



**T.C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI İLE İÇ
KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ:
HATAY'DA FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ
DENETİME TABİ AİLE İŞLETMELERİ
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Seher KURTULUŞ**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Hatay-2022



**T.C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI İLE İÇ
KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ:
HATAY'DA FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ
DENETİME TABİ AİLE İŞLETMELERİ
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Seher KURTULUŞ**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Hatay-2022

ONAY

Seher KURTULUŞ tarafından hazırlanan **KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ: HATAY'DA FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ DENETİME TABİ AİLE İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA** adlı bu çalışma jüri tarafından lisansüstü öğretim yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği ile **İŞLETME ANA BİLİM DALINDA YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

08/09/2022

Jüri Üyeleri	İmza
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ(Tez Danışmanı-Başkan)	
Dr. Öğr.Üyesi Cemil SÜSLÜ (Üye)	
Dr. Öğr.Üyesi Cenk KIRITOĞLU (Üye)	

Seher KURTULUŞ tarafından hazırlanan **Kurumsal Yönetim Anlayışı İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişki: Hatay'da Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetime Tabi Aile İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma** adlı tez çalışmasının yukarıda imzaları bulunan jüri üyelerince kabul edildiğini **onaylarım**.

Doç Dr.Mustafa Onur KAN
Enstitü Müdürü

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile bu tez döneminde yer alan bilgilerin tamamının akademik kurallara ve etik ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Söz konusu kural ve ilkelerin gereği olarak tezde yararlandığım eserlerin tamamına uygun bir şekilde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.
(08.09.2022)

İmza

Seher KURTULUŞ

ÖNSÖZ

Bana hep, “*oku kızım her zaman yanımdayım*”, diyerek beni öğrenim görmeye teşvik eden ve desteğini hiç esirgemeyen canım babam rahmetli Mehmet Hüdayet BAYRAKÇI’ya, yanı başımda varlığıyla huzurum olan bana mutluluk veren canıma can katan annem Gülizar BAYRAKÇI’ya, diğer değerli aile üyelerime, tez çalışmam boyunca yol gösterici tavsiyeleriyle bana hep destek olan eşim Mehmet Emin KURTULUŞ’a şükran borçluyum.

Lisans ve yüksek lisans öğrenimim boyunca öğrenme isteğimi güdüleyen, kendime rol model aldığım, tez çalışmamın her aşamasında değerli yönlendirmeleri ile bana ışık tutan değerli danışman hocam Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ’ye, tez çalışmamı hazırlarken faydalandığım, bana esin kaynağı olan, eserleriyle tezime katkı sağlayan tüm değerli bilim insanlarına teşekkürlerimi sunarım.

Seher KURTULUŞ
Hatay, 2022

**KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ
ARASINDAKİ İLİŞKİ: HATAY'DA FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ
DENETİME TABİ AİLE İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Seher KURTULUŞ

İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2022

Danışman: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ÖZET

İşletmelerin gerek küresel rekabet koşulları gerekse güncel gelişmelere ayak uyduramama ve kurumsal bir yönetim anlayışı ile yönetilememe gibi sorunları bulunmaktadır. Bu durumlar sonucunda işletmelerin yaşamlarını nesilden nesle sürdürmesi mümkün olmayabilmektedir. Günümüzde bir işletmenin yöneticilerin yaşamına ve mevcudiyetine bağlı olmaksızın başarılı ve sürdürülebilir olabilmesi için işletmede kurumsal bir yönetim anlayışı ile güçlendirilmiş etkin bir iç kontrol sistemi olması ve bu iç kontrol sisteminin de bir iç denetim birimi tarafından denetlenmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada, Hatay Antakya'da faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi aile işletmelerinde kurumsallaşma ile iç kontrol arasındaki etkileşim ve uyumun bizzat işletmelerin uygulamaları düzeyinde vaka incelemesi yapılmak suretiyle tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Araştırma kapsamındaki işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ile iç kontrol faaliyetlerinin varlığı arasında anlamlı bir uyum olduğu tespit edilmiştir. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin de uygulandığı görülmektedir. Araştırma kapsamındaki işletmelerin bazılarında kurumsal yönetim ilkeleri ile iç kontrol faaliyetlerinin güçlü olduğu, bazılarında ise kurumsal yönetim ilkelerinin ve iç kontrol sisteminin zayıf olduğu saptamıştır. İşletmelerde genel olarak stok kontrolü ve yetki devri gibi hususlarda önemli eksiklik ve zafiyetler bulunmaktadır.

ANAHTAR KELİMELER

İç Kontrol, Kurumsal Yönetim, Bağımsız Denetim, Aile İşletmesi

**THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND
INTERNAL CONTROL SYSTEM: A SURVEY ON FAMILY BUSINESSES
SUBJECT TO THE INDEPENDENT AUDIT OPERATING IN HATAY**

Master's Thesis, Seher KURTULUŞ

Business Administration Department, 2022

Supervisor: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ABSTRACT

Business entities have problems such as global competition conditions, inability to keep up with current developments, and not being managed with a corporate governance approach. As a result of these situations, it may not be possible for entities to continue their lives from generation to generation. Today, for an entity to be successful and sustainable regardless of the life and presence of managers, it is necessary to have an effective internal control system reinforced with a corporate governance approach in the entity. This internal control system should be audited and enhanced by an internal audit unit.

This study aims to determine the interaction and harmony between institutionalization and internal control in family-owned entities that are subject to independent audit operating in Hatay Antakya by using case study method. It has been observed that there is a remarkable harmony between the application of corporate governance principles and the existence of internal control activities in the entities within the scope of the study. It was determined that the entities at which corporate governance principles are applied have an effective internal control system. It was also determined that some of the entities in the scope of the survey have strong corporate governance principles and internal control activities, while in some of them have weak corporate governance principles and internal control system. In general, entities in this scope of the study have significant deficiencies and weaknesses in inventory control and delegation of authority

KEYWORDS

Internal Control, Corporate Governance, Independent Audit, Family Businesses

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET.....	I
ABSTRACT	II
İÇİNDEKİLER	II
TABLolar LİSTESİ.....	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	IX

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM AİLE İŞLETMELERİ

1.1. AİLE İŞLETMELERİ KAVRAMI VE KAPSAMI.....	2
1.2. AİLE İŞLETMELERİNİN ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ	4
1.3. AİLE İŞLETMELERİNİ DİĞER İŞLETMELERDEN AYIRAN ÖZELLİKLER	5
1.4. AİLE İŞLETMELERİNİN YAPISI VE GELİŞİM SÜREÇLERİ.....	7
1.4.1. Kurucu(lar) Aşaması.....	7
1.4.2. Kardeş Ortaklığı Aşaması.....	8
1.4.3. Kuzen Konfederasyonu (Kuzen Ortaklığı) Aşaması	9
1.5. AİLE İŞLETMELERİNİN GÜÇLÜ VE ZAYIF YÖNLERİ.....	10
1.5.1. Aile İşletmelerinin Güçlü Yönleri	10
1.5.2. Aile İşletmelerinin Zayıf Yönleri	12
1.6. AİLE MECLİSİ VE AİLE ANAYASASI	14
1.7. İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DENETİM	15
1.7.1. Bağımsız Denetimin Sağladığı Faydalar	15
1.7.2. Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri.....	16
1.7.3. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketlerin Uygulayacağı Finansal Raporlama Çerçevesi	17

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM

2.1. KURUMSAL YÖNETİM VE KURUMSALLAŞMA.....	19
2.2. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ	21
2.2.1. Sorumluluk İlkesi.....	22
2.2.2. Adillik İlkesi (Eşitlik İlkesi)	23
2.2.3. Hesap Verilebilirlik İlkesi.....	24
2.2.4. Şeffaflık İlkesi.....	24
2.3. KURUMSAL YÖNETİMİN AMACI VE ÖNEMİ	25
2.4. KURUMSAL YÖNETİM DÜŞÜNCESİNİN GELİŞİMİ	27
2.4.1. Kurumsal Yönetim Düşüncesinin Uluslararası Gelişimi.....	27
2.4.2. Kurumsal Yönetim Düşüncesinin Ulusal Çapta Gelişimi	28
2.5. KURUMSALLAŞMANIN FAYDALARI.....	30

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1. KONTROL VE İÇ KONTROL KAVRAMI	31
3.2. İÇ KONTROL YAPISININ TÜRLERİ	35
3.2.1. Yönetmelik Kontrol Fonksiyonu.....	35
3.2.2. Muhasebe Kontrol Fonksiyonu.....	37
3.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	38
3.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ	41
3.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	43
3.5.1. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları.....	44
3.5.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları	44
3.5.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları	45
3.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BİLEŞENLERİ	46
3.6.1. Kontrol Ortamı.....	47
3.6.2. Risk Değerlendirmesi	48
3.6.3. Kontrol Faaliyetleri.....	49

3.6.4. Bilgi ve İletişim	50
3.6.5. İzleme (Gözlem)	51
3.7. COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ	52
3.8. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ	54
3.8.1. Uluslararası Denetim Standardı 400: Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol	55
3.8.1.1. Kontrol Ortamı.....	47
3.8.1.2. Kontrol Prosedürleri	48
3.8.1.3. Muhasebe Sistemi	49
3.8.2. BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	57
3.8.2.1. Kontrol Çevresi.....	47
3.8.2.2. İşletmenin Risk Değerlendirme Süreci	48
3.8.2.3. Bilgi İşlem ve İletişim	49
3.8.2.4. Kontrol Faaliyetleri.....	47
3.8.2.5. İzleme.....	48
3.8.3. BDS 315: Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	57
3.8.3.1. Kontrol Çevresi.....	47
3.8.3.2. İşletmenin Risk Değerlendirme Süreci	48
3.8.3.3. İşletmenin İç Kontrol Sistemini İzleme Süreci.....	49
3.8.3.4. Bilgi Sistemi ve İletişim	47
3.8.3.5. Kontrol Faaliyetleri.....	48

DÖNDÜNCÜ BÖLÜM

4.1. PROBLEM DURUMU	66
4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	66
4.3. ÇALIŞMANIN EVRENİ VE YÖNTEM.....	67
4.4. LİTERATÜR TARAMASI	68
4.5. BULGULAR	72

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER	88
5.1.SONUÇ	88
5.2. ÖNERİLER.....	89
5.3. GELECEK ÇALIŞMALAR.....	94
KAYNAKÇA	95



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Aile İşletmelerinde Gelişim Evreleri ve Temel Karakteristik Özellikleri...	7
Tablo 2: Aile İşletmelerinde Gelişim Süreçleri.....	9
Tablo 3: Kurumsal Yönetim Yaklaşımları ve Tanımları.....	20
Tablo 4: Türkiye’de Kurumsal Yönetim Gelişimleri.....	29
Tablo 5: Mevzuat 5018/55, İç Kontrol Tanımı.....	34
Tablo 6: İç Kontrol Yapısının Gelişimi.....	39
Tablo 7: COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Süreci.....	49
Tablo 8: İşletmelerin Faaliyet Yıllarına İlişkin Sıklık Tablosu.....	72
Tablo 9: Katılımcılarına İlişkin Sıklık Tablosu.....	72
Tablo 10: İdari Personel Sayısına İlişkin Sıklık Tablosu.....	73
Tablo 11: İşletmelerin Personel Sayısına İlişkin Sıklık Tablosu.....	73
Tablo 12: İşletmelerin Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Cronbach Alpha Değer Tablosu.....	73
Tablo 13: İşletmelerin İç Kontrol Sistemine İlişkin Cronbach Alpha Değer Tablosu.....	74
Tablo 14: İşletmelerin İç Kontrol Sistemi Uygulamalarına Yönelik Bulgular	74
Tablo 15: İşletmelerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Yönelik Bulgular.....	75

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bağımsız Denetime Tabi işletmelerin Uygulayacağı Finansal Raporlama Çerçeveleri.....	18
Şekil 2: Kurumsal Yönetim Bileşenleri.....	21
Şekil 3: COSO Küpü, İç Kontrol Bileşenleri.....	46
Şekil 4: Bilgi Yönetim Süreci.....	51



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA:	Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS:	Bağımsız Denetim Standartları
BIST:	Borsa İstanbul A.Ş.
BOBİ:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler
BT:	Bilişim Teknolojileri
COSO:	Sponsor Olan Kurumlar Birliği
EBRD:	Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi
HMKÜ:	Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi
IFAC:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFC:	Uluslararası Finans Kurumu
IIA:	İç Denetçiler Enstitüsü
IMA:	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI GOV:	İyi Yönetim Rehberi
İMKB:	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İTO:	İstanbul Ticaret Odası
FEI:	Uluslararası Finans Yöneticileri
FRS:	Finansal Raporlama Standardı
KAYİK:	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK:	Kamu Gözetim Kurumu
KHK:	Kanun Hükmünde Kararname
KİT:	Kamu İktisadi Teşebbüsü

MUSGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

OECD: İktisadi İş birliği ve Geliştirme Teşkilatı

TBB: Türkiye Bankalar Birliği

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TKYD: Türkiye Kurumsal Yatırımcı Yöneticiler Derneği

TÜDESK: Türkiye Denetim Standartları Kurulu

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

TÜSİAD: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği

SEC: Amerika Sermaye Piyasası

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

SPSS: Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı

SOX: Sarbanes & Oxley Yasası

UDS: Uluslararası Denetim Standartları

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

XKURY: Kurumsal Yönetim Endeksi



GİRİŞ

Gerek küresel rekabet koşulları gerekse işletmelerin güncel gelişmelere ayak uyduramama ve kurumsal bir yönetim anlayışı ile yönetilmeme gibi nedenlerle yaşamlarını nesilden nesile sürdürebilmeleri mümkün olmayabilmektedir. Günümüzde bir işletmenin yöneticilerin yaşamına ve mevcudiyetine bağlı olmaksızın başarılı ve sürdürülebilir olabilmesi için işletmede kurumsal bir yönetim anlayışı ile güçlendirilmiş etkin bir iç kontrol sistemi olması ve bu iç kontrol sisteminin de bir iç denetim birimi tarafından denetlenmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir.

Kurumsal Yönetim, bir örgütteki işlerin ve ilişkilerin idaresi ve denetimini sağlayan bir düzen olarak tanımlanmış ve eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine inşa edilmiştir.

Özellikle 2000’li yılların başında gelişmiş ekonomilerde ortaya çıkan büyük şirket yolsuzluk skandalları sonrasında, işletmelerde çalışan hileleri, sürdürülebilirlik ve sürekliliğin sağlanması gibi kavramların sıkça telaffuz edilmeye başlamasıyla birlikte kurumsal yönetimin iyileştirilmesi ve iç kontrol sisteminin etkinliği üzerine çalışmalar daha fazla önem kazanmıştır.

Hatay Antakya’da faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi aile işletmelerinde kurumsallaşma ve iç kontrol arasındaki etkileşim ve uyumun bizzat işletmelerin uygulamaları düzeyinde vaka incelemesi yapılmak suretiyle tespit edildiği bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde aile işletmesi, yapısı, gelişim süreci, güçlü ve zayıf yönleri ile bağımsız denetime tabi olma kriterleri açıklanmaktadır. İkinci bölümde; kurumsal yönetim ilkeleri, gelişim süreci ve faydaları ele alınmaktadır. Üçüncü bölümde iç kontrol sistemi, yapısı, tarihsel gelişim süreci, önemi, amaçları, bileşenleri ile COCO, UDS ve BDS’ye göre iç kontrol sistemi açıklanmaktadır. Dördüncü bölümde ise Hatay Antakya’da faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi aile işletmelerinde kurumsallaşma ve iç kontrol arasındaki etkileşim ve uyumun tespiti için bizzat işletmelerin uygulamaları düzeyinde yapılan vaka incelemesine yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

AİLE İŞLETMELERİ

1.1. Aile İşletmeleri Kavramı ve Kapsamı

Aile, aralarında sevgi ve birlik bağı bulunan, birbirlerine kan bağı ile bağlı çocuk, anne ve babadan oluşan en küçük toplumsal kurum olarak algılanmaktadır. İşletme kavramı ise üretim faktörlerinin uyumlu bir şekilde birleşmesi sonucu ortaya çıkan bir birimdir. İşletme; doğal kaynaklar, sermaye, işgücü ve girişimci unsurlarından meydana gelmektedir.

Pazarcık'a göre, aile işletmeleri, ailenin geçimini sağlamak veya mirasın dağılmasını önlemek amacıyla kurulan, aile üyelerinden kişilerce yönetilen, kararların alınmasında büyük ölçüde aile üyelerinin etkin olduğu ve aileden en az iki kuşağın kurumda istihdam edildiği işletme yapılarıdır (Aktaran: Susar ve Kara, 2010: 4). Bir aile işletmesi kuruluş, yönetim şekli, kültür, amaç, vizyon, ilke ve kurallar açısından diğer aile işletmelerinden farklılık gösterebilmektedir. Her bir aile işletmesinin diğer aile işletmelerinden farklı olması aile işletmesi üzerinde yapılacak tanımları birbirinden farklı kılmaktadır.

Aile işletmeleri üzerinde çalışan akademisyenler, aile işletmesi tanımının yapılabilmesi için hangi kriterin daha önemli olduğu konusunda hem fikir değillerdir (Handler, 1989: 257-276). İşletmede pay sahipliği oranı, oy kontrolü, stratejik güç, birden çok neslin dâhil olması, aile üyelerinin işletmeyi yönetmesi gibi kriterler, aile işletmelerinin tanımlanmasında sıklıkla ele alınan hususlardır (Astrachan vd., 1996: 107-123).

Aile işletmeleri üzerine çalışan araştırmacıların aynı fikirde olduğu en önemli konu ise mirastır (Handler, 1994: 133-157). Ward, aile işletmelerinin ortaya çıkmasında en önemli şeyin miras olduğu yönünde tanımlama yapmaktadır. Ayrıca bir aile işletmesinin yönetim ve kontrolünün nesilden nesle ancak miras yoluyla aktarılabilceğini ifade etmektedir (Ward, 1987). Ancak, araştırmacılar aile işletmeleri tarafından miras planlamalarının yapılmadığını öne sürmektedir (Handler, 1989: 257-276; Ward, 1987).

Son zamanlarda aile işletmeleri üzerine yapılan tanımların, aile işletmelerine olan bakış açısına göre birbirinden farklı olması kuvvetle muhtemeldir. Genellikle üzerinde durulan kriter ise pay oranlarından çok *yönetim faaliyetlerinin* yürütülme şekli ve bu yönetim görevinin aile üyelerinde bulunup bulunmadığı konusudur (Pazarcık, 2004: 33-41).

Aile işletmesini, *bir ailenin en az iki nesli ile yakından özdeşleşen ve bu bağın şirket politikası, ailenin çıkarları ve amaçları üzerinde karşılıklı etkisi olduğu işletmeler*, olarak açıklayan Donnelly, aile işletmelerinin aşağıda belirtilen kriterlerden bir veya birkaçını içermesi gerektiğini savunmuştur (Donnelly, 1964: 93-105):

- Aile bağı, işletme yönetiminde hak sahibi olabileceklerin belirlenmesinde bir kriter olması,
- İşletmedeki yönetim kurul başkanının yasal yolla ilişkisi bulunan eşi ya da çocuklarının başkanlığını yaptığı yönetim kurulunda yer alması,
- Aile bireylerinin aile içindeki yeri ile işletmedeki pozisyonunun önemli olması,
- Aile üyelerinin işletme ile özdeşleşmesi, şirket zarar etse de mevcut pay haklarından feragat etmemeleri, mevcut payları korumaya çalışmaları,
- Aile üye fertlerinin herhangi bir davranışının işletme itibarını etkilediğinin düşünülmesi,
- Hem yasal hem de yasal olmayan işletme kaynaklarında işletme değerinin belirli bir aile ile bütünleşmesidir.

Bir aile işletmesinde, aynı ailenin birden fazla üyesinin pay sahibi olması veya birlikte çalışması ile işletmenin en az iki nesil ve sonrasına aktarıldığı yönünde iddialar bulunmaktadır (Sönmez ve Toksoy, 2011: 60-80).

Aile işletmeleri, ‘aile geçimini sağlamak ve mirasın dağılmasını önlemek amacıyla kurulan, ailenin geçimini sağlayan kişi tarafından yönetilen, yönetim kademelerinin önemli bir kısmında aile üyelerinin istihdam edildiği, kararların alınmasında büyük ölçüde aile üyelerinin etkili olduğu ve aileden en az iki jenerasyonun kurumda çalıştığı işletme’ ya da ‘hisse çoğunluğuna veya kontrolüne

sahip, aynı kanı veya soyadını taşıyan kişilerden oluşan işletme' olarak tanımlanabilir (Aktaran: Güler ve Akgün, 2010: 69-83).

Aile işletmeleri, belli bir fikir etrafında kurulan işletmenin yok olmasını engelleyerek varlıkların korunmasını amaçlamakta, bu fikrin gelişmesi ve işletmenin büyümesi için çaba sarf etmektedir (İTO, 2001). Aile işletmesi bir girişimcilik ruhu ile başlayan, aile bağları olan bireyler tarafından yönetilen, sürekliliği hedefleyerek nesilden nesle aktarımını sağlayan ve büyümesini hedefleyen, sermayenin aile içinde kalmasını ve mülkiyetin bölünmesini engellemeye çalışan kuruluşlardır.

