aile şirketleri alınmıştır. Çalışma sonucunda bir aile anayasasının uygulanması ile gelecekteki firma performansı arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. İspanya'da 530 aile şirketinin ele alındığı çalışmaya göre, Aile Anayasası'nın uygulanması ile gelecekteki firma performansı arasında, özellikle de aile şirketinin aile dışı bir CEO'ya sahip olduğu, firmanın birden fazla aile sahibinin olduğu ve sonraki nesillerin firmayı kontrol ettiği durumlarda pozitif bir ilişkinin var olduğunu belirlenmiştir. Kardeş Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan (2018) yaptıkları çalışmada aile işletmelerinin ortalama ömürlerinin 24 yıl olduğunu, aile işletmelerinin %70 oranında ikinci nesle devredilemediğini, süreklilik için aile anayasasının önemini vurgulamıştır. Aile anayasası bu süreklilik için önemli bir adım olarak görülmektedir.

Zor ve Merkan 2021 tarihli çalışmalarında, çalışmanın gerçekleştirildiği döneme kadar incelenen literatürde aile şirketi özelinde iç denetimin vekalet sorunundan ne şekilde etkilendiğinin ele alındığı ampirik bir bulgunun olmadığını vurgulamıştır (s. 278). Kendi çalışmalarında sadece bir tek aile şirketi incelenmiş ve iç kontrol sisteminin etkin olduğu belirtilmiş bunun da literatürle örtüşen bir sonuç olmadığı vurgulanmıştır. Bir tek şirket üzerinden genelleme yapılamayacağı düşünülmektedir. Yapılan bireysel incelemelerde aile şirketlerinin büyük kısmında iç denetime ve iç kontrol sistemine gereken önemin verilmediği gözlenmiştir. Aile anayasası ile kurumsal sürdürülebilirlik sağlanacak bu da iç kontrol faaliyetlerini olumlu etkileyecektir.

## 8. SONUÇ

İşletmelerin büyük çoğunluğu aile işletmesi olarak kurulmaktadır. Aile işletmelerinde yönetim kademesinde görev alanlar aile olarak tanımlanan grubun üyelerinden oluşmaktadır. Bu durumda aile içi ilişkiler, işletme içindeki görevlerin yerine getirilmesini de doğrudan etkilemektedir. Bu durum bu işletmelerin yönetim ve muhasebe yapılarını doğrudan etkilemektedir. Aile işletmeleri belirlenen kriterleri karşılamadığı durumlarda bağımsız denetim yaptırmak zorunda değildir. Bu işletmelerin bağımsız denetime olan talepleri sınırlı kalmaktadır. Aynı şekilde kurumsallaşma yönünde dezavantajlı olan bu işletmelerde iç denetim faaliyetleri de çok etkin çalışmamaktadır. Bu süreçte işletmelerin ekonomik ömürlerinin uzaması, veraset problemlerinin ortadan kalkması, aile içi çatışmaların işletmeye olan yansımalarının engellenebilmesi için aile anayasalarının oluşturulması büyük öneme sahiptir. Yapılan araştırmalarda aile anayasasının bulunması ile işletme karlılığı arasında olumlu bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışma aile işletmeleri için bağımsız denetim ve iç denetimin önemini vurgulamak ve Türkiye açısından güncel bir konu olan aile anayasası için tanımsal bir değerlendirme yapmaktır. Türkiye’de faaliyette bulunan aile işletmeleri üzerinde detay araştırmaların yapılması etkili olacaktır. Aile anayasası ile denetim faaliyetleri de süreklilik ve sürdürülebilirlik varsayımına uygun olarak yerine getirilebilecektir.

## KAYNAKÇA

- Alayoğlu N. (2003). *Aile Şirketlerinde Yönetim Ve Kurumsallaşma*, Müsiad Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, A. (2000). *Aile İşletmelerinin Özellikleri Ve Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma İhtiyacı*. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , (16) , 31-47. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/pub/erciyesiibd/issue/38177/444621>
- Arıkan S. (2004). *Girişimcilik Temel Kavramlar ve Bazı Güncel Konular (Siyasal Kitabevi, Ankara)*. <https://www.nadirkitap.com/girisimcilik-semra-arikan-kitap5509856.html>
- Arteaga R.ve S. Menéndez-Requejo. (2017). “Family Constitution and Business Performance: Moderating Factors” *Family Business Review*, Vol. 30(4) 320–338. DOI: 10.1177/08944865177 <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/0894486517732438>
- Aydın (2011). *Aile İşletmelerinin Sürekliliği ve Bir Araştırma*, Pamukkale Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi. Danışman Feyzullah Eroğlu.
- Bilgin, N. (2007). *Aile İşletmeleri Kurumsallaşma Eğilimleri: Ankara KOBİ Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (20-22)
- Carey, P., Simnett, R., & Tanewski, G. (2000). Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: a journal of practice & theory*, 19(s-1), 37-51. ISSN 0278-0380, EISSN 1558-7991. <https://publications.aaahq.org/ajpt/issue/19/s-1>
- Demircioğlu, E.N. (2020). *Aile İşletmelerinde Yönetim Muhasebesinin Rolü*, Kitap: *Aile İşletmelerinde Muhasebe, Finans ve Denetim*. Editörler: O.Yılmaz ve S.Balı. Kriter Yayınevi, İstanbul. ISBN: 978-625-7130-57-8
- Deloitte, Technical Library: *Deloitte Audit Approach, 2300 Understand The Entity and Its Environment*, <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/audit/solutions/audit-readiness.html>
- Duh, M., Belak, J. & Milfelner, B. (2010). Core Values, Culture and Ethical Climate as Constitutional Elements of Ethical Behaviour: Exploring Differences Between Family and Non-Family Enterprises. *Journal of Business Ethics* 97, 473–489. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0519-9>