Koçel (2004) aile işletmesini, *'sahipliği bir ailenin elinde olan; bu ailenin bireyleri tarafından yönetilen, yönetimi aile bireyleri arasında kuşaktan kuşağa geçen, stratejik kararları bir aile tarafından verilen, yönetimi bir aile tarafından kontrol edilen veya en azından işletmenin yönetiminin bir aile tarafından etkilendiği işletmeler'* şeklinde tanımlamaktadır.

1.2. AİLE İŞLETMELERİNİN ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ

Aile işletmelerinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Fındıkçı, 2011: 17-18):

- Aile işletmeleri bir aile tarafından ortaya çıkarılan kurumdur.
- Aile işletmesi, bir girişimcinin fikri ile başlayan ve bu girişimci ile aile üyeleri tarafından kurulan bir yapıdır.
- Aile işletmelerindeki kültür, ailenin sahip olduğu kültürün bir yansımasıdır.
- İşletme mirası aileye aittir.
- Var olan varlığın ve aile bireyleri arasındaki birlik beraberliğin korunması amaçlanır.
- Ailenin sahip olduğu kültür, inanç, değerler ve bireyler arasındaki ilişkiler işletmeye yansır ve bunlar işlerin işleyişini, işletmenin kültürünü, iklimini ve işletme yönetimini etkilemektedir.

Aile işletmeleri genelde ailenin sahip olduğu imajdan etkilenmektedir. Aile işletmesi, ailenin ismi ve insanlarda bırakmış olduğu imaj ile anılmaktadır. Aile

işletmeleri genelde iki ya da daha fazla neslin işletmenin faaliyetlerini yürütmesinde kontrolü olduğu bir işletme yapısıdır. Bu tür işletmelerde yönetim kurulu yeleri veya tepe yönetim genelde aile reisinin (işletmeyi kuran girişimcinin) ailede güven duyduğu bireylerden oluşmaktadır (Ateş, 2005).

Aile işletmeleri bir ailenin kontrol alanı olduğu için açık bir oluşum değildir. İşletmeye ait verilerin, işletme dışı çevresi ile paylaşımı yapılmamaktadır (Rosenblatt, 1990).

İşletmede kararlar, işletmenin hisse senetlerine sahip olan aile yeleri tarafından alınır ve işletme yöneticileri, işletmenin aile işletmesi olarak belirlenmesini onaylamaktadır (Holland-Boulton, 1984).

Türkiye’deki işletmelerin yönetiminde çoğunlukla aile bireylerinin hâkim olduğu bilinmektedir. Büyük fedakarlıklarla işletmenin büyümesini hedefleyen kurucu birinci jenerasyon, vaktinin büyük çoğunluğunu iş için harcamaktadır. Fakat ikinci jenerasyon ise işletmeyi direkt olarak zorluklar yaşamadan elde etmiştir. İlk jenerasyon işletmeyi kontrollü bir şekilde yönetirken yeni jenerasyon ise yenilikçi kararlarla kendilerini gerçekleştirme çabasında olurlar (İşeri ve ağlar, 2004: 140-147).

Aile işletmesinin temelinde birbirine zıt iki yapı bulunmaktadır. Bunlar işletmede neden-sonuç, nesnel bakış, rekabet unsurları ile aileden kaynaklı duygu, bütünlük, bağlılık gibi somut olmayan yaşamsal unsurları içermektedir. Bu açıdan incelendiğinde aile işletmelerinin sosyo-ekonomik unsuru bakımından önemi dikkat çekmektedir. Hem ticari boyutu hem de sosyal boyutu bünyesinde barındırdığı için diğer işletme türlerinden ayrılırken aynı zamanda işletmenin sürekliliği bakımından da oldukça hassas ve karmaşık organizasyon yapısına sahip olmaktadır (Kamacı ve Samancı, 2020).

1.3. AİLE İşLETMELERİNİ DİğER İşLETMELERDEN AYIRAN ÖZELLİKLER

Aile işletmelerinin diğer işletmelerden farklı bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu zellikler işletmeye bazen üstünlük katarken bazen de işletmede zayıflığa neden olmaktadır. Aile işletmelerini diğer işletmelerden ayıran özellikler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Ateş, 2003; Kırım, 2003, Kobanoğlu, 2013; Yolaç ve Doğan, 2011):

- Ailenin kültür ve değerlerine yönelik, birlik ve bütünlüğün devam etmesi amacı ile kurulan aile işletmelerinde işletme prosedürü aile üyelerinin çıkarlarına uygun şekilde oluşturulmaktadır.
- Yönetim kadrosu oluşturulurken aile üyeleri arasındaki ilişkiler etkili olmaktadır.
- Yönetimdeki üyeler, gelecek kuşağın işi öğrenmesi, gelişmesi ve yerlerini garanti altına alması için yönetimin çeşitli pozisyonlarında bulunmasını istemektedir.
- Ailenin sahip olduğu soyada bağlı olarak işletmenin piyasadaki ismi ve imajı değişmektedir. Aile soyadının piyasadaki konumu şirketin de konumunu değiştirmektedir.
- Aile bireylerinin, iş yerindeki başarısı ve konumu aile içindeki saygınlığını ve ona duyulan sevgiyi etkilemektedir.
- Aile bireylerinin iş yerindeki hakları lehlerine olacak şekilde düzenlenir. Aile bireylerinin çalışma planında ve diğer izinlerinde esneklik gösterilmektedir.
- Aile bireylerinin sahip olduğu inanç ve değerler, işletmenin kültürünün şekillenmesine destek olmaktadır.
- Aile işletmeleri, bir ailenin üyeleri tarafından yönetildiği için işletme ekonomik açıdan zarar gördüğünde aile üyeleri tarafından düzeltilerek bu tarz sorunların ve diğer gizli bilgilerin işletme dışına yansımalarının da önüne geçmiş olmaktadır.
- Genellikle işletmedeki yönetim kesimi aile bireyleri ve yakın çevresinden oluşmaktadır. Bu tür işletmelerde profesyonellikten öte güven daha önemli olmaktadır. Yönetime dâhil edilmesi planlanan kişilerin, aile bireylerinden olması düşünülmektedir. Yabancılarla yönetimde yer verilmemektedir.
- Gün geçtikçe işletmenin ihtiyaç duyduğu hedefleri ve misyonu ile ailenin istek ve ihtiyaçları özdeşleşmediği görülmektedir.

1.4. AİLE İŞLETMELERİNİN YAPISI VE GELİŞİM SÜREÇLERİ

Aile işletmelerinin kuruluşundan büyüme evrelerine kadar gösterdikleri, birbirinden farklı bu gelişmeleri inceleyen birden fazla model geliştirilmiş olup ‘üç temel aşama modeli’ en çok üzerinde değinilen model olmuştur ve bu gelişim aşamaları şu şekilde sıralanmaktadır (IFC, 2011:12):

- Kurucu(lar) Aşaması,
 - Kardeş Ortaklığı Aşaması,
 - Kuzen Konfederasyonu (Kuzenlerin Ortaklığı) Aşaması,
- olarak açıklanmaktadır.

Aşağıda aile işletmelerin aşamalarının gösterildiği tabloda gelişim süreçleri ve ortaya çıkan bazı önemli aile problemleri yer almaktadır (Ateş, 2003: 56).

Tablo 1.

Aile İşletmelerinde Gelişim Evreleri ve Temel Karakteristik Özellikleri

	Birinci Nesil Aile İşletmeleri	Büyüyen ve Gelişen Aile İşletmeleri	Karmaşık Aile İşletmeleri
Mülkiyet	İşletme sahibinde	Kardeşler arasında	Aile ve profesyonel yöneticiler arasında karmaşık
Örgüt Yapısı	Basit merkezi	Basit yarı merkezi	Karmaşık
Karar Alma Yetkisi	İşletme sahibinde	Kardeşler arasında	Profesyonel yöneticiler ve aile arasında ortak
Karar Alma Şekli	Merkeziyetçi	Merkeziyetçi	Merkezkaç
İletişim	Dikey	Dikey Yatay	Dikey Yatay Çapraz
Değerler	Aile ve Girişimci Değerleri	Girişimci Değerleri	İş Değerleri

Kaynak: Ateş, 2003: 56

1.4.1. Kurucu(lar) Aşaması

Bu birinci aşamada aile işletmeleri genelde en küçük aile topluluğu tarafından yönetilmektedir. Payların %100'üne yakını kurucu ailenin ya da bu ailenin bir bireyinin elinde bulunduğu ve işletmeyi yönetme erkine sahip olduğu bir dönemdir (IFC, 2011: 12-13).

Kurucu(lar) yöneticidir, danışmanı olsa bile önemli kararları kendisi almaktadır. Bu aşamada yönetim, basit bir hiyerarşi ve bağlılık ile sürdürülmektedir. Kurucunun(ların) dikkate aldığı en ciddi sorun halefini belirlemek ve onu sonraki aşamalar için yetiştirme organizasyonunu yapmasıdır. Bu yetiştirme organizasyonu

şirket için sürdürülebilirliğinin sağlanmasında ve sonraki aşamaya hazırlanmasında zorunludur (IFC, 2011: 12-13).

Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan her 100 işletmeden 40'ı ilk yılını doldurmadan, 20'si ikinci yılını doldurmadan, 30'u ise onuncu yılını doldurmadan kapanmaktadır. 100 işletmeden sadece 10'unun faaliyetleri 10 yıllık süreyi aşmakta ve faaliyetleri devam etmektedir. Bu sürenin, tamamen kurucunun bilgi birikimine, deneyimine, liderlik ve diğer yönetim vasıflarına bağlı olduğu ileri sürülmektedir (Gersick vd., 1997).

Girişimcinin işletmeyi kurduğu ilk aşamada işletme, aile işletmesi olmamaktadır. Zamanla aile bireylerinin yönetime katılması ve işletmeyi daha çok ailenin bir varlığı olarak görmesi gerekmektedir. Bu aşamadan sonra aile reisinin işletmeyi aile işletmesi olarak görmesi ailesinin genişlemesi ile gerçekleşmektedir. Böylece aile üyeleri işletmeye dâhil edilerek işletmenin geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

1.4.2. Kardeş Ortaklığı Aşaması

Aile reisinden çocuklara geçen bu aşamada yönetim merkezi, birçok kişinin yönetimde olduğu karmaşık bir sistem haline gelmektedir. Bu aşamada işletmenin bölünmeden devam etmesi, kardeşlerin işletmeyi benimsemesine ve işletmenin gelişimi için çabalamasına, işletmeyi ilgilendiren konuların karar alımında birliğine, dayanışmasına ve takım çalışmasına bağlı olmaktadır. Çocuklar babalarının kurmuş olduğu işletmeyi daha kurumsal hale getirmek için sistematik bir şekilde işletmenin işleyişini sağlamak durumundadır. Yönetim sisteminin değişmesi işletmenin çok hassas bir dönemde olduğunu göstermektedir. Bu durumda kardeşlerin, işletme çalışanları ile işletme arasında bir bağ kurmalarını ve bu bağı kuvvetli hale getirmelerini gerektirmektedir. Çıkan sorunlara karşı yapıcı çözümlerin üretimini sağlanmalı, varlıkların korunmasını ve hisselerin bölünmesini engellemelidir.

Yönetim faaliyetlerin sistemli bir şekilde işleyebilmesi için işletme kuralları oluşturulmalı, görev ve iş tanımları belirlenmeli, hiyerarşi oluşturulmalıdır. İşletme prosedürünün oluşturulmasında işletmenin kurumsallaşmasını hızlandıracak aksiyonlar olacaktır. İşletmede oturmuş bir düzenin yıkılıp yerine yenisinin getirilmesini işletme çalışanları olumlu karşılamayabilir. Kurulmuş ve personel

tarafından benimsenmiş olan bir örgüt kültürünün yerine yeni kültürün etkileri karmaşıklığa yol açabilmektedir. Aile reisinin yönetimde olduğu dönemde tek elden yönetim ve paylaşılan diğer anlayışlar işletmede beklenen bazı davranış standartlarını göstermektedir. Bu durumda yeni yönetim tarzı, çalışanların algı düzeylerini etkilemektedir. Yönetime geçen kardeşlerin bu durumda doğru stratejiler benimsemeleri gerekmektedir.

Kardeş ilişkilerinin kuvvetlenmesi, kendilerinden sonra yerlerine geçecek haleflerin yetiştirilmesi, işletmeyi daha kurumsal hale gelmesi bakımından çalışmalarda bulunulmaları sağlanmalıdır.

1.4.3. Kuzen Konfederasyonu (Kuzen Ortaklığı) Aşaması

Yönetimin kardeşlerden (ikinci nesilden) çocuklarına (üçüncü nesle) devretmesi ve ikinci dönemin sona ermesi ile başlar.

Bu aşamada işletmelerin yönetimine dâhil olan daha fazla aile üyesi bulunmaktadır. Kardeşlerin çocukları, kuzenler ve daha fazla akrabanın katılımı ile işletme yönetimi daha karmaşık hale gelmektedir. Farklı jenerasyonlar ile ailenin farklı üyelerinin bir arada bulunması, karşıt fikirlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kardeşler arasında ortaya çıkan çatışmalar bu aşamaya yansımaktadır (Gersick vd., 1997).

Aile kaynaklı sorunlara en yoğun şekilde rastladığı dönem kuzen ortaklığı dönemidir. Bu sorunlardan bazıları; pay sahipliği hakları, kâr paylaşımı uygulamaları, aile üyelerinin işletmedeki pozisyon ve görevleri, aile içi tartışmalar vs. şeklindedir (Gersick vd., 1997).

Tablo 2.

Aile İşletmelerinde Gelişim Süreçleri

Sahiplik Aşaması	Yetkin Pay Sahipliği ile İlgili Konular
1.Aşama: Kurucu(lar)	Önderlik değişimi Halefiyet ve Miras/mal varlığı planlaması
2.Aşama: Kardeş Ortaklığı	Ekip çalışması ile uyumlu olmak, Aile mal varlığının desteklenmesi ve Halefiyet
3.Aşama: Kuzen Ortaklığı	Kurumsal sermayenin dağılımı: kar payı, borç ve kar düzeyleri Hissedarlığın likidite edilmesi Ailede uyuşmazlık çözümü Ailenin katılımı ve görevleri Aile vizyonu ve misyonu

Kaynak: John Ward, 1991

Görüldüğü üzere sorunlar aile işletmelerinin her aşamasında bulunmaktadır. Önemli olan ise bu sorunlarla karşılaşıldığında stratejik çözümlerin üretilmesi ve bu sorunların önüne geçilmesidir. Ortaya çıkan bu sorunların işletme prosedürleri, kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol sistemleri, aile yasaları, net görev tanımları ve iş planları ile nakavt edilmesi sayesinde işletme, sürekliliğin devamlı olması konusunda başarı sağlamaktadır.

1.5. AİLE İŞLETMELERİNİN GÜÇLÜ VE ZAYIF YÖNLERİ

Aile işletmelerinin diğer işletme türleri karşısında güçlü ve zayıf olduğu yönler bulunmaktadır.

1.5.1. Aile İşletmelerinin Güçlü Yönleri

Aile işletmeleri, diğer işletmelerden farklı olarak daha etkili bir şekilde faaliyet gösterdiği bazı araştırmalarda ileri sürülmektedir. 1986 yılında ABD’de US New and World Report Dergisi tarafından yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre Dow Jones endeksi baz alındığında en büyük 47 aile işletmesinden 31’i diğer işletmelere oranla daha yüksek performans göstermiştir. Peters ve Waterman’ın ‘Mükemmeli Aramak’ adlı eserinde bahsi edilen mükemmel işletmelerin hemen hemen hepsi aile işletmesidir (Jaffe, 1990).

Gelişmekte olan ülkelerde ya da kapital gelişimini tamamlamayan ülkelerde sermaye problemi olan bir aile işletmesi bu problemi kendi içinde çözümlemektedir (Aydın, 1986: 18-36). Aile üyeleri işletme varlıklarını korumak ve hisselerinin bölünmesini engellemek için kendi mal varlığını sermaye olarak ortaya koyması bu problemlerin önüne geçmektedir. Aile üyeleri işletmeyi ailenin bir parçası olarak gördüğünde bu fedakarlığı kolayca yapabilmektedir. Bu durum aile işletmelerine bir avantaj sağlamaktadır.

Aile işletmelerinde isim ve prestijinin aile ile özdeşleşmesinden dolayı işletme yöneticileri ürün kalitesine daha çok önem vermekte ve Pazar payını geliştirebilmek için gerekli önlemleri alma konusunda titizlik göstermektedirler. Aynı zamanda tanınmış bir unvanın sağladığı sosyal ilişkiler ağı sonucu işletme için kredi ve girdi temini, satış ve pazarlama konusunda bazı üstünlükler sağladığı da göz ardı edilemez (Aktaran: Bora, 2012).

Aile işletmelerinin kendilerine özgü birtakım güçlü yönleri bulunmaktadır. Bu güçlü özelliklerden bazıları aşağıdaki gibidir:

- Aile üyeleri işletmeye aile içinden mali kaynak yaratabilmektedir.
- Aile üyeleri işlerine bağlı olduğundan, planlanan çalışma saatleri dışında evde veya işte çalışabilir, müşterilere verilen terminlerin aksamadan yerine getirilmesini sağlayabilir. İşletmede çalışan aile üyeleri esnek saatlerde, günün yirmi dört saatinde işletmede gönüllü olarak çalışabilmektedir.
- Diğer işletme türlerinde profesyonel yönetici ile personel arasında hiyerarşi ilişkisi varken aile işletmelerinde genellikle daha sıcak bir güven ilişkisi olmaktadır.
- Aile işletmelerinde değişen çevre koşullarına sağlanan hızlı uyum, bürokrasinin daha az olmasından kaynaklanmaktadır. Bu durumda yeni iş fırsatlarını etkin bir şekilde ele almaktadır. Bu da aile işletmelerinin daha aktif rol almasını sağlamaktadır.
- Aile üyelerinin birbirleri arasındaki ilişkilerin güçlü olması sebebiyle aile üyeleri işletmeleri ile özdeşleşerek yapılan işi sahiplenmektedir. Aile üyeleri arasındaki ilişkinin güçlü olması, aile içinde yetenekli üyenin başka işletmeler yerine kendi aile işletmesini benimseyerek çalışmasını sağlamaktadır.
- İşletme yönetimde yer alan seleflerin, haleflerini küçük yaşta işletmeye dâhil ederek yetiştirmesi, işletmenin işleyişini, işlerin prosesini öğrenerek bilgi birikiminin artmasını ve işletme ile uyumunu daha erken oluşturmasını sağlamaktadır.
- Aile işletmeleri ailenin kültüründen etkilenmektedir. Ailenin sahip olduğu kültür, iletişim, tutum, değer ve inançların varlığı, örgüt kültürünün oluşmasını sağlamaktadır. İşletmede saygının ve adaletin temeli, ahlaki değerlerden meydana gelen ahlaki standartların oluşturduğu bir iş ortamıdır (Ege; 2008).
- Aile işletmelerin nesillerdir sürdürdükleri temel değerlerden vazgeçmeden daha seri çıktılara ulaşmaya çalışmadan sürekliliğini sağlama anlayışı prestijlerini olumlu etkilemektedir. Bu tür işletmelerde kurucunun saygınlığı ile bağlanan işletme prestiji yine aynı şekilde işletme ile kurucu

arasında özdeşleşerek devam eder (Erdem, 2003). Aile işletmelerinin aile ile arasında bölünmez olan ilişki, olumlu etki yaratmaktadır. Aile bilinirliği sayesinde aile işletmesi tanıtımının yapılmasına gerek kalmamaktadır. Aile işletmeye, işletme de aileye bu konuda yarar sağlamaktadır.

- Aile işletmelerinde yer alan üyelerin sürekli değişmemesi, müşterilerin işletmede muhatap olduğu personelin sabit kalmasını ve müşterinin işletmeye karşı güven duygusunu vermektedir. Bu durum hem işletme içine hem de işletme dışına olumlu bir imaj yaratmaktadır.

1.5.2. Aile İşletmelerinin Zayıf Yönleri

Günümüzde değişen rekabet koşulları, uluslararası ekonomik birleşmeler, sürekli olarak gelişen teknolojiye hızla uyum sağlamaya çalışmak, büyümek isteyen işletmeler önünde bir engeldir. Büyümekte olan ekonomiye uyum sağlamak başarılı işletmeler için normal bir süreçtir. Aile işletmeleri de genelde küçük boy işletmeler olarak faaliyete başlamakta olup zamanla farklı süreçlerden geçerek belli bir büyüklüğe ulaşmaktadır (Koçel, 2003).

Aile işletmelerinde bazen kurucu, işletmenin kısa süre içerisinde büyümesini istemektedir. Bir işletmenin büyümesi, üretim hacminin, kullanım kapasitesinin, satış gelirlerinin, ürün çeşitliliğinin, kaynaklarının (çalışan sayısı, sermaye vs.) ve varlık (varlıkların defter değeri) miktarında gerçekleşecek olan artışın niceliksel ve niteliksel olarak gelişimidir.

Aile işletmelerinin büyümesi ile faaliyetlerinin artması sonucunda işlemlerin karmaşıklığı sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda işletme yönetimi faaliyet kontrolü ile etkinliğini kaybeder ve kurumsallaşamayan işletmelerin önünde bir problem oluşturur. Kurumsallaşma, işletmelerin büyürken karşılaştıkları sorunları önceden tespit edip planlarını bu sorunlara uygun olacak şekilde yapmasını sağlamaktadır. İşletmeler ilk kuşakta uzun süre hayatta kalabiliyor iken, diğer kuşaklara geçtiğinde kurumsallaşmayı tamamlamamış ise sürdürülebilirliğini yitirmektedir.

Aile işletmeleri başarılı bir şekilde yaşamlarını sürdürdüğünde bu işletme içerisinde iç içe olan birden fazla kuşak bulunacaktır. Kuşak sayısının fazla olması

fikir birliğinin sağlanmasını zorlaştırmakla birlikte iletişim sorununu da beraberinde getirmektedir.

İşletmedeki soy ağacı genişledikçe hisse bۆlünmeleri artacaktır. Hissedarların sayısı arttıkça bir kısım aile üyesi işletmeyi aktif bir şekilde yönetirken diğer kısım pasif kalacak ve pay beklentisinde bulunacaklardır.

Aile işletmeleri, aile fertlerinin birlikte çalıştığı işletmelerdir. Bu durumda ortaya çıkan en önemli sorun, yönetici konumundaki aile bireyine olan bağlılık, dolayısıyla merkezietilik konusudur. Aile bireylerinin yıllara yaygın deneyim ve tecrübelerinin yanı sıra profesyonel bir yönetimde olması gerekmektedir. Aile işletmelerinde yaşanan iletişim problemleri ile adaptasyon sürecinde işleri yeni öğrenecek personel problemi gibi çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir (Pazarcık, 2003).

Aile işletmelerinde yönetime gelecek olan aile bireyini iyi yetiştirememesi de ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkacaktır. İşletmenin bir sonraki kuşağa geçmeden önce halefinin yetiştirilmesi gerekmektedir.

İşletme yönetimine seçilecek kişinin profesyonel biri olmasının yanı sıra aile bireylerinden birinin olması aile değerlerinin iş değerlerinin önüne geçtiğini göstermektedir. Profesyonel ve işe uygun adayın işletme dışına bırakılması, yetersiz kişilerin yönetime getirilmesi önemli bir sorun oluşturmaktadır. Aile işletmelerinin en önemli özelliklerinden biri olan aile kۆltürünün işletme yönetiminde etkili olması, aile ilişkilerinin işletme çıkarlarından üstün tutulduğunu göstermektedir (etin, vd., 2008). Bu tür işletmelerde aile bireylerinden birine iş vermeyi öncelik saymaktadır. Yetenekli personele verilmeyen iyi pozisyonlar ile personele yeterli ölçüde gösterilmeyen değerden ötürü, personel uygun fırsatlar yakaladığında işletmenin dışına kaçması kaçınılmaz bir gerçektir. İşe göre adam değil adama göre iş mantığının benimsenmesi kalifiyeli personel sıkıntısı çekmelerinin en büyük etkeni olmaktadır. Sonuçta yeteneksiz ve kalifiyeli olmayan personel ile işlemlerini sürdüren bir işletmenin uzun süre yaşamını sürdürmesi mümkün olmayacaktır.

Merkeziyetçi yönetim sistemini benimseyen bir aile işletmesinde önemli kararları kurucunun alması, o işletmede kurucu olmadığında ise bu durum işlerin durmasına ve işlemlerin aksamasına neden olmaktadır. Kurucu yetki devri yapmamaktadır. Bu durumda yetki ve kararların tek elde toplanması, stratejik

kararları tek kişinin alması ile verimli çıktılarının alınması önünde bir bariyer oluşturmaktadır. En büyük hisse senedini elinde bulunduran yönetim kurulu diğer üyelerden daha baskın olduğu için sahip olduğu kişilik özelliklerini de kuruma yansıtmaktadır (Kesken, vd., 2008). İşletme sahibi, kendi çıkarlarını işletme çıkarlarından üstün görmektedir. Karar alımında da tek bir kişinin yetkili olması yüzünden diğer bireylerin alınacak kararlara olan katılımlarının kısıtlanması yeni fikirlerin ortaya çıkmasının önüne geçmiş olacaktır. Hissedarların kendi çıkarlarına değil işletmenin çıkarlarına yönelik çalışması ve işletmeye hizmet etmesi ise daha doğru olduğu düşünülmektedir.

Aile işletmelerinde ortaya çıkan en büyük sorunlardan biri de aile içi sorunların işletmeye yansıtılmasıdır. Bu sorunlar işletmeye taşındığında çalışma ortamı huzursuz olmaktadır. İşletme yönetiminde olmayan diğer aile üyelerinin de işletmeye dışarıdan müdahale etmeye çalışmaları, gelin ve damatların aile bireylerini kışkırtmaları, işletme içinde daha fazla sorunun meydana gelmesine neden olacaktır.

Kurumsal işletmeler, kuralların net bir şekilde işlediği, insanlara ve insanların sahip olduğu becerileri önemseyen, yönetimin ise tek bir kişide olmadığı, planlamaların önceden yapıldığı, belirli kural ve ilkeleri bulunan işletmelerdir. Çoğu bakımdan aile işletmeleri kurumsal işletmelere zıt düşmektedir. Kurumsallaşma yolunda aile konseyi, aile anayasası ve belirli aralıklarla toplantıların düzenlenmesi, hiçbir aile üyesinin etkisi altında kalmadan işlerin ve işlemlerin yürütülmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

1.6. AİLE MECLİSİ VE AİLE ANAYASASI

Aile konseyi (meclisi), aile üyelerinin birlikte çalıştığı ve belirli sorunlar üzerinde tartıştıkları bir konseydir. Aile konseyi, işletmenin sürekliliğini sağlayarak aile üyelerin çıkarlarını ve işletmenin beklentilerini ortaya çıkarmak amacıyla kurulmaktadır. Aile üyelerinin katılım göstermesi ve oylama sonucu alınacak kararlar doğrultusunda toplantıların yapılması gerekmektedir.

Aile anayasası, aile işletmelerine yönelik, aile üyelerinin iş ve aile ilişkilerini sağlıklı bir biçimde yönetmesi ile rol çatışmalarının önüne geçerek temel ilke ve esasları içeren yol gösterici, rehber niteliğinde bir belgedir. Aile anayasası iş süreçlerini, yönetim ve organizasyonu, aile ilişkileri, ortaklık yapısı ve varlık yönetimi konularında birçok ilişkiyi içeren ve düzenleyen bir belge niteliğindedir.

1.7. İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarına (bilgilerine), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şartları sağlayan, yetkilendirilmiş ve tescil edilmiş bağımsız denetçiler tarafından geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadıklarına yönelik bir güvence (görüş) vermektedir. Bağımsız denetimde verilen bu güvencenin seviyesi mutlak değil, makul düzeydedir. Makul güvence ise BDS 200’de belirtildiği gibi yüksek bir güvence seviyesini ifade etmektedir. Bağımsız denetimin özellikleri (Kandemir ve Akbulut, 2013: 37-55):

- Bağımsız denetim bir işletmenin ya da tüzel kişiliğin 1 yıl ya da 3 ay gibi belirli dönemlerini kapsamaktadır.
- Denetlenen finansal bilgiler ile daha önceden belirlenen ve genel kabul görmüş olan ölçütler karşılaştırılmaktadır.
- Denetçiler çalışmaları boyunca hem şekilde hem de esasta bağımsızlıklarını korumak durumundadır.
- Denetçi yeterli düzeyde mesleki bilgiye ve deneyime sahiptir.

1.7.1. Bağımsız Denetimin Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin işletmeler özelinde yapıldığını ve daha çok mikro düzeyde gerçekleştiği göz önüne alınarak bağımsız denetimin mikro düzeyde faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Yönetime doğru bilgi akışını sağlar.
- Yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe dönük sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.
- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasını önlemeye yardımcı olur.
- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.

Bağımsız denetimin etkileri itibariyle yerel düzeyde gerçekleştiği düşünülebilir ancak bu etkiler bazı durumlarda küresel düzeye ulaşabilir. Yirminci yüzyılda yaşanan Enron Skandalı bağımsız denetimin küresel etkisine verilebilecek en iyi örneklerindendir.

1.7.2. Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri

Hangi şirketin bağımsız denetime tabi olacağı konusu, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397/4'ü uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir. Bu yetki 9 Temmuz 2018 tarihi itibarıyla girmiş bulunduğumuz Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nden önce Bakanlar Kurulu'na aitti. Bağımsız denetime tabi olma kriterlerine halen yürürlükte bulunan Bakanlar Kurulu'nun 2018/11597 sayılı kararında ulaşılabilmektedir. Bu karara göre istisnaları olmakla birlikte bağımsız denetime tabi olma kriterlerinde ikili bir yol izlenmiştir. Bunlardan birincisi hiçbir ölçüte bağlı olmadan ilgili kararın I sayılı cetvelinde yer alan şirketlerdir. Bu şirketlere Yatırım Kuruluşları, Sermaye Piyasası araçları borsada işlem gören anonim şirketleri, bankaları, finansal kiralama şirketleri vs. örnek verilebilmektedir. Diğer kriter ise bazı eşik değerlerdir. Eşik değerler işletmenin türüne göre değişebilmektedir. Alınan karara göre işletme türleri üç sınıfa ayrılmıştır:

1. Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler,
2. Ekli II sayılı listede belirtilen şirketler,
3. Yukarıda sayılmayan diğer şirketler.

Bu şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde dikkate alınması gereken eşik değerler aşağıdaki gibidir:

- 1) Halka açık sayılan şirketler için eşik değerler
 - Aktif toplamı 15 Milyon Türk lirası.
 - Yıllık net satış hasılatı 20 Milyon Türk lirası.
 - Çalışan sayısı 50 kişi.
- 2) Ekli II sayılı listede belirtilen şirketler (örneğin, yurt çapında gazete yayımlayan şirketler) için eşik değerler
 - Aktif toplamı 30 Milyon Türk lirası.
 - Yıllık net satış hasılatı 40 Milyon Türk lirası.
 - Çalışan sayısı 125 kişi

3) Yukarıdaki sınıflarda yer almayan işletmeler için eşik değerler

- Aktif toplamı 35 Milyon Türk lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 70 Milyon Türk lirası.
- Çalışan sayısı 175 kişi.

Burada sayılan üç ölçütünden en az ikisinin eşik değerinin art arda iki hesap döneminde aşılması halinde sonraki hesap döneminden itibaren ilgili şirket bağımsız denetime tabi olmaktadır.

1.7.3. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketlerin Uygulayacağı Finansal Raporlama Çerçeveleri

Ülkemizde kullanılmakta olan üç adet finansal raporlama çerçevesi vardır. Bunlar; MUSGT (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği), BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) şeklindedir.

Bağımsız denetime tabi olan şirketler ise BOBİ FRS veya TFRS' ye göre raporlama yapabilmektedir. TFRS, KGK tarafından belirlenen bazı işletmeler için uygulanması zorunlu olan çerçevedir (www.kgk.gov.tr). Belirlenen şirketlerin TFRS'ye uygulama zorunluluğu altında yatan ana düşünce, kamu yararını belki de en çok ilgilendiren işletme olmalarıdır. Bu işletmelere KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) denmektedir. KAYİK işletmelerine halka açık şirketler, bankalar, finansal kiralama şirketleri, sigorta şirketleri vs. örnek olarak gösterebilmektedir.

TFRS'nin zorunlu tutulmadığı şirketlerde ise, isteğe bağlı olarak TFRS ya da BOBİ FRS çerçevelerinden birisi uygulanmaktadır. BOBİ FRS'de kendi içinde Büyük Boy İşletme ve Orta Boy İşletme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Büyük Boy İşletme kriterleri ise 30.03.2021 tarihli ve 31439 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazetede yayımlanan BOBİ FRS 2021 Sürümüne ilişkin KGK Kurul Kararının 5. Maddenin 1. Fıkrasında:

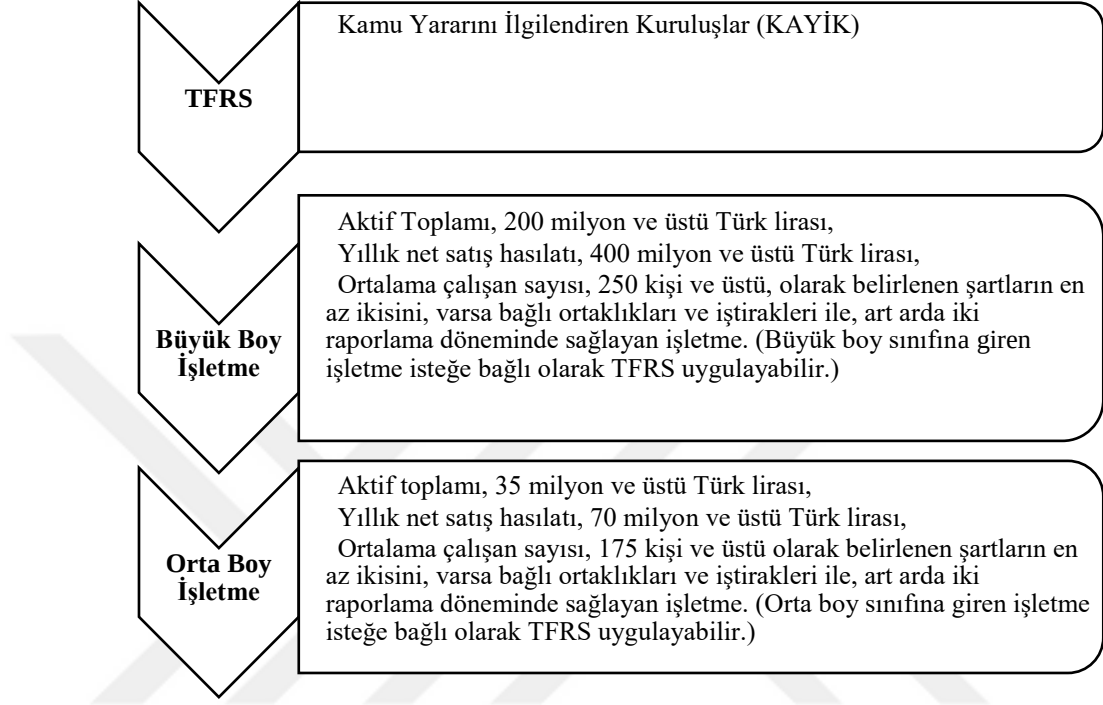
- a) *Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk lirası.*
- b) *Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk lirası.*
- c) *Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü*

şeklindedir.

Bu kriterlerden en az ikisini art arda varsa bağı ortaklık ve iştirakleri ile iki faaliyet dönemini karşılaması durumunda işletme Büyük Boy İşletme sınıfına girmektedir. Tüm bu hususları tek bir tabloda şu şekilde gösterebilmektedir:

Şekil 1

Bağımsız Denetime Tabi İşletmelerin Uygulayacağı Finansal Raporlama Çerçeveleri



İKİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM

2.1. KURUMSAL YÖNETİM VE KURUMSALLAŞMA

Günümüzde kurumların başarılı olmalarını engelleyen kıstaslar arasında en önde gelen hususlar kurumsallaşma ve yönetim zafiyetleriyle başa çıkma gibi hususlar yer almaktadır. Birçok işletme kurumsallaşma faaliyetlerine uyum sağlayamadıkları için devamlılıklarını sürdürememektedir. Bu durumda fesih olmakta ya da devredilmektedir.

İşletmenin devamlılığını sürdürebilmesi, koltuğu boşalan yöneticilerin işletmeden ayrılması, kurumun yönetim işleyişinin sorunsuz devam etmesi için kurumun kişilere olan bağımlılığının olmaması gerekmektedir. Çözüm mekanizmalarının oluşturulması, kurumsal yönetim ve kurumsallaşmanın işletme adına bir sistem haline gelmesi ile mümkündür.

Literatürde kurumsallaşma hakkında birden çok tarife yapıldığı, kurumsal yönetim üzerine kabul edilmiş tek bir tanımın olmadığı görülmektedir. Kurumsallaşma kavramı üzerine yapılan tanımlar genellikle kurumsallaşmanın işletmelerde bir sistem haline gelebilmesini ayrıca kurumsallaşma ile işletmelerin bireylerden ayrı bir şekilde devamlılığını sürdürebilmesini ifade etmektedir.

Kurumsal yönetime etkisi büyük olan Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) yapmış olduğu tanım şu şekildedir (OECD, 2004):

'Kurumsal yönetim, bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahiplerinin arasındaki ilişkileri üzerinedir. Kurumsal yönetim, işletme yönetimi ve diğer paydaşlar arasındaki sorumlulukların ve hakların paylaşımı ile işletmenin belirlemiş olduğu hedeflerine yönelik karar alma mekanizmaları ile şirket içi prosedür ve kurallar oluşturmak ve bu hedeflerin nasıl belirlenip hedeflere nasıl ulaşılacağını da göstermektedir.'

Columbia Üniversitesi Hukuk Fakültesi profesörlerinden Ira Millstein'in görüşüne göre kurumsal yönetim, *'bir işletmenin hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynaklar ve insan kaynaklarını*

kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve ilgili gönüllü özel sektör uygulamalarının bileşimidir.'

Kurumsal yönetim, tepe yönetimle ilgili ilişkilerin tümü, örgütte tepe yönetiminin kontrolü, yönlendirmesi ve örgüt üzerinde pay talep eden diğer paydaşları da (çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayanlar ve devlet diğer kilit paydaş grupları) dâhil etmektedir (Koçel, 2003). Genel olarak kurumsal yönetim işletme faaliyetleri sonucunda işletmenin kâr elde etmesini, paydaşlar ile tüm personelin haklarını gözetmesini ve işletme ile diğer gruplar arasında menfaat ilişkisini düzenlemeyi hedeflemektedir (Şehirli, 1999: 14). Kurumsal yönetim üzerine yapılan çalışmalar neticesinde ortak kılınan bir tanım yoktur. İşletme çeşitlerine, yönetim anlayışlarına bağlı olarak farklı tanımlar geliştirilmiş olup kurumsal yönetimle ilgili birtakım tarifler ve bu tarifleri yayımlayanlar aşağıdaki Tablo 3'te gösterilmiştir;

Tablo 3.
Kurumsal Yönetim Yaklaşımları ve Tanımları

Ülke /Örgüt	Yayımlayan	Tanım
OECD	İktisadi İşbirliği ve Geliştirme Teşkilatı (Organisation for Economic Co-operation and Development)	Bir örgütte işin icrasında ve denetiminde yararlanılan örgüt içi vasıtalar
Belçika	Belçika Şirketler Federasyonu (Federation of Companies)	Yönetim ve yürütmenin düzenlenmesi
	Brussel Menkul Kıymetler Borsası ve Bankacılık ve Finans Komisyonunun İkili Kodu (Dual Code of the Brussel Stock Exchange and the Banking and Finance Commission)	Örgütlerin yönetimi açısından organizasyonun yönetim organı, malikleri ve organizasyonun etkinlik ve gidişatından direkt olarak etkilenen diğer çıkar grupları arasındaki ilişkileri hazırlayan prensip ve yapılar
Danimarka	Norby Raporu ve Önerileri (Norby Report & Recommendations)	Bir organizasyonun yönetim ve denetimine yönelik geçerli düzendir.
İngiltere	Cadbury Report	Bir organizasyonun yönetim ve denetimine yönelik yöntem
Hollanda	Emeklilik Fonları Bakımından Kurumsal Yönetim Araştırma Vakfı El Kitabı ve Rehberi	Bir organizasyonun yönetişimi ve idarenin kontrolüne yönelik sistemler

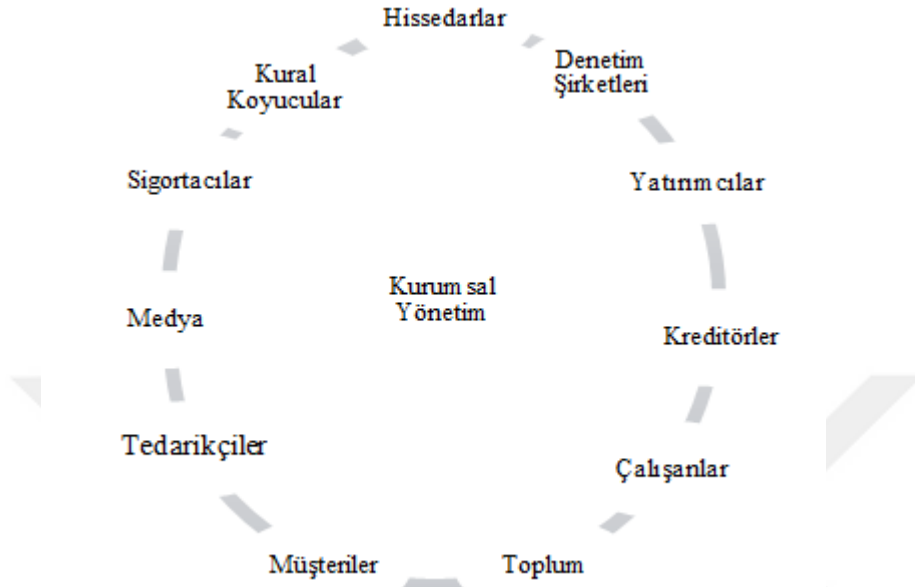
Kaynak: Weil, 2002: 11-20

Yukarıdaki tanımların yanı sıra kurumsal yönetim, finansal tablo kullanıcılarına (müşteriler, kredi verenler, hissedarlar, çalışanlar vs.) güvenilir, hilelerden uzak, muhtemel hataların olmadığı ve karar vericilerin kararlarını doğru

yönde etkileyecek kaliteli finansal raporlama sağlayacak süreci oluşturan, gözetleyen, yöneten ve kontrol eden mekanizmadır.