- Dumanoglu, S. (2005). "Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi", Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 20 (1), 347-358.
- Eser, G. (2019). Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Sürecine Muhasebe Sisteminin Etkisi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Fassler M. ve Baskın O. (2018). Good Governance for Family and Business Success, The Family Business Consulting Group. <https://www.thefbcg.com/resource/good-governance-for-family-and-business-success/>
- Gwiliza, N. (2005). Strategies for sustaining family business through succession planning and family creed, Nelson Mandela Metropolitan University Yüksek Lisans Tezi, <http://hdl.handle.net/10948/193>
- İlter, H.M. (2001). Aile İşletmeleri'nde Kurumsallaşma ve KOBİ'lerin Yönetim Sorunları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, (10).
- Kardeş Selimoğlu, S. & Özsözgün Çalışkan, A. (2018). Başarılı ve Uzun Ömürlü Aile Şirketlerinin Yol Haritası: Aile Anayasası . Muhasebe ve Denetim Bakış, 17 (53) , 39-54. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/mbbakis/issue/63892/967152>
- Karpuzoğlu, E. (2001). Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma, İstanbul, Hayat Yayınları, (12).
- Khan A., M. B. Muttakin ve J. Siddiqui. (2005). "Audit Fees, Auditor Choice And Stakeholder Influence: Evidence From A Family-Firm Dominated Economy" The British Accounting Review (47), s.304-320. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838915000165>
- Matias, C., & Franco, M. (2018). Family protocol: how it shapes succession in family firms. Journal of Business Strategy. 41(3), 35-44, © Emerald Publishing Limited, ISSN 0275-6668 DOI 10.1108/JBS-09-2018-0167
- Niskanen, M., Karjalainen, J., & Niskanen, J. (2010). The Role of Auditing in Small, Private Family Firms: Is It About Quality and Credibility? Family Business Review, 23(3), 230-245. <https://doi.org/10.1177/0894486510374456>
- Öz Aktepe, Ş. (2021). Aile İşletmelerinde Üst Yönetimin Yapılanması ve Ustalığının Sağlanması, Kitap: Aile İşletmelerinde Yönetim ve İnsan Kaynakları, Editörler: O. Yılmaz ve V. Tüzüner. Gazi Kitabevi, Ankara (s.73-102) ISBN: 978-625-7315-74-6.
- Polat, E. ve Güneş, R. (2019). Aile İşletmelerinin Kurumsallaşmasında İç Kontrol Sisteminin Aracı Etkisi TRC3 Bölgesi Araştırması, (TRC3 bölgesi "Batman, Mardin, Siirt ve Şırnak" illerinden oluşmaktadır. (www.planlama.org, 21.04.2018), 555-556.
- Sağlar ve Tanrısinatapan. (2020). Aile İşletmelerinde Muhasebe, Finans ve Denetim, "Aile İşletmelerinde Muhasebe Hileleri" Kriter Yayınevi, İstanbul Editör: Yılmaz, O. ve S. Ballı Selçuk, ISBN:978-625-7130-57-8
- Sciascia S., P. Mazzola ve F.W. Kellermanns. (2014). "Family management and profitability in private family-owned firms: Introducing generational stage and the socioemotional wealth perspective " Journal of Family Business Strategy s. 131-137
- Sharma, P. Chrisman, J.J. and Chua, J.H. (1997). Strategic Management of the Family Business: Past Research and Future Challenges. Family Business Review, 10: 1-35. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.1997.00001.x>



- The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, (1992)  
<https://ecgi.global/code/cadbury-report-financial-aspects-corporate-governance>
- Turęay İ. (2013). Kurumsal Aile Şirketlerinde İç Denetim, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Ulutaş, V. (2007). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman ABD., Yüksek Lisans Tezi.
- Yılmaz, S. (2019). Aile Şirketlerinde Bağımsız Denetim Algısını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi.
- Yolaç, S. & Doğan, E. (2011). "Küreselleşme Sürecinde Aile İşletmelerinde Yönetim Ve Kurumsallaşma" İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 61 (2) , 83-110. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuifm/issue/841/9322>
- Yukselen, C. & Yıldız, E. (2014). The role of the family constitution in sustainability of family businesses and an evaluation in light of implementation problems . Research Journal of Business and Management, 1 (1), 14-28. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/rjbm/issue/32460/360962>
- Zor, Ü. & Merkan, Ü. (2021). Aile Şirketlerinde Vekalet Sorununun İç Denetim Süreçlerine Etkisi: Bir Aile Şirketi İncelemesi . Muhasebe ve Denetime Bakış, 21 (63) , 275-288 . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/61125/857320>