Şekil 2

Kurumsal Yönetim Bileşenleri



Kaynak: Darman, (2008)

Kurumsallaşma işletmelerin sistemli bir şekilde yönetilmesidir. Aile işletmelerinde yaşanan aile ve iş çatışması, işletmeye alınan aile bireyleri ve onlara verilen üst pozisyon görevleri hem işletmenin hiyerarşi sistemini kötü etkilemekte hem de aile işletmelerinde yaşanan genel bir zafiyet durumu ortaya çıkmaktadır. Genel olarak yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, küreselleşme, değişen stratejik yönetimler ve rekabet koşulları vb. durumlar işletmeyi değişime zorlamakta ve bu değişime ayak uydurabilecek yetenekli, deneyimli ve bilgili yöneticilere ihtiyaç duyulmaktadır. Eğer işletme bu değişen koşullara hızla uyum sağlayamaz veya bu değişime karşı direnirse yok olması kaçınılmaz bir gerçektir. Sonraki kuşaklar bu değişimleri fark ederek işletmeyi geliştirip mevcut aile düzeninden daha demokratik ve bağımsız bir sistemi desteklemektedir (Pazarcık, 2004: 33-41).

2.2. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

1991 yılında ekonomi denetçisi olan Sir Adrian Codbury'nin kurduğu heyetin hazırladığı kurumsal yönetim (Corporate Governance) ilkeleri ilk ön çalışmasında tespit edildi ve ilk adım, adını kurulun başkanından aldığı rapor Cadbury Report ile atıldı. Yalnız kanunlaşma süreci 2000 yıllarında daha seri bir şekilde gerçekleşti.

Kurumsal yönetim ilkelerinin yürürlüğe girmesi ve tüm dünyada hızlanmasındaki etken, dünya piyasalarında yaşanan muhasebe hileleridir (Pulaşlı, 2003). Ülkemizde, OECD (Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkelerinin Türkçeye çevirisi Kurumsal Yönetim Derneği aracılığıyla 2005 yılında yapılmıştır. Kurumsal Yönetim İlkeleri olarak da yayımlanmıştır (Demirbaş ve Uyar, 2006).

Kurumsal yönetimin son yıllarda öneminin artması yönetsel suiistimler ve hileler sonucu yaşanan finansal sıkıntılar ile gerçekleşmiştir.

İşletmelerin sürekliliği açısından en önemli etkenlerden biri olan kurumsallaşma, özellikle nesilden nesle işletmelerin sürekliliğini korumasında problemle karşılaşan aile işletmelerini büyük ölçüde etkilemektedir. Kurumsallaşma bu problemler neticesinde işletmeye süreklilik kazandırdığı için önemi birçok araştırmaya konu olmuştur.

Kurumsal Yönetim (Corporate Governance), bir örgütteki işlerin, ilişkilerin idaresini ve denetimini sağlayan bir düzen olarak tarif eden görüş şu ilkeler üzerine inşa edilmiştir:

- Sorumluluk,
- Eşitlik (Adillik),
- Hesap verilebilirlik ve
- Şeffaflık.

Bu ilkeler, bir örgütün idaresinde alınacak olan kararların örgüt çıkarları çerçevesinde alımını zorunlu kılan ve bu bağlamda örgüt kültürüne iyice oturmasını sağlayan olgunun '*iyi yönetim*' olduğu belirtilmektedir (Ergin vd. 2008).

2.2.1. Sorumluluk İlkesi

Kurumsal yönetimin sorumluluk ilkesi kanun ve toplumun kabul görmüş değerlerine yönelik uygun amaçlarını belirlemesi ve uygulamasını ifade etmektedir. Kanuna ve toplumsal değerlere uygun olarak faaliyetlerin sürdürülmesini önermekte, doğruları teşvik edip yanlışları cezalandıran yönetimin sorumluluğunu da ifade etmektedir (Millstein, 1998).

Sorumluluk ilkesi toplumsal değerlere ve kanun ilkelerine uygun şekilde işletmenin pay sahiplerine değer yaratan faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu ilke işletmenin kendi iç ve dış çevresine olan sorumluluğunu kapsamaktadır (TKYD, 2020).

Mali açıdan güçlü şirketlerin devamlılığını sürdürmesini güdülemek, pay sahipleri ile işletmeler arasındaki iş birliğinin kanunlara ve anlaşmalara uygun şekilde hakların korunmasına yönelik iş alanları yaratmasını gerektirmektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinin önerileri arasında çalışanların yönetime katılımını sağlayacak ortamın kurulması için karşılaşılan sorunların paylaşımını kolaylaştırılması üzerinde durmaktadır. Ayrıca alacaklı olanların haklarını savunması ve alacaklarının icrayla alınması üzerinde durulmaktadır (Deloitte, 2007).

İşletmenin belirleyeceği hedefleri kanun ve toplumun sahip olduğu değerlere uygun bir şekilde bu hedefleri garanti ederek belirlemek ve etkili stratejiyle uygulamaya almak gerekli görülmektedir (Baskıcı, 2015).

Şirket hedeflerinin amacı kanunlara, mevzuata ve toplumsal değerlere uygunluğu bakımından belirlemeyi ve bu hedeflere ulaşmaktır. Sorumluluk ilkesi yanlışların cezalandırıcı ve doğruları teşvik eden bir yönetim olarak görülmektedir. Bu ilke kurallarına uygun şekilde yürütülen işletme faaliyetlerinin sürdürülmesindeki sorumluluğu yönetime yüklenmektedir.

2.2.2. Adillik İlkesi (Eşitlik İlkesi)

Bu ilke işletmedeki bütün paydaşlara (azınlık ve yabancı paydaşlar da dâhil) eşit muamelede bulunulmasını ifade etmektedir. Bütün hak sahipleriyle ikili sözleşmelerin uygulanmasını ve sahip olunan hakların korunmasını tanımlamaktadır (Deloitte, 2007).

Adillik ilkesi, şirket pay sahiplerine ve diğer tüm paydaşlara verilen bilgi tedariki ve bu bilgileri inceleme, yönetime katılma, oy kullanma, temettü ve azınlık hakları üzerine ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 157-184).

Hisse sahiplerinin (daha geniş çerçevede alacaklıların, personel ve müşterilerin) haklarının korunması, tüm paydaşlara eşit davranılması, azınlıkta olan

ortakların haklarını koruması anlamına gelir (Avan, 2017). Adillik aynı zamanda mutlak bir eşitlik demek değildir. Adillik, haklı nedenler ortaya çıktığında bireyler arasında ayırım yapılmasını uygun görebilir. Bu durum nispi eşitlik değildir (Avan, 2017).

2.2.3. Hesap Verilebilirlik İlkesi

Hesap verilebilirlik ilkesi bir mali yıl içinde işletmenin faaliyetlerinden dolayı işletme ortaklarına açıklama yapmasını içermektedir. İşletme yönetimine ve çalışanlarına yönelik belirlenecek olan kural ve sorumluluklar açık ve net olmalıdır (Avan, 2017).

Yapılan işlerin ve alınan kararların sorumluluğunu üstlenmesi ve yönetim kurulu tarafından gözlemlenmelerin yapılmasıdır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 157-184). Yönetimin etkin denetiminin ise yönetim kurulu tarafından yapılması ve kurul pay sahipleriyle şirkete açıklama yapma sorumluluğunu taşımasıdır (Deloitte, 2007).

Bu ilke, tepe yönetiminin yapılan iş bölümlerini, faaliyet sırasında, öncesinde ve sonrasında geri bildirim yapmasını içermektedir. Yönetim kurulu, üst yönetimin performansının gözlemlenmesini, sorumlulukların paylaşılmasını ve gerektiğinde pay sahiplerine hesap verilmesini sağlıklı bir şekilde uygulamayı içermektedir (Deloitte, 2007).

2.2.4. Şeffaflık İlkesi

Kurumsal yönetimin diğer ilkesi olan şeffaflık, işletmelerin hâlihazırdaki durumu ile olaylar hakkındaki bilgilerin açık, anlaşılabilir ve erişilebilir olmasını ifade etmektedir. İşletmelerin, belirsizlik dönemlerinde piyasa istikrarı için piyasa beklentileri konusunda bilgilendirme yapmalarına denir (TBB, 1999). İşletmenin ticari sır kapsamının dışında kalan faaliyet sonuçlarını gösteren, finansal ve finansal olmayan verilerin anlaşılır, kapsamlı, doğru ve zamanında kolayca analize imkân verecek ölçüde hazırlanıp sunulmasını ifade etmektedir. Ayrıca bu ilke, sadece faaliyet sonuçlarını değil aynı zamanda faaliyetlerin yürütüldüğü esnada ve öncesinde menfaat sahiplerine bildirim niteliği taşıyabilecek şekilde düzenlenmesini teşvik etmesi gerekmektedir.

İşletme pay sahiplerine yönelik son güncel konuları içeren bilgi akışını sağlayacak politikaların oluşturulması, sistematik olarak finansal tablo ve raporlarındaki bilgilerin belli standartta tutularak oluşturulmasıdır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 157-184).

Bu ilke Avan'a göre bir örgütün kurumsal yönetim şeklini, finansal verimliliğini, kurum genelinde belirlenmiş olan hedeflere ulaşma düzeylerini belirten raporların doğru ve güvenilir biçimde karşılaştırılmasına imkân verecek düzeyde paylaşılmasıdır (Avan, 2017).

Şeffaflığın uygulanmasında karşı karşıya kalınan en önemli problem ülkeden ülkeye uygulanan muhasebe standartlarının farklı olmasıdır. Bu durumda finansal veri tablolarının karşılaştırılması güç olmaktadır. Finansal bilgilerinin karşılaştırılmasının sağlanabilmesi için Avrupa Birliği 2005 yılından sonra konsolide finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun şekilde hazırlanmasını zorunlu tutmuştur. Ülkemizde UFRS 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Türkçe'ye çevrilmiştir (Deloitte, 2007).

2.3. KURUMSAL YÖNETİMİN AMACI VE ÖNEMİ

Kurumsal yönetim iki amaca hizmet etmektedir. Bunlardan birincisi; bilgi karar verenlerin kararlarını etkileyeceği için onları yanıltmayacak ya da aldatmayacak düzeyde firma değeri konusunda güvenilir biçimde sunulmasını sağlamaktır. İkinci amaç ise örgüt amaçlarını çalışanların bireysel amaçlarından üstün tutarak bu amaçları gerçekleştirip örgüt değerini maksimize etmeyi sağlamada yöneticileri motive etmektir.

Kurumsallaşma, birey ve liderlerden işletmenin tamamen bağımsız bir sistem haline gelerek işletmenin faaliyetlerine devam edebilmesini sağlamaktır. Bu durumda işletmelerin kurumsallaşması için belirli prosedürlere uygun çalışması, prosesin kontrol edilebilir olması, mal veya hizmetlerin belirlenen standartlara uygun olup olmadığının tespit edilmesi, performans ölçümü ile belirli yöntem ve tekniklerin kullanılması gerekmektedir.

İşletmelerin kurumsal olmalarına yönelik en önemli husus, işletmelerde yönetim ve sahiplik fonksiyonlarının sistematik bir yönetim yaklaşımı çerçevesinde birbirinden ayrılmasını gerektirmektedir. Bununla birlikte işletme yönetiminde belirli ilkeler çerçevesinde bazı kurallar ile iç yönetmelik oluşturulması ve iş süreçlerine uygun kontrol ve denetim mekanizmaları kurulması halinde işletmelerin kurumsallaşması yönünde olumlu etki yaratacaktır.

Bir işletmenin devamlılığını sürdürmesi ve başarı faaliyetlerinin devam etmesi kurumsal yönetimin en temel amacıdır. Başarılı olmanın ve bu başarının sürdürülebilmesinde kurumsal yönetim ilkelerinin etkinliği rol oynamaktadır (Türedi vd., 2015).

Kurumsallaşmayla birlikte işletmeler ve işletme çalışanları arasında iş süreçlerinin aksamadan yürütülmesi, belli bir personele bağımlı olmadan yürütülen bir sistemin oluşturulması ve işlemesi sağlanmaktadır. Böylelikle kurumsallaşmış işletmelerde (Sönmez ve Toksoy, 2011);

- Organizasyon yapısının işletme amaçlarına uygun olması,
- İç yönetmeliğin olması,
- İş ve görev tanımlarının oluşturulması,
- Görev ve sorumluluk dağılımının uygun bir şekilde yapılması ile profesyonel yönetimine değinilmektedir.

Kurumsal yönetim bir işletmenin hiyerarşik yapısının her aşamasında bireyleri içine almaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı üst yönetimin kararlarını ve sonuçlarını takip ederken aynı zamanda alt düzey personelin dahi haklarını gözetmektedir (Türedi vd., 2015).

Bir işletmenin çevresi tarafından tanınmasında, kabul edilmesinde ve süreklilik kazanmasında kurumsallaşma çok önemlidir. İşletmelerin hayatta kalması ve sürekliliği, kurumsallaşma süreci ile sağlanmaktadır (Büte, 2010).

Kurumsal yönetim ilkeleri konusunun üzerine önemine Waring ve Pierce;

‘İşletmeler, işleri meydana getirmektedir. Vergi gelirleri oluşturmaktadır. Geniş bir dizi ürünler ve hizmetler üretmektedir. Giderek artan biçimde tasarruflarımızı yönetmekte ve emeklilik gelirimizi güvence altına

almaktadır. Dünya çapında özel sektöre artan güvenin arasında kurumsal yönetim konusu benzer biçimde önem kazanarak ilerlemektedir.'

şeklinde açıklama getirmiştir (Waring ve Pierce, 2004).

1999'da Dünya Bankası'nın eski başkanı James David Wolfensohn'un '*Dünya ekonomik büyümesi için işletmelerin kurumsal yönetimi, devletlerin idaresinden daha önemlidir.*' (Wolfensohn, 1999: 38) yorumuna dayanarak kurumsal yönetimin uluslararası çapta ekonomilerin gelişimine olan etkisinin de çok önemli olduğunu vurgulamaktadır.

Kurumsal yönetimin son yıllarda öneminin artmasına neden olan bazı faktörler bulunmaktadır. Bunlar:

- Küresel bazda yaşanan finansal krizler,
- Kurumların kötü yönetimi sonucunda yaşanan olumsuzluklar,
- Değişen rekabet koşulları,
- Yatırımcıların beklentileri ve
- Yaşanan yolsuzluklar ve skandallardır.

2.4. KURUMSAL YÖNETİM DÜŞÜNCESİNİN GELİŞİMİ

2.4.1. Kurumsal Yönetim Düşüncesinin Uluslararası Gelişimi

1930 yılı ve sonrasında serbest rekabet koşullarının kurumsallaşmış olduğu ülkelerde kurumsal yönetim önem kazanmıştır. Son yirmi yılda OECD, Dünya Bankası, kurumsal yatırımcılar ve sermaye piyasalarının etkisiyle çoğu ülkede kurumların yönetim şekline yön verilmiştir (TÜSİAD, 2002).

Dünya genelinde kurumsal yönetim üzerine çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar kurumsal yönetimin sistematik bir yapı halini alması yönünde gelişmiştir. Kurumsal bir kimliğe de Amerika Birleşik Devletleri (ABD) sayesinde sahip olmuştur. Kurumsal yönetim hakkında çeşitli çalışmaların olması, kurumsal yönetimin gelişim sürecini tamamlamış olduğu anlamına gelmemektedir, çünkü sınırsız insan ihtiyaçları karşısında değişen talepler doğrultusunda bu anlayış gelişimini sürdürmektedir (Türedi vd., 2015: 95-119).

Kurumsal yönetime ilişkin çalışmaların ivme kazanmasına İngiltere’de 1980’li yılların sonundan itibaren yaşanan iflaslar, iktisadi yolsuzluklar sebebiyle önem kazanmıştır. Bu konu üzerinde yapılan ilk ve en geniş çalışma olarak görülen ‘Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu’ (Cadbury Raporu) adlı çalışma 1992 yılında yayımlanmıştır (Doğan, 2007).

Kurumsal yönetimin hızla yürürlüğe alınmasının sebepleri olarak gelişmiş ülkelerde çok büyük işletmelerin zamanla yok olması, iflas etmesi, skandalların yaşanması ve sermaye piyasalarına olan güvenin azalması üzerine gelişmeler önemli kilometre taşları olarak gösterilebilir (Pulaşlı, 2003 ve Nardemir 2014). Gerçekleşen olumsuzluklar sonucunda işletmelerin aslında yeterince güçlü olmadıkları ve kurumsal yönetim anlayışını işletmelerinde sağlayamadıkları için toplum ve sermaye piyasalarının hasara uğradığı söylenebilir (Cavlak, 2015).

Kurumsal yönetim, 1999 yılında OECD kurumsal yönetim ilkelerinin yayımlanmasının ardından yapılan akademik ve bilimsel çalışmalar bu ilkeler ışığında gerçekleşmiştir (Türedi vd., 2015 :95-119).

2.4.2. Kurumsal Yönetim Düşüncesinin Ulusal apta Gelişimi

Türkiye, dünyada önemi hızla artan kurumsal yönetim konusu üzerine ilk çalışmasını, Türkiye Sanayiciler ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD) tarafından kurumsal yönetim uygulama kodunu yayımlaması ile yapmıştır. 2002 yılında ‘Kurumsal Yönetim-En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi’ adlı araştırma, TÜSİAD’ın çatısı altında oluşturulan Kurumsal Yönetim alışma Grubu tarafından yapılmıştır. Oluşturulan bu kod ile dünyada uygulanan kurumsal yönetim uygulamaları incelenerek Türkiye’deki işletmelere yol gösterir nitelikte hazırlanmıştır. Kurumsal yönetimin etkin şekilde uygulanması ve işletmelerin benimsemesi için ana unsurun yönetim kurulu olduğu ifade edilebilir (Turnacıgil ve Doğukanlı, 2018: 391-406).

Kurumsal yönetimin gelişimi konusunda çalışmalara Türkiye diğer ülkelere nazaran geç başlamıştır. OECD, bankacılık, sigortacılık ve bilişim sektörlerinde çalışmalarını son zamanlarda arttırmıştır. Bu alışmalar TTK, borsa düzenlemeleri, TÜSİAD, İMKB ve SPK’nın sunmuş olduğu kurumsal yönetim ilkelerini baz alarak işlemektedir (Avan, 2017).

Türkiye’de kurumsal yönetimin gelişimindeki en büyük etki dünya çapında kurumsal yönetimin gelişmesine sebep olan sorunlar olarak yer almaktadır. ABD ve İngiltere’de yaşanan ekonomik krizler kurumsal yönetime olan ihtiyacı doğururken, Türkiye’de de 2001 yılında meydana gelen ekonomik kriz (diğer adı ile Kara Çarşamba) ve bankacılıkta yaşanan usulsüzlükler kurumsal yönetimin hızlanmasına zemin oluşturmuştur. Böylelikle kurumsal yönetim üzerine çalışmalar hız kazanmış ve gelişmeler kat edilmiştir (Çavlak, 2015).

Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) 2019 yılında Kurumsal Yönetim İlkelerinin uygulanmasında SPK’ya destek projesi kapsamında hazırlanan Kurumsal Yönetim İzleme Raporu çalışması ile Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi (EBRD) adlı çalışması kurumsal yönetimin işletmeler tarafından benimsenmesi ve uygulanması yönünde pozitif etkisi bulunmaktadır. 2 Ekim 2020 tarihinde 31262 sayılı Resmî Gazete’de SPK tarafından ‘Kurumsal Yönetim Tebliği (II17.1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-17.1.A)’ inin yayımlanması ile gönüllü sürdürülebilirlik konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerle halka açık işletmeler sürdürülebilirlik konusunda teşvik edilerek ‘Uy ya da Açıkla’ temasıyla açıklamaların yapılması beklenmiştir (TKYD, 2020, sayı 44).

Tablo 4.
Türkiye’de Kurumsal Yönetim Gelişimi

Tarih	Kurumsal Yönetim Aktivitesi
1956	Türk Ticaret Kanunu-Mevcut Yasal Yükümlülükler
1981	Sermaye Piyasası Kanunu
1999	OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri
2002	TUSIAD: Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi
2003	SPK: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri SPK, Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği
2004	IMKB Kurumsal Yönetim Derecelendirme Çalışmaları OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (Revize)
2005	SPK Kurumsal Yönetim Temel İlkeleri (Revize)
2006	BDDK Kurumsal Yönetim İlkeleri
2007	SPK ‘Sermaye Piyasalarında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği’ (Seri:VIII, No: 51) BIST Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY)
2009	Özel durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği
2011	TBMM 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
2012	SPK ‘Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’ (Seri IV, No:57, 60)
2013	SPK ‘Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’ (Seri IV, No:63)
2014	28871 sayılı Resmî Gazete’de SPK tarafından hazırlanan, II-17-1 sayılı ‘Kurumsal Yönetim Tebliği’ yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

2.5. KURUMSALLAŞMANIN FAYDALARI

Kurumsal Yönetim, yerel çapta işletmelerin yaşam süresinin uzunluğu ve gelişimi; küresel çapta ise ülkelerin kapital gelişimleri ve uluslararası sürdürülebilir rekabeti, kalkınma ve büyüme için faydalı olarak görülmektedir. Kurumsal yönetim anlayışının hâkim olduğu işletmelerde aynı bilinçle yönetilen işletmeler, diğer ilgili işletmeler ve ilişkili taraflar açısından da faydalı çıktılar almaktadır (Kanbur, 2010).

Kurumsal yönetim, işletmelerin değişen ekonomik, teknolojik ve işletme çevresine hızlı bir şekilde uyum sağlaması konusunda yasaların yaratmış olduğu boşluğu doldurmaya yardımcı olmaktadır. İşletmeden işletmeye değişebilen işletme içi kurallar ile çalışma disiplininin oluşturulması, başarı ölçütleri oluşturarak değerlendirmelerin yapılması gibi yasaların düzenlemelerinde yeterli olmadığı konularda kurumsal yönetim devreye girmektedir. İşletmelerin değişen piyasa koşulları ile çevreye uyum sağlaması, süreçlerin gözden geçirilmesi konularında kurumsal yönetim düzenlemeleri faydalı olduğu düşünülmektedir (Sağlam, 2006).

Kurumsal yönetimin faydalarının en başında kurumsal başarının ve büyümenin önündeki engelleri aşması olduğu söylenebilir. Kurumun başarılı olması hissedarlara güven vermekte ve hisse değerlerinde artış yaratmaktadır. Etkili kurumsal yönetim, kurumun yaşamını uzun vadede olumlu etkilendiği söylenebilir.

İşletmelerde etkili bir kurumsal yönetim sermaye maliyetinin düşmesinde, yaşanan ekonomik krizlerin üstesinden gelmede ve krizler karşısında savunma gücünü artırmasında faydalı olduğu ifade edilmektedir. Aynı zamanda kurumun rekabet gücünü artırmasında ve kurum refahının sağlamasında önemli katkıları olduğu görülmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1. KONTROL VE İÇ KONTROL KAVRAMI

Türk Dil Kurumu'na göre ifade edilen kontrol kelimesi, '*denetleme*', '*bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma*', '*yoklama, arama*' anlamlarında kullanılmıştır.

Kontrol İngilizce'de 'control' olarak ifade edilen denetim anlamına gelen kelime ile benzemektedir (Yılancı, 2006).

Kontrol kavramını genel olarak Hansen vd. şöyle tanımlamıştır, planlanan performansa ulaşma düzeyini ve mevcut performansın üzerinde geri bildirim yapılabilmesi yönünde standartların oluşturulduğu bir süreçtir (Hansen vd. 1997).

Kontrol ve denetim kavramları genellikle birbirleri yerine kullanılmaktadır. Fakat anlam olarak birbirinden farklıdır. Kontrol kavramı, sistematik olarak işleyen iş sürecindeki personelin yaptığı işlemleri içermektedir. Denetim kavramı ise, iş süreçlerine dâhil olmayan ve uzman kişilerin incelemelerini kapsamaktadır. Kontrol, eş zamanlı yürütülür, iş süreçlerini kapsar ve süreklidir. Denetim ise işletmeden bağımsız kişiler tarafından, geçmişe yönelik bir defa yapılmaktadır (Uzay, 1999).

Kontrol, önceden planlanmış amaçlara ulaşma düzeyinin ve işlemlerin gerçeğe uygun olup olmadığının incelenmesi olarak ifade edilmektedir (Tüm ve Memiş, 2012: 5-153).

Kontrol fonksiyonu, işletmelerde hâlihazırdaki iç kontrol sistemi aracılığıyla yürütülmektedir (Atmaca, 2012: 191-205). İç kontrol sistemi, işletmenin yönetiminde, işletmenin hedeflerine ulaşması konusunda yöneticilere yardımcı olan bir sistemin parçası üzerine oluşturulan bir yönetim kontrolü olarak adlandırılmaktadır (Korkmaz, 2007: 4-15). İç kontrol kavramı hakkında 'yönetim kontrolü' tanımlaması yapılmaktadır. İç kontrol hem özel sektörde hem de kamu sektöründe vazgeçilmez ve gerekli olan bir unsurdur. İç kontrolün doğru anlaşılması, doğru bilinmesi için hakkında yapılan tanımlar çok önemlidir.

İç kontrolün tanımı hakkında tam bir görüş birliği bulunmamakla birlikte kapsadığı alanlar konusunda bir fikir birliği yoktur. Ayrıca bu konu üzerinde algılar farklıdır (Akışık, 2005: 91).

İç kontrol, Amerika'da beş bağımsız meslek kuruluşundan oluşan Destekleyen Kuruluşlar Komitesi'nin (COSO-The Committee of Sponsoring Organizations) raporunda '*İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanması konularında amaçlara ulaşmada kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.*' şeklinde tanımlamaktadır.

İç kontrol sisteminde bir işletmenin faaliyetleri ile uyguladığı prosedürlerin birbiriyle uyumlu olması, işletme faaliyetlerinin verimli bir şekilde yürütülmesi, usulsüzlük, hilelerle hataların önüne geçilip önlenmesi, finansal tabloların güvenilir tam ve zamanında sunulması, işletme hedeflerine ulaşılması konularında makul düzeyde güvence vermektedir.

İşletme yönetimi, işletme hedefleri doğrultusunda faaliyetlerini icra ederken kullandığı yönetim fonksiyonlarında başvuru sistemlerinden biri iç kontrol sistemidir. Çünkü iç kontrol sistemi sayesinde faaliyet sonuçları öngörülebilir, gerekli tedbir ve güvenlik önlemleri alınabilir. İşletme, yönetimin kararlarını uygulamaya alırken başvurdukları kural, yöntem, ilke ve önlemlerden oluşan sisteme iç kontrol sistemi denir (Kaval, 2003).

Yavuz (2002) iç kontrol sistemini bir kurum veya kuruluşun yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerinin ve diğer tüm personelinin operasyon etkinliği, finansal raporlama ve yasal düzenlemelerle kurum iç mevzuatına bağlı kalma şeklinde açıklamıştır. Bu tanımda operasyon etkinliği işletmenin esas faaliyetlerinin, karlılığının ve kaynaklarının korunmasını; finansal raporlama ise belirli zaman aralıklarında yayımlanan finansal tabloları ve bu finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini ifade etmektedir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1999 yılında yaptığı tanıma göre;

'İç kontrol bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere

uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır.'

İç kontrol sistemi işletmelerin hedeflerine ulaşması için işletme yönetiminin hazırlamış olduğu politika ve prosedürleri bulundurmakta olup işletmeleri yolsuzluk ve hileli işlemlerden korumaktadır. Aynı zamanda işletme varlıklarının korunması, verimliliğin arttırılması, yönetimin hazırladığı politika ve kurallara bağlılığın sağlanması, muhasebe kayıtlarına olan güvenin sağlanması, finansal raporların zamanında, doğru ve tam bir şekilde sunulması yine iç kontrol sistemi sayesinde (Aksoy, 2007).

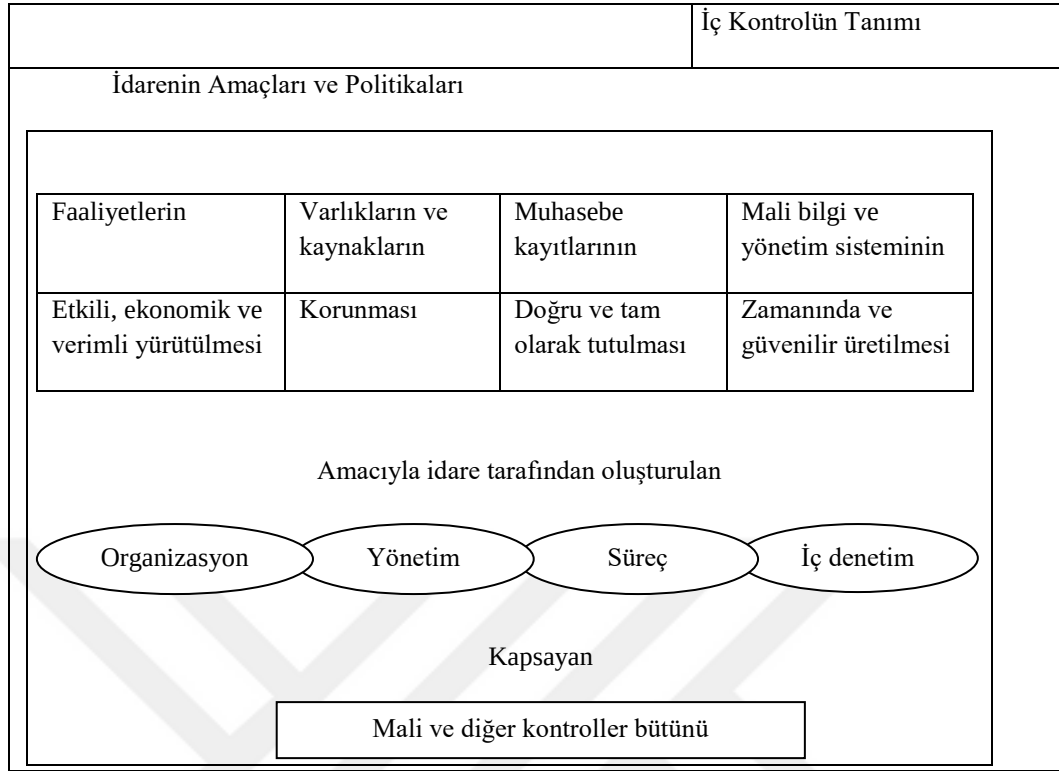
İç kontrol sistemi işletmelere olan güven esasının temelini oluşturmaktadır (Doyrangöl, 2002).

İç kontrol, işletmelerin sürekli bir şekilde faaliyetlerini yürütmesinde uygulayacağı bir süreçtir (Rezaee, 1995).

Her işletmenin uzun dönemde kar elde etmek, sürekliliğini sağlamak, büyümek gibi amaçları bulunmaktadır. İşletmeler büyürken aynı zamanda işlemlerin yoğunluğu, sıklığı, artan kademeler ve yönetim şekli vb. faaliyetlerinde karmaşıklığı ortaya çıkarmaktadır. Bu karışıklığın önüne geçmek ve yönetimde kolaylık sağlamak için etkin bir iç kontrol sistemi kurmak, yürütmek gereklidir (Gürbüz, 1995).

İşletmelerin sahip olduğu varlıkların korunması, finansal raporların doğruluğunu, güvenilirliğini sağlayan, işletme yönetiminden faaliyetlerin etkinliğini sağlayacak uygun politikalar geliştiren, finansal raporlama sisteminin kurulmasından belirlenen görev, yetki ve sorumluluklarına kadar kapsayan sisteme iç kontrol sistemi denir.

Tablo 5.
Mevzuat 5018 / 55, İç Kontrol Tanımı



Kaynak: Mustafa Kemal Üniversitesi, 2018

2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 55. maddesine göre iç kontrol işletmelerin belirlemiş oldukları amaçlar doğrultusunda mevzuata uygun faaliyetlerini gerçekleştirirken etkili, ekonomik, verimli olacak şekilde yürütmesini, mali verilerin tam ve doğru olacak şekilde kayıt altına alınmasını, zamanında güvenilir olmasını sağlayacak işletmenin tüm prosesi ile iç denetimini de içeren finansal olan olmayan tüm kontrollerdir.

İç kontrol işletme yönetimi tarafından hazırlanan ve iç kontrol standartlarına uygun şekilde uygulanan bir sistemdir. Performans değerlendirmeleriyle personelin geliştirilmesi amaçlanır. Sorumluluklar, personele yolsuzluk ve hata riskini en aza indirecek şekilde dağıtılır. Sorumluluklarla görev tanımları birbiriyle uyumlu olur ve hiçbir personel sorumlu olmadığı kaynakla varlığa erişim sağlamaz. İşlemler ve her türlü iş, yetkili personel tarafından onaylanıp uygulanır, yetkili personel tarafından kayıt altına alınır. Kayıt altına alınan iş ve işlemler açık, anlaşılır, net bir şekilde raporlanır.

3.2. İÇ KONTROL YAPISININ TÜRLERİ

İç kontrol sistemine denetim açısından bakılırsa ikiye ayrılmaktadır: yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolü (Mevzuat Dergisi, 2006, S.103). Muhasebe kontrolü, işletmelerin sahip olduğu varlıkların muhafazası, finansal raporlamalarının doğruluğuyla güvenilirliğini sağlamaktır. Yönetim kontrolü, işletme faaliyet sonuçlarının hedefleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi ve yönetim politikaları doğrultusunda faaliyetlerin uygunluğunu sağlamak şeklinde ifade edilmektedir (Kepekçi, 1981).

İşletmelerde uygulanan ve değerlendirilmeye alınan her türlü iş ve işlemlerde ortaya çıkan eksikliklerin önüne geçilebilmektedir (Doyrangöl, 2001). Ortaya çıkan bu eksikliklerin önüne geçmek veya ortaya çıkmadan önlem almak için üst yönetim, sorumluluğunda olan iç kontrol sistemini kullanılır. İç kontrol sistemi işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. İç kontrol sistemi hem üst yönetimin faaliyetlerini hem de diğer tüm personeli ilgilendirir. İşletmenin personeli iç kontrol sistemine uygun bir şekilde çalışmalı ve bu iç kontrol sisteminin bir parçası olmalıdır. İç kontrol sistemi işletmeye Yönetmel Kontrol Fonksiyonu ve Muhasebe Kontrol Fonksiyonu olmak üzere iki temel kazanım sağlamaktadır (Kaval, 2008).

3.2.1. Yönetmel Kontrol Fonksiyonu

İşletme yönetiminin amaçları doğrultusunda büyüyen işletmelerde, yüksek kar sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini oluşturmak ve süreklilik gibi amaçların kapsamında iç kontrol sistemine olan ihtiyaç artmaktadır (Kaval, 2005).

Yönetmel kontrol, mali kayıtlarla dolaylı bir şekilde ilgili olup daha çok işletme planı, faaliyetlerin etkinliği ile işletme politikaları arasındaki ilişkinin derecesine yönelik süreç ve yöntemlerle ilgilenir. Yönetmel kontrol, istatistiki analizler ve insan kaynakları yönetimi (hareket ve zaman etüdü, personel başarı analizleri, hizmet içi eğitim programları, kalite kontrolü vs.) üzerine kontrolleri kapsamaktadır (Mevzuat Dergisi, 2006).

İşletmelerin, sürekliliği ve karlılığı sağlaması açısından yönetim iç kontrol sistemini kullanmaktadır. İç kontrol sisteminin sağlam bir şekilde işleyebilmesi için bilgilerin güvenilir olması, işletme varlıklarının muhafaza edilmesi, verimlilik artışıyla belirlenmiş olan işletme politikalarına olan bağlılığın benimsenmesi

hedeflenir. Bu kontroller istatistiki verilerin analizi, kalite kontrolleriyle faaliyetlerin, etkinlik ve verimlilik raporlarını dâhil etmektedir (Argun, 1998).

İşletmelerin yönetim politikaları ile faaliyetlerinin etkinliği arasında doğrudan ilişkili olurken mali konuları üzerinde ise sadece dolaylı bir şekilde ilişkilidir. Personel eğitimi, iş etüdü, kalite kontrol vb. konular örnek olarak gösterilebilir (Gürbüz, 1995).

İç kontrol sisteminin fonksiyonlarından olan yönetim fonksiyonunun amaçları dört grupta açıklanır (Güredin, 2007):

a) Güvenilir Bilgi Sağlanması

İşletmelerin daha hızlı, doğru ve güvenilir bilgilere ulaşması etkin bir iç kontrol sistemiyle olmaktadır. İşletme bu bilgilere olan ihtiyacını karşılayacak faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini yönetim fonksiyonuyla yapmaktadır.

b) İşletme Varlıklarının ve Kaynaklarının Korunması

İşletmenin sahip olduğu fiziki olan ve olmayan varlıklarıyla önemli kayıt ile belgeler için işletme içinden, dışından gelecek her türlü tehdit riski bulunmaktadır. Oluşan bu riske yönelik işletmenin yönetim fonksiyonu, söz konusu varlıkların ve kayıtların kaybolması, çalınması veya amacı dışında kullanılmasına karşı korunması eylemidir.

c) Verimliliğin Arttırılması

Üretimde kullanılan kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını, fire ile kayıpların en aza indirilmesini sağlayacak bir kontrol sisteminin oluşturulmasıyla verimliliğin artırılması sağlanmaktadır.

d) İşletmenin Belirlenen Hedef ve Amaçlarına Ulaşmasını Sağlamak

İşletme yönetimi tarafından belirlenmiş olan örgütsel amaçların işletme personeli tarafından benimsenmesini ve belirlenmiş olan bu amaçlara ulaşmak için hazırlanan yöntemlerle işletme politikalarına

bağılılığı özendirmeyi ifade etmektedir. Belirlenmiş olan politikalara bağlılık ve uygun davranma iç kontrol sistemiyle test edilmektedir.

3.2.2. Muhasebe Kontrol Fonksiyonu

İç kontrol sisteminin muhasebe kontrol fonksiyonu işletmelerde varlıkların korunmasını, mali işlem kayıtlarının güvenilir olmasını ve bununla doğrudan ilişkili olan tüm yöntemleri içermektedir. Muhasebe kontrol fonksiyonu finansal raporların oluşturulması, muhasebe kayıtlarının tutulması ile ilgili görevlerin diğer faaliyetleri ve varlıkların fiziki kontrolleriyle korunması yönündeki görevlerden ayrılan kontrolleri içermektedir (Mevzuat Dergisi, 2006, S.103)

Muhasebe kontrol fonksiyonu muhasebe görevlerinin uygun bir şekilde ayrılmasını sağlar. İşletme aktiflerinin korunmasını, finansal kayıtların doğru ve güvenilir olması yönündeki işlem, kayıt ile uygulamaları içermektedir (Kepekçi, 1982).

Bir işletmedeki işlemlerin kurulmuş olan bir düzen ile kimin hangi işi yaptığı, saptanan bir hata ya da hileden kimin sorumlu olduğu bulunabiliyorsa bu kayıt yöntemiyle bilgiler tam, doğru ve zamanında muhasebe departmanına ulaşıyorsa bu işletmede muhasebe kontrol fonksiyonunun var olduğu kabul edilir (Kaval, 2003).

Muhasebe kontrol fonksiyonu aşağıdaki maddeler ışığında oluşturulmaktadır (Mevzuat Dergisi, 2006):

- Yürütülen tüm işlemler işletme yönetimi faaliyetlerine uygun olacak şekilde yürütülmeli,
- İşlemler muhasebe kayıtlarına yansıtılırken, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, raporlara uygun finansal tabloların alınmasını sağlamalıdır. Aynı zamanda işletme varlıkları üzerindeki sorumluluğunun sürdürülmesi sağlamalı,
- Varlıklar üzerindeki işlemler yalnızca yönetimden alınan yetki ile yapılabilmesi,
- Belirli periyotlar ile varlıkların defter kayıtları ve fiziki kontrolleri karşılaştırılarak yapılmalıdır. Arada bir farklılık bulunması durumunda gerekli aksiyon alınmalıdır.

İç kontrol sisteminin yönetsel fonksiyonu ile muhasebe kontrol fonksiyonu birbiri yerine kullanılamaz. Bunlar ancak birbirinin tamamlayıcısı şeklinde düşünülebilir (Saltık, 2006).

3.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Finansal denetimin tarihi yüzlerce hatta binlerce yıl öncesine dayanmaktadır. İç kontrol ise günümüz anlamıyla kullanımı yirminci yüzyılın başlarında ortaya çıktığı görülmektedir (T.C. Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Erişim:2021).

Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği vasıtasıyla yirminci yüzyılın sonlarına doğru bağımsız denetim ile iç kontrol sistemine yönelik gelişmeler üzerine yeni bir anlayışı, bazen birbirine benzer düşünce ürünü olduğunu ve birbiriyle koordine çalıştığını göstermektedir (T.C. Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Erişim:2021).

İç kontrol kavramı üzerine tanımların ve çalışmaların yapılması belli bir zaman almıştır. İç kontrol hakkında ABD’de çalışmalar yapıldığı, standartların oluşturulduğu ve raporları sunan birçok kuruluş bulunmaktadır (Uzay, 1999).

1929 yılında ABD’de yaşanan ve global bazda etkilerin olduğu krizle birlikte yeni düzenlemeler yapılmış olup Amerika Sermaye Piyasası (SEC) kurulmuştur. 1929 dünya ekonomik krizi olarak görülen bu büyük buhrandan sonra SEC finansal tabloların incelenmesine yönelik iç denetim ile iç kontrolün kurulmasına karar vermiştir. Böylece iç kontrol yol ve yöntemler belirlenmeye başlanmıştır (Türedi, 2011).

1939 yılında SEC 1 No’lu Denetim Prosedürü Bildirimi (SAP No. 1) ile denetim standartlarını finansal tabloların incelenmesine yönelik çıkarmıştır. İşletmeler 1940’lı yıllardan sonra faaliyetlerini arttırıp büyüyerek daha karmaşık bir hale gelmiştir (Ataman vd. 2001).

İşletmelerin büyümesiyle faaliyetlerinin artması sonucunda işlemlerin karmaşıklığı sorunu 1940’lı yıllardan sonra ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte iç kontrol üzerine çalışmalarda yeni arayışlara başlanmıştır (Bozkurt 2010).

1946 yılında Victor Z. Brink'in 'İç Denetçi' adlı makalesinde iç kontrol üzerine yaptığı açıklamalar hala geçerliliğini korumaktadır. Makaleye göre bilginin zamanında ulaşmasını sağlayan muhasebe sistemini, politika ile yöntemler, etkin ve verimli faaliyet ölçümünü sağlamak üzere düzenlenen bütçeler, iç denetimle iç kontrol unsurlarını oluşturmaktadır (Robert Moeller, 2005).

1947 yılında kurumsal açıdan iç kontrole ilişkin çalışmaları Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), 'İç Kontrol' adlı rapor ile başlatmış ve iç kontrolü '*Bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini artırmak ve oluşturulmuş işletme politikalarına uygunluğunu sağlamak için yönetim tarafından kabul edilmiş metotlar ve ayrıntılı örgüt planlarından oluşmaktadır.*' şeklinde tanımlamıştır (Tüm ve Memiş, 2012).

SEC'in yaptığı gözlemlerinin sonucunda sadece iç denetimle muhasebe kayıtlarının incelenmesi ile kalmayıp daha geniş açılardan işletmenin tüm faaliyetlerini içeren incelemelerin yapılması uygun görülmüş ve iç kontrol kılavuzu oluşturma çalışmalarına başlanmıştır. 1949 yılında SEC bu konu üzerine

'İç Kontrol-Koordineli Yapısının Öğeleri, Yönetim ve Yeminli Mali Müşavirler İçin Önemi' başlıklı ilk çalışmada '*İç kontrol, işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, faaliyetlerin etkinliğini artırmak ve belirlenen yönetim politikalarına bağlılığı teşvik etmek üzere benimsenen tüm organizasyon planları birbiriyle uyumlu yöntemler ve tedbirlerdir*'

diyerek iç kontrolü profesyonel anlamda ilk tanımını yapmıştır (Erdoğan, 2009).

İç kontrol ile ilgili Avrupa Birliği ülkelerindeki gelişimin, ABD'deki iç kontrolün gelişiminden etkilendiği saptanmıştır. R. Gene Brown 'Changing Audit Objectives and Techniques' adlı çalışmada iç kontrole ilişkin gelişim süreçlerini gösteren bir tablo oluşturmuştur (Özberk, 2012).

Tablo 6.
İç Kontrol Yapısının Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Hedefi	Teyit Yapısı	İç Kontrolün Önemi
İlk Çağlar-1500	Usulsüzlük belirlenmesi	Ayrıntılı İnceleme	Tanımlanmamış
1500-1850	Usulsüzlük belirlenmesi	Ayrıntılı İnceleme	Tanımlanmamış
1850-1905	Usulsüzlük belirlenmesi, Yazım hatalarının belirlenmesi	Bazı ayrıntılı incelemeler Ayrıntılı İnceleme	Tanımlanmamış

Tablo 6.
İç Kontrol Yapısının Gelişimi (Devamı)

1905-1933	Mali tablolar doğruluğunu belirleme, usulsüzlük ve hataların belirlenmesi	Test (inceleme)	Kısmi tanımlama Artan farkındalık
1933-1940	Mali tablo doğruluğunun, usulsüzlük ve hataların belirlenmesi	Test (inceleme)	Önleme vurgu
1940-1960	Mali tablolar doğruluğunu belirleme	Test (inceleme)	Önleme vurgu

Kaynak: Özberk, 2012.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde iç kontrolün öneminin fark edilmesi 1905 yılı sonrasında olmuştur. Öncesinde daha çok usulsüzlüklerin ve hataların saptanması önemli görülmüş, 1905 sonrasında mali tabloların doğruluğu, usulsüzlüğü ile hataları üzerinde durulmuştur. Yaşanan skandallar neticesinde dünyaya yayılan büyük buhran, işletmelerin büyümesi ile işletmelerin organizasyon yapısında meydana gelen karmaşıklığı beraberinde getirmiştir. 1940'lı yıllarda ise sadece mali tabloların doğruluğu hedeflenmiştir.

1977 yılında ABD'deki siyasi skandaldan sonra, SEC'in sorumluluğu içerisine giren birçok şirketin yolsuzluklara karıştığı iddiasının ortaya çıkması ile SEC referans ederek 'Yabancı Yolsuzluklarla Mücadele Yasası (Foreign Corrupt Practices Act)' yürürlüğe girmiştir (Walter, 1989).

1985 yılında ulusal düzeyde Treadway Komisyonu kurulmuş ve Hileli Mali Raporlama konulu rapor yayımlanmış olup iç kontrol kavramı için bir anlayış oluşturulmuştur. Destekleyici Kurumlar Komitesi COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) Treadway Komisyonunun iç kontrol anlayışı üzerine kurulmuştur (T.C. Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Erişim 2021).

1992 yılında Amerika'da beş meslek örgütünün (Amerikan Muhasebeciler Birliği, Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği, Uluslararası Finans Yöneticileri, İç Denetçiler Enstitüsü ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü) bir araya gelerek oluşturdukları Committee of Sponsoring Organizations (COSO) çalışma grubu 'İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve' (Internal Control-Integrated Framework) adlı başlıkla bir rapor yayımlamıştır. COSO raporuna göre iç kontrol '*mali tabloların güvenilirliği, faaliyet ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve*

politikalara uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence veren, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.’ şeklinde tanımlanmış ve bu tanım uluslararası düzeyde kabul görmüştür (Adiloğlu, 2011).

COSO tarafından iç kontrolün tanımı uluslararası platformda (kurum, kuruluş, denetim firmaları) benimsenerek iç kontrolü konu alan çalışmalarda bu tanım örnek alınmıştır.

3.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

İç kontrolün sağlamış olduğu faydalar (varlıkların korunması, işletme mevzuatına uygunluğun sağlanması, faaliyetlerin etkin ve verimli gerçekleştirilmesi vs.) işletmeler için önemlidir (Dabbağolu, 2007).

İç kontrol sisteminin hedeflerine bakarak iç kontrolün önemine ulaşılabilmektedir. İç kontrol sisteminin hedefleri arasında işletme varlıklarının korunması, ilgili mevzuat ve yasalara uygunluk, verimliliğin artırılması, güvenilir finansal tabloların oluşturulmasıyla sunulması yer almaktadır. İşletmelerde iç kontrol etkinliğinin faydası büyüktür. Çünkü iç kontrolün etkin kullanılması işletme hedeflerine ulaşılması konusunda yönetim ve muhasebe fonksiyonlarında makul düzeyde güvence sağlamaktadır (Kepekçi, 1994).

ABD’de Sarbanes&Oxley Yasası (SOX) ‘kurumsal yönetim’ uygulamalarıyla işletmelere amaçlarına ulaşması açısından yüklediği sorumlulukların başında mali raporların doğru bir şekilde kayıt altına alınması ve güvenilirliği açısından bir iç kontrol sisteminin kurulması, bu sistemin etkin bir şekilde yürütülmesi zorunluluğu getirilmiştir. İç kontrol, işletmenin hedeflerine yönelik işletme yönetiminin belirlediği sistem ve politikalarla uygulanan yöntemlerin hepsini içermektedir. Bu açıdan iç kontrolün etkinliği, mali tablolara olan güvenin sağlanması, mevzuata ve yasal düzenlemelere uygun faaliyetlerin yürütülmesi konusunda iç kontrolün önemini vurgulamaktadır (Aksoy, 2007).

İç kontrol sisteminin işletmeler açısından önemi yadsınamaz bir gerçektir. Çünkü tam rekabet piyasası, ekonomik koşulları, işletmelerin iç ve dış çevresiyle değişen, artan müşteri ihtiyaçları karşısında büyümeye, gelişmeye zorlanan

işletmelerde artan iş ile işlemlerden faaliyetleri karmaşık hale gelmektedir. Büyümenin bir sonucu olarak üretim, dağıtım, pazarlama gibi kanallarda meydana gelen sıkışıklık ve yönetim kontrolü; iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve yönetilmesiyle sağlanacaktır.   kontrol sisteminin verimli hale getirilmesi ve etkili yönetimi sayesinde büyümeyle gelen karmaşık yapının olumsuz etkileri minimize edilebilmektedir.

 letmelerin yönetim, süreç ve faaliyetlerini kontrol edebilmesi, işlem ile faaliyetlerini hatasız bir şekilde işlenmesini sağlamak ancak iç kontrol sistemiyle mümkündür.

 letme, kurum ve kuruluşlarda karşılaşılan önde gelen en önemli sorunlardan biri hile ile yolsuzlukların oluşmasıdır. Yaşanan, yaşanması muhtemel olan bu sorunların önüne geçilebilmesi için etkin ve verimli çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı gerekli olmaktadır ( elik, 2010).

  kontrol faaliyetleri ile personelin işlemlerinde eksik bilgiden kaynaklı yapılan hatalar sonucunda oluşabilecek şirkete yansıyan zararlar karşısında işletmeyi korumaya almakta, muhtemel hata ve sorunların en aza indirmesini sağlamaktadır (Bozkurt, 2000).

 letmelerde bulunan etkin bir kontrol sistemi sayesinde işletme personeliyle işletme olası suçlama ve soruşturmalarda tehdit olmaktan çıkmaktadır.  letme başarılı bir şekilde hedefleri doğrultusunda faaliyetlerine devam edebilmektedir. Muhasebe sistemini daha etkili kılan durum ise iç kontrol sisteminin güçlü olmasıdır (Violet Rogers, 1999).

  kontrol ile ilgili bazı hususlar aşağıda sıralanmıştır (Uzay, 2003):

- Kontrol ortamının güçlü tasarlanmış olması iç kontrol başlangıcını belirtir.
-   kontrol işletmede gerçekleştirilen her işin olmazsa olmazıdır.
- Yönetim tarafından destek verilen bir kontrol ortamı ancak iç kontrol sistemi ile başarılı olabilmektedir.
-   kontrol sisteminin asıl amacı işletmenin iş süreçleri kontrolünün yapılmasıdır.

- İç kontrolü ilk defa yapılan işlerde bile olsa her zaman ilgili işin doğru yapılmasına yardımcı olmaktadır.
- Bir işletmenin küçülmesi ya da büyümesi halinde değişen koşullara uygun ve farklı kontrol sistemini gerekli kılmaktadır.
- Bir işletmede iç kontrol sistemi makul bir güvence vermekte olup hiçbir zaman tam bir güvence vermemektedir.

Bir işletmedeki iç kontrol, işletmenin bütününe içeren bir sistemdir. Faaliyetlerin her aşaması iç kontrolle işlemektedir. Bir işletme iç kontrol sistemiyle yanlış kararların alınmasına, varlıkların korunmasız kalmasına, hatalı işlemlere, yolsuzluklara ve benzeri durumlara karşı korunmaktadır (Uzun, 2009).

İç kontrol, bir işletmenin yalnızca finans üzerine bölümlerle ilgilenmemektedir. İç kontrol, işletmenin tüm birimlerini ve yönetimin bütün fonksiyonlarını içine alan bir sistemdir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

3.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç kontrol sistemi, bir işletmenin hedefleri doğrultusunda ilerleyebilecek en iyi süreç ve yöntemlerin tümünü ifade eder. İç kontrolün işletmelere faydalı olması gözetilirken aynı zamanda bu sistem denetçilerin çalışmalarında faydalı olmaktadır (Bozkurt, 2010). İç kontrolün etkin bir şekilde çalışması hem işletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olur, hem de işletmenin iç ve dış denetimlerinde denetçiye finansal tabloların denetimi için ihtiyaç duyulan bilgileri sunmaktadır (Yılancı, 2001). Bir denetimin hazırlanması, denetimin süresi ve yaygınlaştırılması iç kontrol sistemiyle elde edilen verilere göre düzenlenir. İşletme faaliyetlerinin yönetim yönergesine uygunluğunu ve yürütülen sistemin işleyişini incelemesini gerektirir. Gerekli olan izleme ve test aşamaları zaman alan süreçlerdir (Çömlekçi, 1978)

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesindeki üç amaç; iç kontrol sisteminin kullanım etkinliğinin derecesine göre ileride yapılması planlanan denetimin temelini oluşturur. İç kontroller neticesinde elde edilen bulgular sayesinde yönetime bilgi verilmesini ve önerilerde bulunmasını gerektirmektedir (Çömlekçi, 1978).

Bir iç kontrol sistemi amaçları bakımından üçe ayrılır;

- İç kontrolün esas amaçları,

- İç kontrolün genel amaçları ve
- İç kontrolün özel amaçlarıdır.

3.5.1. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları

İç kontrol sisteminin esas amaçları, önceki başlıklarda yer verilen iç kontrol kavramının tanımında ifade edilmektedir;

- İşletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakların korunmasını sağlamak,
- İşletme varlıklarındaki kayıpların önüne geçmek (Ataman vd., 2001),
- Muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve makul ölçüde güvenilir olmasının kontrolünü sağlamak,
- Faaliyetlerin etkin bir şekilde sürdürülmesini, faaliyetlerin işletme yöntem, usul ve esasları ile yasalara uygunluğunu sağlamak,
- İşletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak (Yıllancı, 2011),
- Yapılmış olan hata ve hilelerin tespitiyle bu hata ve hilelerin önlenmesini sağlamak (Kaval, 2005),

3.5.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

İç denetimde amaç yönetimin sorumlu olduğu görevleri doğru biçimde yerine getirmelerine destek olmaktadır (Gürbüz, 1995). İşletme yönetiminin amaçlara ulaşmada başarılı olması için belli bir amaca odaklanması ve faaliyetlerini bu doğrultuda evirmesi gerekmektedir (Richard, 2003). İç kontrol amaçları diğer iç denetim ile yönetimin amaçlarından farklı olmalıdır. Fakat işletme süreçleri kontrol amacını değiştirmemektedir (Yıllancı, 2006).

Kaliteli bir denetim çalışması için önce kontrol amaçlarının doğru tanımlanmış olması gerekmektedir. Muhasebe kontrol sisteminin tanımlanmasına ilişkin amaçlar (Demir, 1999);

- İşletme faaliyetleri, yönetimin direktifine uygun şekilde yürütülmelidir.
- İşlemler genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun ve hesap verebilir şekilde kaydedilmelidir.
- İşletmenin varlıklarına ve belgelerine sadece erişim yetkili personelle sınırlı kalmalıdır.

3.5.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

Özel kontrol, genel kontrolün belirlenmiş olan amaçlarına yönelik hazırlanmaktadır. Genel amaçlar ayrıntılı olarak ayrıştırılarak özel amaçlara dönüştürülür (faaliyet bölümlerine göre, finansal tabloların sırasına göre vs.). Denetçiler aşağıda belirtildiği gibi özele indirgeyerek ayrıntılı olmasını faydalı bulmaktadır (Kepekçi,2004).

- a) **Yetki:** Yönetimin vermiş olduğu yetkilendirmeyle işlemlerin yapılmasına izin verilmektedir ve iç kontrol sistemi yetkiye bağlı işlemlerin yapılmasını sağlamaktadır. Yetki sınırı aşılmamalıdır.
- b) **Gerçekçilik:** İşletmede tutulan kayıtların gerçeği yansıtmamasını ifade eder. İç kontrol sistemi gerçeği yansıtmayan işlemleri önlemektedir.
- c) **Bütünlük:** Faaliyetler sürdürülürken yapılan tüm işlemlerin kaydedilmesidir. İç kontrol sistemi kayıt dışı işlemlere müsaade etmemektedir.
- d) **Kayıtsal Doğruluk:** İşlemler gerçek olmalı ve kayıtlara geçilirken doğru geçirilmesi esastır. Kayıtlar tutulurken uygun belgelerin kullanılması gerekir. İç kontrol sistemi işlemlerin her aşamasında hatalardan uzak kontrol sağlamaktadır.
- e) **Sınıflandırma:** İşlemler kendi aralarında sınıflandırmaktadır. Sınıflandırılan bu işlemler doğru hesap kalemlerine alınmaktadır. İç kontrol sistemi mali verilerin kayıtlarını ilgili hesap kalemlerine alınması hususunda gerekli yol ve yöntemleri izlemektedir.
- f) **Zamanlılık:** İşlemler dönemsellik kavramı gereği işlemlerin gerçekleştiği dönemde doğru hesaplara aktarılmasını ifade eder. İç kontrol sistemi zamanında ve ilgili dönemde işlemlerin gösterilmesiyle hesap kesim işlemlerinin dönem sonunda yapmasını ifade etmektedir.
- g) **Varlıkları Koruma:** Varlıkların korunması için özel olarak varlıklara erişim konusunda yetkilendirilmiş personelle sınırlandırma yapılmalıdır. Fiziksel olacak (kaydetme, onaylama ve işleyiş)

konularda erişim ise bağımsız başka bir personelin yetkisi altında olmalıdır.

- h) **Mutabakat:** İşletmenin faaliyetleri doğrultusunda yapmış olduğu işlemlerin defter kayıtları ile varlıkları (ana hesaplar ile yardımcı hesaplar, varlıklar ile borçlar) karşılaştırılmalı, arada söz konusu bir fark oluşması durumunda bu farkın nedeni araştırılmalı ve bu husus üzerine gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

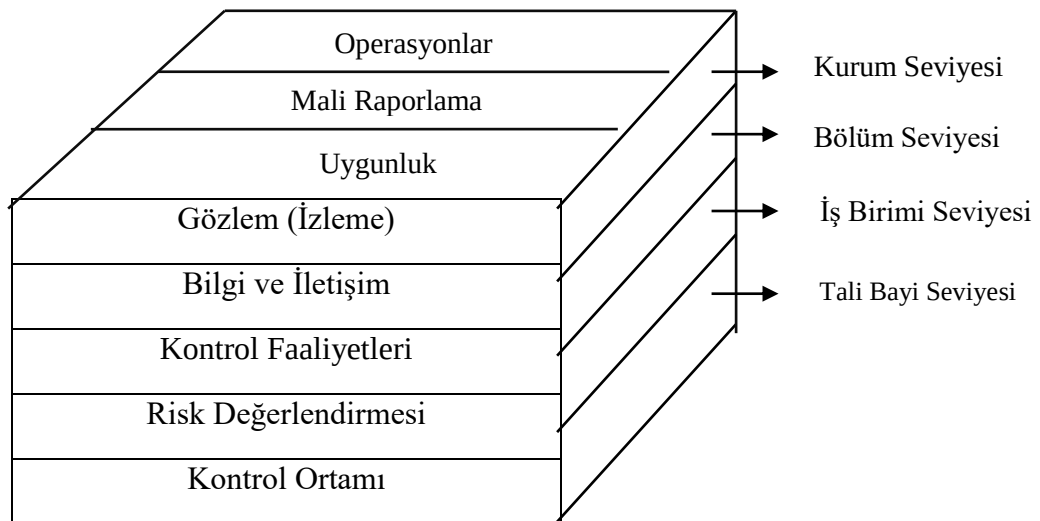
3.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BİLEŞENLERİ

İç kontrol sisteminin etkin olarak yürütülmesi için ilk olarak önceki başlıklarda belirtilen niteliksel özellikler, tanımlar ve amaçlar göz önünde bulundurulmalıdır. Dikkate alınması gereken diğer bir husus ise iç kontrol sisteminin bileşenleridir.

Bir işletmeye amaçlarını gerçekleştirmesi konusunda makul güvence sağlayacağı iç kontrol sistemi beş ayrı gücün bir araya gelerek oluşturduğu unsurlardan meydana gelmektedir. İç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme unsurlarından oluşur (INTOSAI GOV 9100, 2004).

Bir işletmenin yönetim kontrolünün amaçlarına ulaşması yönünde makul bir güvence oluşturulması için beş ayrı unsurla kontroller gerçekleşmektedir.

Şekil 3: COSO Küpü, İç Kontrolün Bileşenleri



Kaynak: COSO Internal Control – Integrated Framework, 2019

İç kontrol sisteminin COSO (1992) modelinde işletme faaliyetlerinin etkinliği, mevzuata uygunluk, varlıkların korunmasıyla mali raporların güvenilir olması için gerekli görülen bileşenler; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi, iletişim ve izlemedir (Özbirecikli ve Tüm, 2015).

3.6.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, işletmede iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesindeki standartları, prosesleri ve sahip olduğu yapıyı ifade etmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü'nde (Institute of Internal Auditors) ifade edilen kontrol ortamı varlıkların korunması, amaçlarına yasa ve mevzuata uygun şekilde ulaşması için verimli faaliyetlerde bulunan etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasıyla yürütülmesidir (COSO Framework, 2019).

İç kontrolün diğer unsurlarına şemsiye görevi gören kontrol ortamı işletmedeki etik ilkeleri, mesleki yeterlilik ve dürüstlüğü, hiyerarşik yapıyla iç kontrolü teşvik eden iç kontrolün bir unsurudur. Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarının etkin ve güvenilir olmasını sağlamaktadır (Arslan, 2012).

İç kontrolün temeli üzerine pek çok araştırmacı ve birçok kaynakta birbirine çok yakın ifadeler yer almaktadır. İç kontrolün başarılı olabilmesi için uygun ve etkin bir kontrol ortamının oluşturulmuş olması gereklidir. Bu yüzden iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ilk koşul kontrol ortamının uygunluğudur. Kontrol ortamı iç kontrol sisteminin diğer unsurları üzerinde bir temel olduğu bilinmektedir (HMKÜ, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2018). Yöneticiyle diğer ilgililerin tutum ve davranışları, kontrol ortamında iç kontrole verdiği önemi göstermektedir (Moeller, 2009). İç kontrolün başarı derecesini kontrol ortamı belirler. Kontrol yapılırken en büyük rolü oynayan personel, sorumluluk ve yetkilerini bilmelidir (Saltık, 2007).

İç kontrolün geliştirilmesi yönünde personele performans değerlendirmesi yapılmaktadır. Yönetim hedeflerine ulaşabilmesi için uygun yetki ve sorumluluklar oluşturarak hedefler doğrultusunda oluşturulan yetkilere uygunluk gösteren personeli geliştirip elde tutma çabasında olmaktadır. Personel kendisine verilen yetkiler doğrultusunda belirlenen amaçlara ulaşılmasında sorumlu tutulmaktadır.

Bir işletmede kontrol ortamı işletmenin üst yönetimin sahip olduğu tutum ve davranışlarıyla işletmenin kültüründen etkilenmektedir. İç kontrol hakkında yönetimin tutumu, faaliyetleri, politika ve prosedürleri kontrol ortamını oluşturur (Uzay, erişim: 01.06.2021).

Kontrol ortamı bir işletmede yönetici kesiminin iç kontrole verdiği değer durumunu, yöneticiler için önemini göstermesiyle personelin iç kontrole karşı tutum ve davranışlarıyla şekillenir. Hedeflerin oluşumu, risk değerlendirme ile işletmenin faaliyet yapısı, kontrol ortamından etkilenmektedir (Erdoğan, 2009).

Bir işletmede belirlenen hedefler ve yöntemler işletmenin sahip olduğu değer yargılarına, yönetim biçimlerine göre yol izler. Bunlar işletme yönetiminin dürüstlük ve etik ilkelere verdiği önemin derecesini gösterir, iç kontrol sisteminin etkinliği personelin dürüstlük ile etik değerlere verdiği öneme bağlıdır (COSO, 1994).

3.6.2. Risk Değerlendirmesi

Risk değerlendirme, işletmelerin belirlediği amaçlara ulaşmak için çalışmalarda karşılaşılabilecekleri risklerin tespit edilmesi analizin yapılması hususunda bu risklerin yönetimi ve verilecek uygun cevaplarıyla ilgilidir. İşletmenin amaçları önünde, işletme içinden veya dışından gelen muhtemel riskler bulunmaktadır. Bu yüzden işletme bu risklerle karşılaşmadan önce hazırlıklı olmalı ve risk değerlendirme yapmalıdır (HMKÜ, 2018).

İşletmenin karşı karşıya kalabileceği muhtemel risklerin belirlenip değerlendirmesini yapmadan önce işletme amaçları belirlenmelidir. Risk değerlendirme işletme amaçları belirlenerek bu amaçlar doğrultusunda yürütülen faaliyetlerde muhtemel risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve izlenilecek yönetimleri belirlemeyi sağlayan süreçtir (Erdoğan, 2009).

Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun şekilde düzenlenen finansal raporların yönetimin hazırladığı risk belirleme analizinden meydana gelmektedir. İşletmeyi etkileyen koşulların sürekli olarak değişmesi neticesinde bazı riskler ortaya çıkabilmektedir (Selimoğlu, 1999).

Riskler değerlendirilirken, dolandırıcılık potansiyeli göz önünde bulundurulmalıdır. Hedeflere ulaşma seviyesi göz önüne alındığında potansiyel

olarak görülen risklere karşı kontrol faaliyetleri belirlenmeli ve bu faaliyetler değerlendirilmeli, ne derece etkili olduğunun ölçümü yapılmalıdır.

Kamu İç Kontrol Rehberi'nde (2014) belirtilene göre işletme yönetimi her sene periyodik olarak hedeflerine yönelik potansiyel riskleri belirleyip en az senede bir kez bu riskleri saptamalı ve bu riskler üzerine çözüm üretmelidir. Belirlenen risklerin önlenmesi için faaliyet planları oluşturulmalıdır.

Tablo 7.
COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Süreci

Amaç Belirleme	Risk Tanımlama	Çözümleme
• Finansal raporlamaya ilişkin amaçlar • Faaliyetler ile ilgili amaçlar • Yasalara ve diğer düzenlemelere uyum ile ilgili amaçlar	• Finansal raporlama amaçlarına ilişkin risklerin tanımlanması • Faaliyetler ile ilgili risklerin tanımlanması • Uygunluk risklerine ilişkin tanımlama	• Finansal raporlama ile ilgili riskleri çözümleme • Faaliyetlerle ilgili çözümleme • Uygunluk ile ilgili riskleri çözümleme • Etkili iç kontrol uygulamaları

Kaynak: Cömert vd., 2013.

3.6.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri işletmenin iş prosesinin tüm aşamasını içermektedir. İşletme faaliyetlerinde meydana gelebilecek sıkıntıların önlenmesini ve bu önlemlere rağmen ortaya çıkabilecek sorunların tespit edilip daha büyük sonuçlara yol açmasını önlemeyi, çözüme kavuşturmayı hedeflemektedir (Çiğdem, 2018).

Kontrol faaliyetleri, işletme yönetiminin belirlediği emir ve talimatları, risk yönetim faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda yardımcı olacak politika ile prosedürleri ifade eder. Burada amaç işletmenin hedeflerine ulaşma yolundaki risklerin üstesinden gelmek için politika ve prosedürleri uygulamaya almaktır (Güner, 2009).

Kontrol faaliyetleri, amaçlara ulaşırken muhtemel riskleri azaltmak ve bu risklerin önüne geçmek için stratejik yönetimin yürütülmesi yönünde oluşturulan prosedürleri, kontrol stratejileri ve yöntemleridir.

Kurumun amaçlara ulaşmasına engel olacak risklere yönelik uygulanan politika ve prosedürler kontrol faaliyetlerinin iki esas unsurunu ifade etmektedir (Gönen, 2009). Kontrol faaliyetleri üzerine yapılan açıklamalardaki politika ne

yapılması gerektiğinin tespit edilmesini, prosedür de bu politikaların uygulanmasını ifade eder (Demirbaş, 2005).

Kontrol faaliyetleri ile önceden saptanmış risklere yönelik alınan önlemlerle riskleri azaltmaya katkıda bulunma amaçlanmaktadır. Kontrol faaliyetleri yazılı formda hazırlanıp personele duyurusu yapılmalıdır. Riskleri minimize etmede kritik sorumlulukların tek bir kişide toplanmasını önlemeli ve faaliyetlerin sürekliliği için ihtiyaç duyulan kontrol faaliyetleri güncel tutulmalıdır.

3.6.4. Bilgi ve İletişim

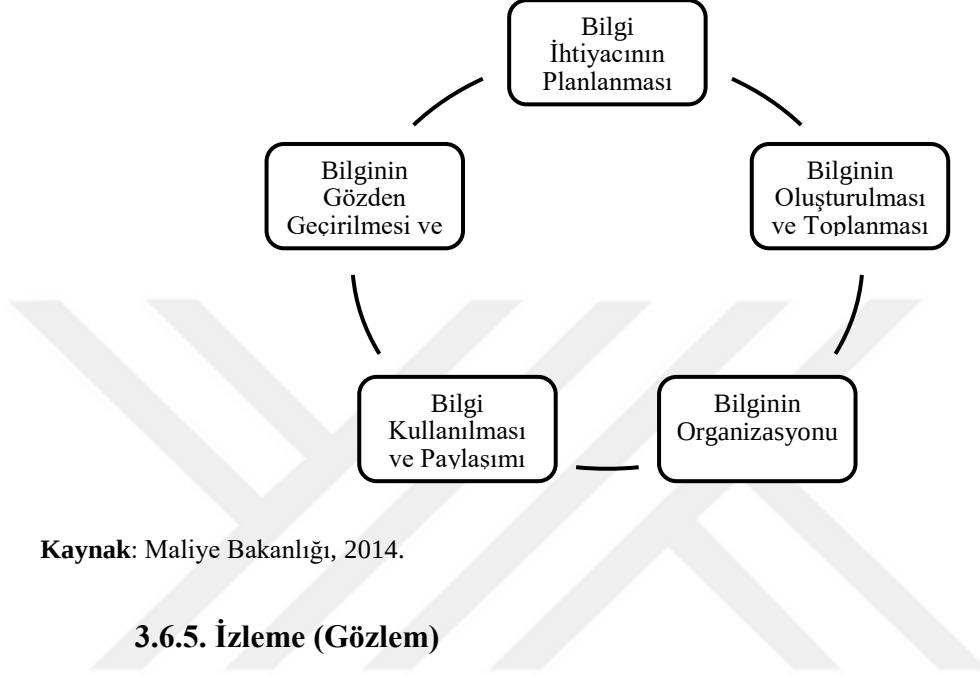
Bilgi ve iletişim, bir sistemin işletim alanlarına yönelik gerekli bilginin üretilmesiyle bu bilginin iletişim kanalları üzerinden (yatay ve dikey iletişim kanalları vb.) ilgili kişilere ulaştırılmasını sağlayan tüm faaliyetleri kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin bir bileşeni olan bilgi ve iletişim, iç kontrolün diğer bileşenlerinin ihtiyaç duyduğu ilişki ve etkileşimi yaratmaktadır (Ankara Üniversitesi, Bilgi ve İletişim El Kitabı. Erişim: 2021).

İç kontrol sisteminin sürekli olması ve faaliyetlerinde etkin şekilde kontrolünün sağlanması açısından bilgi ve iletişim süreci önemlidir. Kontrol yapısına, işletme hedeflerine uygun bilgi ve iletişim iç kontrol yapısının oluşumu için her aşamada ihtiyaç duyulan bir bileşendir. Kontrol ortamında yer alan tüm personele aynı zamanda işletme hedefleriyle bu hedeflere ulaşma yolunda ortaya çıkabilecek riskler hakkında bilgi akışının sağlanmasına yardımcı olmaktadır (Türedi ve Karakaya, 2015).

Kurum ya da kuruluşların amaçlarına ulaşabilmesi için işletmenin her alanında iletişim ve bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Personelin sorumluluğu yerine getirmesine yönelik iç kontrole ilişkin bilgiler eş zamanlı olarak kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele iletilmelidir. Bilgi sistemleri, iç kontrol prosedürlerinin ve sorumlulukların bireyler tarafından anlaşılması üzerinedir. Bilgi tam zamanında, doğru, güncel ve ulaşılabilir düzeyde olmalıdır (Saltık, 2006). Bilgi ve iletişimdeki aksaklık ile etkin işlemeyen bilgi sistemi, yöneticilerle personel doğru zamanda karar alamamakta, hedeflerine ulaşmaya yönelik risklerle karşılaşmaktadır. Bu bakımdan doğru bilgiye zamanında, tam ve güncel olacak şekilde erişim sağlanması önemlidir.

İç kontrolün işleyişi bakımından ihtiyaç duyulan bilgi kaliteli bir şekilde elde edilip üretilerek sistem içinde kullanılmaktadır. Sistem içinde hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların personel tarafından tespiti halinde bildirimi periyodik olarak sunmayı sağlayan yöntemler oluşturulmalıdır.

Şekil 4
Bilgi Yönetim Süreci



Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2014.

3.6.5. İzleme (Gözlem)

İç kontrol sisteminin son bileşeni olan izleme (gözetim), iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek için belirli periyotlarla izlenmesini ifade eder. İşletmenin belirlediği hedeflere ulaşması yönünden makul bir güvence sağlamak için yürütülen iç kontrol sisteminin beklenen düzeyde işleyip işlemediğini değerlendirmekte ve bu değerlendirme sonucunda ise gerekli önlemler alınmaktadır.

İzleme bileşeninde iç kontrollerin amaçları doğrultusunda yürütülüp yürütülmediğine ve iç kontrol sisteminin amaçlara ne ölçüde yeterli olduğu gözlemlenmektedir. Karşılaşılan risklerin yönetimi ve bu risklere verilen cevapların ölçülebilmesi sistemin sürekli olarak izlenmesiyle mümkün olacaktır. İç kontrol sistemi ilk başta üst yönetim olmak üzere mali işler, muhasebe bölümü çalışanları, iç ve dış denetçiler tarafından izlenmektedir.

Yılda en az bir kere ve sürekli olarak iç kontrolün sistemli bir şekilde işleyip işlemediğiyle performansın değerlendirmesi iç kontrolün son bileşeni olan izleme

aşamasında yapılır. Başlangıçta belirtilen iç kontrol sistemi çalışma hedefleri ile uygunluğunun takip edilmesi ve değerlendirmesinden üst yönetim sorumlu tutulmaktadır (HMKÜ, 2018). Bir işletmenin iç kontrol sisteminin ve faaliyetlerinin amaçlara uygun bir şekilde oluşturulup oluşturulmadığını, iç kontrolün yeterli düzeyde olup olmadığını değerlendirir. İdareler tarafından usul ve esaslar baz alınarak sürekli gözlem altında tutulması, gözden geçirilmesiyle değerlendirme işlemlerinin yapılmasıdır (Candan, 2006). İç kontrol sisteminde meydana gelen sorunların zamanında tespit edilerek müdahale edilmesini amaçlar. İç kontrolün etkinliği ile kalitesi belirli aralıklarla teyit ederek makul güvence için delil toplamaktadır (Maliye Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Rehberi 2014).

Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi bize işletmenin amaçlarına ulaştığını göstermektedir. Aynı zamanda etkin bir iç kontrol sistemi işletmenin finansal durumunu sağlamlaştırır. Yasalara ve yönetmeliklere uygun bir şekilde faaliyette bulunduğunu göstermektedir (Saltık, 2006).

İç kontrolün yeterli olmadığı hususlar bir üst departmana bildirilmelidir. Yetersizliğin daha önemli olduğu hususlar ise direkt üst yönetime raporlanmalıdır. İç kontrol sistemi işletme faaliyetlerinin üzerine yerleşmemiştir. İşletmenin faaliyetleri ile iç içe girmiş olduğundan işletme için çok önem arz etmektedir (Çatıkkaş ve İbiş, 2012). İç kontroller izlenerek işletme içinde zamana bağlı olarak performans ve kalite değerlendirmesini gerektirir. Bağımlı olmayan denetimlerin yapılması, faaliyetler yürütülürken sürekli olarak gözlem yapılması veya bağımsız denetimle sürekli gözlemin birlikte yapılmasıdır (Çatıkkaş ve İbiş, 2012). İç kontrol sistemi değişen hedeflere ve değişen risklere karşı hızla uyum göstermelidir. İç kontrolün değişen parametrelere karşı (hedefler, ortam, kaynaklar, riskler vs.) ayak uydurması ancak bu sistemin sürekli olarak izlenmesi ile mümkündür (Akyel, 2010). Sürekli izleme ile geri bildirimlerde bulunulmalıdır.

3.7. COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol ilk kullanılmaya başlandığında kullanım alanı muhasebe ile finans üzerine hata ve hileleri tespit etme, önleme faaliyetleriyle sınırlıydı. İşletmelerin büyümesi ve diğer gelişmelere (ekonomik büyüme, teknolojik gelişmeler, piyasa ve rekabet koşulları vs.) uyum sağlamak ancak işletmelerin kontrol faaliyetleri

üzerindeki etkinliği ile mümkün olduğu anlaşılmıştır. İç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler bu sebeple başlamıştır (Tunçay, 2011).

İç kontrol sistemi için kamu ve özel sektöre yönelik birbirinden farklı ve kendine has modeller oluşturulmuştur. Tüm modellerin oluşturulma amacı işletme ya da kurumlarda gerçekleşmesi istenilen amaçlara yönelik olmasıdır.

1985 yılında yaşanan muhasebe skandalları nedeniyle ulusal düzeyde Treadway Komisyonu (Hileli Finansal Raporlar Komisyonu) kurulmuştur. İç kontrole ilişkin anlayışı, Hileli Mali Raporlama konulu rapor ile oluşturmuştur. Destekleyici Kurumlar Komitesi COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) Treadway Komisyonunun iç kontrol anlayışı ile kurulmuştur (T.C. Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Erişim 16.06.2021).

1992 yılında ise Amerikan Muhasebeciler Birliği, Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA), Uluslararası Finans Yöneticileri (Financial Executives International - FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Management Accountants - IMA) olmak üzere beş meslek örgütü bir araya gelerek oluşturduğu Committee of Sponsoring Organizations (COSO) çalışma grubu ‘İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve’ (Internal Control - Integrated Framework) başlığında bir rapor yayımlamıştır (Adiloğlu, 2011). Bu çalışma grubu bağımsız olduğu gibi aynı zamanda gönüllü ulusal bir kuruluştur. 2000 yılı ile COSO’nun yayımladığı düzenleme uygulanmış ve zamanla da iç kontrol sistemi oluşturmada işletmelerin temel aldığı kaynak halini almıştır (Demirbaş, 2005).

İşletmelerin hedeflerine ulaşmasına yönelik gereken kontroller bazında iç kontrol modelleri oluşturulmuştur. Değişen parametrelere yönelik sürekli değişen hile ve risklere karşı inovatif iç kontrol sistemlerine ihtiyaç vardır. Tüm kurumlarda uygulanabilen COSO modeli en yaygın biçimde tercih edilen bir modeldir (Türedi vd., 2015).

COSO modelinin asıl amacı iç kontrol kavramının işletmeler tarafından anlaşılmasını ve yol gösterici önerilerde bulunmasını sağlamaktır (Türedi vd., 2015).

İç kontrol sisteminin bir işletmede tesis edilmesi yönetim kuruluyla yöneticinin sorumluluğunda iken bu sistemin etkin bir şekilde yürütülmesinin

sorumluluğu da sadece yöneticiye aittir. İşletmenin bütününe kapsayan iç kontrol sisteminin güvenilir mali raporlamaları, sistemin etkinliği ile mevzuata uygun olması amaçlanmıştır (Dabbağöğlu, 2007).

COSO kuruluşuna göre COSO'nun asıl amacı, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve hileli işlemlerin önlenmesine ilişkin bu üç konu üzerinde liderlik sağlamaktır (COSO Framework, 2019).

COSO, 1992'de yayımlanan İç Kontrol- Entegre Çerçeveyi Mayıs 2013'te yenileyerek yeniden yayımlamış olup 15 Aralık 2014'ten itibaren geçerliliği kabul edilmiş ve 1992 çerçevesi yürürlükten tamamen kaldırılmıştır (COSO Framework, 2019).

3.8. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının yer verildiği şekilde tanımı *'660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler'* dir.

Bağımsız Denetim ise *'Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır.'* şeklinde tanımlanmıştır (KGK).

KGK (Kamu Gözetimi Kurumu), 37 adet bağımsız denetim standardı yayımlamıştır. Bu standartlardan 'BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi' standardında ise denetçinin bağımsız denetimde iç kontrole ilişkin geniş yelpazede sorumluluklarına yer verilmiştir. BDS 315'in ilk sürümü 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla aynı yıl ve sonraki yıllara ait hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 30 Aralık 2013 tarihinde 28867 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır (KGK, TMS). Mezkûr standart için, 1/1/2022 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/01/2022 tarihli ve 31714 sayılı Resmî Gazete 'de bir takım daha güncellemeyle son hali yayımlanmıştır. Bağımsız Denetim sürecinde önemli

yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi 3nemlidir. BDS 315'in ilk paragrafında '*Denetçinin finansal tablolaradaki 3nemli yanlışlık*' risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğunu düzenler' ifadesiyle kapsamını belirtmektedir. Bu tanımdan yola çıkarak denetçi işletmenin yürüttüğü iç kontrol sistemini incelemekte ve bu i kontrolün güvenilir olup olmadığını belirlemektedir. BDS 315, IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından yayımlanmadan 3nce UDS 400 'Riskin Belirlenmesi ve İç Kontrol' standardı uygulanmaktaydı. Bu standart TÜRMOB bünyesinde kurulan TÜDESK tarafından 2004 yılında yayımlanmıştır.

3.8.1. Uluslararası Denetim Standardı 400: Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol

Uluslararası Denetim Standartları (UDS) finansal tabloların denetiminde uygulanmaktadır. Denetçi, bağımsız denetimi gerçekleştirirken muhasebe ve iç kontrol sistemini yeterince anlamalıdır. Denetçi, denetim riskini belirlerken ve denetim riskini minimum düzeye indirecek denetim prosedürlerini tasarlarırken mesleğinin gerektirdiği 3lde kendi kararını almalıdır (UDS 400, P2).

UDS 400'e g3re iç kontrol sistemi, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için oluşturmuş olduğu politika ile prosedürleridir. Y3netimin kontrolündeki bu politikayla prosedürler, varlıkların korunması, yolsuzlukların 3nlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu, güvenilirliğini sağlaması, mali raporların zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlanması ile işletmenin verimliliğinde artışı sağlamaktadır (UDS 400 P7).

BDS 315'ten 3nce yayımlanan UDS 400, iç kontrol ilkelerini; kontrol ortamı, kontrol prosedürleri ve muhasebe sistemi olmak üzere üç ayrı bileşenle incelemektedir.

3.8.1.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sistemi, işletme hedeflerine ulaşmasında destek olacak muhasebe sisteminin fonksiyonları ile doğrudan ilgilidir. İç kontrol sistemi aynı zamanda bu doğrultuda bazı hususları içine almaktadır. Bu hususların ilki kontrol ortamıdır (BDS 400, P7).

Kontrol ortamı, işletmenin üst yönetimiyle üst yönetimden sorumlu olanlarının iç kontrol sistemine karşı olan tutumları, hassasiyetleri ve davranışları iç kontrol sisteminin işletme içerisindeki yeri ile önemini belirlemektedir. Güçlü bir kontrol ortamı, spesifik kontrol prosedürlerini önemli ölçüde etkin olmasını sağlayabilir. Fakat iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışabilmesi için yalnızca kontrol ortamının güçlü olması yeterli değildir. Kontrol ortamının şekillenmesi yönünde etkili olan hususlar (UDS 400, P7):

- Üst yönetim ve üst yönetime bağlı oluşturulan grupların fonksiyonu
- *Yönetim anlayışı ve faaliyet biçimi,*
- Örgüt yapısı ile sorumluluk ve yetki devri prosedürleri,
- Görevlerin ayrılığı ilkesini benimseyen politika, prosedür ve bunların dâhil olduğu bir yönetim kontrol sistemidir.

3.8.1.2. Kontrol Prosedürleri

İç kontrol sisteminin içine aldığı hususların ikincisi ise ‘kontrol prosedürleri’ dir. Bir işletmede kontrol prosedürleri, üst yönetimin belirlediği amaçlarına uygun olarak şekillendirilen kontrol ortamına ilave edilen politika ve prosedürleri içermektedir. Belli başlı kontrol prosedürleri şu şekildedir (UDS 400, P8):

- İşletmenin faaliyetleri doğrultusunda yapmış olduğu işlemlerin defter kayıtları ile varlıklarını (ana hesaplar ile yardımcı hesaplar, varlıklar ile borçlar) karşılaştırması sonucu bu mutabakatların raporlaması, kontrol edilip onaylanması,
- Rakamsal veri kayıtlarının doğru olup olmadığının kontrolü,
- *Bilgi işlem sisteminin ve uygulamalarının, bilgisayar programlarındaki değişikliklerin ve dosyalama sistemine girişin kontrolü şeklinde denetimi,*
- Cari yılda gerçekleşen işlemler ile işlenen hesapların ve mizanın kontrol edilip gözden geçirilmesi,
- Belgelerin kontrol edilmesi, onay alması,
- İşletme içinden ve işletme dışından edinilen verilerin kıyaslanması,
- Muhasebe içi envanterin, muhasebe dışı envanter ile kasa hesabının da mevcut kasayla kıyaslanması,

- İşletmenin varlık ve kaynaklarına ancak yetkili kişiler tarafından erişim sağlanması,
- *Mali sonuçların bütçe rakamları ile kıyaslanması ve analizi,*

3.8.1.3. Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi UDS 400'ün 6. Paragrafında,

'Bir işletmenin mali kayıtlarının tutulması ve bu kayıtların sürekliliğinin sağlanması için yerine getirilmesi gereken görevler, işlemler ve kayıtlar bütünüdür. Söz konusu sistemler, işlemlere ve diğer konulara ilişkin belirleme, birleştirme, analiz etme, hesaplama, sınıflandırma, kaydetme, özetleme ve raporlama fonksiyonlarını yerine getirir.'

Şeklinde tanımlanmıştır.

Denetçinin bir işletmede muhasebe sistemini yeteri düzeyde anlayıp denetim sürecini tamamlaması gerekir. Muhasebe sistemindeki muhasebesel işlemlerin nasıl başladığından, bu işlemlerin kaydedilip sınıflandırılmasına, ana muhasebe kayıtlarından destekleyici muhasebe kayıt, belge ve finansal tablo hesaplarına kadar tüm işlemi bir bütün olarak anlamasını esas almaktadır (UDS 400, P18).

UDS 400'e göre muhasebe sistemi ile ilişkili iç kontrol faaliyetlerine ulaşmayı hedeflediği amaçlar (UDS 400, P13);

- Yönetim işlemleri gerçekleştirecek personele özel ve genel yetkiler vermektedir. Böylece yetkili olan personel tarafından kayıt işlemlerinin yapılması,
- Muhasebenin dönemsellik kavramı gereği işlemlerin gerçekleştiği dönemde doğru miktar ile doğru hesapta kaydedilip muhasebeleştirilmesini, raporlamanın mali tablolara uygun şekilde yapılmasını sağlamak,
- İşletme muhasebe kayıtlarındaki varlıklar ile fiziki varlıklarının belirli periyotlarla karşılaştırılması ve gerekli işlemlerin yapılmasıdır.

3.8.2. BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Bağımsız Denetim Standardının Tanımlar bölümünde,

‘Finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla st yönetimden sorumlu olanlar, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve srekliiliği sağlanan süreçtir. ‘Kontroller’ terimi bir veya daha fazla iç kontrol bileşenin herhangi bir yönünü ifade eder.’

şeklinde iç kontrol tanımı yapılmıştır.

BDS 315’e göre iç kontrol sistemi beş bileşenden oluşmaktadır.

3.8.2.1. Kontrol evresi

İ kontrolün ilk aşaması olan kontrol çevresi, yönetim ya da st yönetimden sorumlu olanların işletme içinde iç kontrole ilişkin kural ve prosedürleri belirlemesi ile işletme personeli tarafından anlaşılmasını sağlayan bu uygulamaların yürütülmesini içermektedir (BDS 315, 14P., A.77). Denetçi, yönetimin veya st yönetimin belirlemiş olduğu kural ve prosedürlerin personele duyurulma şekliyle personelin bu kural ve prosedürlere uygun davranış sergileyip sergilemediği konusunda denetim kanıtı elde etmektedir (BDS 315, 14P., A.79). Denetçi aynı zamanda iç kontrol fonksiyonuyla ilgili belirlemiş olduğu noksanlıklar ile diğer bulgu ve tespitlerinin yönetim veya st yönetim tarafından nasıl aksiyon alındığına dair bilgi edinmektedir (BDS 315, 14P., A80).

3.8.2.2. İşletmenin Risk Değerlendirme Süreci

İ kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşeni kendi içinde çeşitli işlem ve olayları kapsayan bir süreçtir. Bu işlem ve olaylar;

- Finansal raporlama ile ilişkili risklerin belirlenmesi,
- Risklerin taşıdığı öneme ilişkin muhakemelerde bulunulması,
- Riskleri meydana getiren olasılıkları hakkında değerlendirme yapılması,
- Belirlenen risklere karşılık izlenilecek yol için karar alınması,

Konularının risk değerlendirme süreçlerinde bulunup bulunmadığına yönelik karar vermektedir (BDS 315, 15P).

İşletmenin, bu işlem ve olayları kapsayan bir risk değerlendirme sürecinin bulunması durumunda, bu süreç ve sürecin ıktıları hakkında yeterli bilgiyi edinmektedir. İşletmenin, risk değerlendirme sürecinde “nemli yanlışlık” risklerini

belirleyememesi ve bu risklerin denetçi tarafından belirlenmesi durumunda, denetçi bu riskin işletmenin risk değerlendirme süreci çerçevesinde belirlenmesi gerekip gerekmediğine bakmaktadır.

İşletmenin, bu işlem ve olayları kapsayan bir risk değerlendirme sürecinin bulunmaması durumunda, şirket yönetimiyle finansal tablolar ile ilişkili risk süreçlerinin ele alınıp alınmadığına, ele alınması durumunda ise nasıl ele alındığına ilişkin gerekli istişareleri yapmaktadır. Denetçi, işletmenin risk değerlendirme sürecinin olmadığını, işletmenin kendi özelinde değerlendirmekte ve bu sürecin olmamasının önemli bir iç kontrol noksanlığı sayılıp sayılmayacağına ilişkin değerlendirmelerde bulunmaktadır (BDS 315, 17P).

3.8.2.3. Bilgi İşlem ve İletişim

İç kontrolün bilgi işlem ve iletişim bileşeninde denetçi, bilgi işlem sisteminde aşağıdaki iş süreçlerini inceleyerek kanaat getirmektedir.

- İşletmenin kendi özelinde önemli görülen işlem grupları,
- Faaliyetler sonucunda ortaya çıkan işlemlerin kayıt altına alınması, işlenmesi, gerekli görüldüğü durumlarda bunlara yönelik düzeltme kayıtlarının yapılması, büyük deftere dökülmesi ve mali tabloların raporlarını oluştururken başvuru bilgileri (BT) ve elle girilen sistemleri,
- Yapılan hatalı kayıtların tekrardan bilgi düzeltilmesinin yapılması ile büyük deftere aktarılma sürecine dâhil diğer işlemlerin destekleyici bilgilerle muhasebe kayıtlarına alınmasında kullanılan yöntemler teknolojik ya da elle olabilmektedir.
- Mali tablolarda önemli olmayan işlemlerin bilgi sistemde nasıl kaydedildiği,
- Mali tabloların oluşturulmasında finansal raporlamaya ilişkin süreci,
- Birbirinin tekrarı olmayan olağanüstü işlemlerin ve düzeltmeleri standardın dışındaki yevmiyelerde kayıt altına alınmasıyla bu kayıtların kontrol edilmesi,

Konularında bilgi sistemi tüm bu süreçler, işlem ve kayıtların elde edildiği kaynaklara ilişkin bilgileri içermektedir (BDS 315, P18).

3.8.2.4. Kontrol Faaliyetleri

Yönetim beyanı sonucunda elde edilen önemli yanlışlık riskleri değerlendirilirken kontrol faaliyetleri hakkında da karar verir ve önemli yanlışlık olarak görülen risklerin değerlendirilmesinde denetim prosedürleri oluşturulmaktadır. Denetimde mali tabloların tüm hesaplarına ilişkin inceleme yapmak yerine yüksek risk faktörleri üzerine yoğunlaşması daha uygun bulunmaktadır (BDS 315, 20P.).

Standartta geçen kontrol faaliyetleri tanımı, *‘Yönetim talimatlarının uygulanmasını sağlamaya yardımcı olan politika ve prosedürleridir.’* (BDS 315, A99) şeklindedir. Bu kontrol faaliyetlerine ilişkin şu örneklerle yer verilebilir:

- Yetkilendirme,
- Performans,
- Bilgi işleme,
- Fiziki kontroller,
- Görevler ayrılığı. (BDS 315, A99)

Denetçi kontrol faaliyetleri üzerinde karar verirken aynı zamanda bilgi teknolojilerinin sonucu ortaya çıkan risklere verilen cevaplar üzerine de karar vermektedir (BDS 315, P21).

3.8.2.5. İzleme

İç kontrol sisteminin son bileşeni olan kontrollerin izlenmesinde denetçi, işletme yönetiminin kontrol süreçlerini nasıl izlediğini ve faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kontrol noksanlıkları hususunda yapılan düzeltici adımların yöntemi üzerine karar vermektedir (BDS 315,22P).

Bir işletme iç denetim fonksiyonunu kullanıyorsa denetçi, işletmenin denetim faaliyetlerini ne ölçüde yürüttüğü konusu üzerine de karar vermektedir (BDS 315, P23).

Denetçi, işletme yönetiminin izleme fonksiyonunu yürütürken elde ettiği bilgi ve yöntemin doğruluğunu neye dayanarak güvenilir olduğunu kullandığı hakkında da karar vermektedir (BDS 315, P24).

3.8.3. BDS 315: ‘Önemli Yanlılık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

BDS 315 ‘Önemli Yanlılık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi işletme yönetimi tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin tanımını yapmış, hangi bileşenlerden oluştuğunu belirtmiş ve bağımsız denetçiye düşen sorumlulukları düzenlemiştir. Mezkûr standardın tanımlar bölümünde iç kontrol sistemi, ‘Finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlar, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürekliliği sağlanan sistemdir.’ şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşıldığı üzere bu sistem işletmenin en alt kademede yer alan personelden başlayarak en üstte yer alan yönetim kurulu üyeleri, genel müdür ve hatta mütevelli heyeti üyeleri gibi tüm personeli kapsayan, dinamik bir sistemdir.

Standardın tanımlar bölümünde iç kontrol sisteminin tanımı yapılmakla birlikte bileşenlerinin de neler olduğu bilgisine değinilmiş ve bu bileşenlere daha kapsamlı bir şekilde standardın içerisinde (paragraflarda, açıklayıcı paragraflarda, EK 3 ve EK 5’te) yer verilmiştir. İlk olarak iç kontrol sisteminin bileşenleri tanımlar bölümünde,

‘BDS’lerin amaçları bakımından iç kontrol sistemi, birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşur:

- (i) *Kontrol çevresi,*
- (ii) *İşletmenin risk değerlendirme süreci,*
- (iii) *İşletmenin iç kontrol sistemini izleme süreci,*
- (iv) *Bilgi sistemi ve iletişim ile*
- (v) *Kontrol faaliyetleri.’*

2022 yılında yapılan güncelleme ile iç kontrol bileşenlerin standart içerisinde sırası değiştirilmiştir. Güncellemeden önceki standart özünde iç kontrol bileşenlerinin uygulanma sırasına göre aşama aşamaydı ancak 2022 yılı güncellemesi ile ilk üç bileşenin aslında dolaylı kontroller olduğu ve diğer kontrolleri desteklediği bilgisine yer verilmiştir (BDS 315, A96).

3.8.3.1. Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi, doğrudan yanlışlıkları engellemez, bulmaz veya onarmaz ancak sistemin diğer bileşenleri için bir alt yapı oluşturur (BDS 315, A97). Denetçi, aşağıda belirtilen risk değerlendirme prosedürlerini uygulayarak kontrol çevresi ile ilgili kanaat edinmelidir (BDS 315, P21).

- Yönetimin gözetime ilişkin yükümlülüklerini nasıl ele aldığı,
- Yetki ve yükümlülüklerin şirket tarafından nasıl ele alındığı,
- Şirketin alanında uzman insanları kendi bünyesine nasıl kattığı,
- Şirketin, kişileri iç kontrol sistemi kapsamında sorumluluklarını bilmeyi nasıl sağladığı.

Ayrıca denetçi edindiği kanaat ile kontrol çevresi hakkında bir takım değerlendirmede bulunmalıdır. Yapılacak bu değerlendirmeler (BDS 315, P21):

- *Üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin, dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturarak bu kültürü devam ettirip ettirmediği,*
- Kontrol çevresinin diğer iç kontrol bileşenleri için uygun bir alt yapıya sahip olup olmadığı,
- Kontrol bünyesinde meydana gelen eksiklik, zafiyetlerin diğer bileşenleri olumsuz yönde etkileyip etkilemediği,

şeklindedir.

Denetçinin kontrol çevresi hakkında fikir sahibi olup gerekli değerlendirmeleri yapabilmesi için uygulayacağı denetim kanıtları sorgulama, gözlem, tetkik veya bileşimleri şeklinde olabilir (BDS 315, A101).

3.8.3.2. İşletmenin Risk Değerlendirme Süreci

İşletmenin risk değerlendirme süreci, dinamik ve kendi kendini tekrar eden bir yapıdadır (BDS 315, EK3). Denetçi, aşağıda belirtilen prosedürlerini uygulayarak risk değerlendirme süreci ile ilgili kanaat edinmelidir (BDS 315, P22).

- *Finansal raporlama amaçlarıyla ilgili iş hayatına ilişkin risklerin belirlenmesi,*
- Meydana gelebilecek bu risklerin ağırlığını değerlendirmek,
- Şirket bünyesinde bu risklerin nasıl ele alındığı hakkında değerlendirmelerde bulunmak.

İşletme bünyesinde belirlenemeyen ‘önemli yanlışlık’ risklerinin denetçi tarafından belirlenmesi halinde denetçi bu riskin işletme tarafından belirlenebilir bir risk olup olmadığı hakkında değerlendirmede bulunur ve işletmenin bu riski belirlemesi gerektiği sonucuna varırsa neden belirleyemediğine ilişkin kanaat edinir (BDS 315, P23).

3.8.3.3. İşletmenin İç Kontrol Sistemini İzleme Süreci

Denetçi, aşağıda belirtilen prosedürlerini uygulayarak iç kontrol sisteminin izleme süreci ile ilgili kanaat edinmelidir (BDS 315, P24).

- Belirlenen kontrol eksikliklerinin anlaşılması ve bu eksikliklerin çözülmesi,
- Olması durumunda iç denetim fonksiyonun çalışmaları,
- Şirketin izleme döneminde elde ettiği bilgilerin doğruluğunun kaynağını oluşturan hususlar,
- Şirketin izleme süreci ile alakalı uyguladığı prosedürlerin uygunluğu hakkında kanaat edinmek.

3.8.3.4. Bilgi Sistemi ve İletişim

Denetçi, aşağıda belirtilen prosedürleri uygulayarak iç kontrol sisteminin bilgi sistemi ve iletişim bileşeni ile ilgili kanaat edinmelidir (BDS 315, P25):

- İşletmenin bilgi sisteminde kayıtların nasıl atıldığı, yanlışlık veya eksiklik olması durumunda nasıl düzeltildiği, finansal tablolarda nasıl yer aldığı,
- Kayıtlara girmeyen, giremeyen durumların nasıl takip edildiği, finansal tablo dipnotlarında nasıl açıklandığı,

- Önemli işlem sınıfları hakkında ilişkili diğer kayıtlar
- *Açıklamalar dâhil, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama süreci,*
- Şirketin bilgi sisteminin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablo hazırlama sürecini değerlendirmek.

Ayrıca bağımsız denetçi bilgi sistemi ve iletişimini daha iyi anlamak adına bu sistem içerisinde yer alan önemli personel hakkında da bilgi edinmesi ihtiyaca uygun olabilir. Bu kapsamda edinilmesi gereken bilgiler (BDS 315, A133):

- Sistem içerisinde yer alan kişinin kabiliyeti,
- Kayıtların atılması, düzeltilmesi veya değişiklik yapılması gibi hususlarda gerektiği gibi erkler ayrılığının olup olmadığı.

İşletmenin bilgi sistemi ve iletişimi hakkında denetçinin yukarıda belirtilen bilgileri edinirken izleyebileceği denetim kanıtları (BDS 315, A136):

- Süreç içerisinde yer alan personelin sorgulanması,
- İşletme için oluşturulmuş kılavuzların tetkik edilmesi,
- İşletme içerisinde oluşturulmuş politika veya prosedürlerin uygunluğunu gözlemlemek.

3.8.3.5. Kontrol Faaliyetleri

Denetçi, aşağıda belirtilen prosedürleri uygulayarak iç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri bileşeni ile ilgili kanaat edinmelidir (BDS 315, P26):

- *Ciddi risk olduğuna karar verilen bir riski ele alan kontroller,*
- Olağan dışı kayıtlar dâhil olmak üzere, yevmiye kayıtlarına yönelik yapılan kontroller,
- BT kontrolleri veya manuel kontroller.

İşletme yönetiminin güvendiği otomatik kontrollerin varlığı ne kadar büyükse BT kontrolleri de o kadar fazla olur. (BDS 315, EK3)

Denetçinin işletme içerisinde gerçekleştirilen kontrol faaliyetlerinin anlamasında yardımcı olabilecek uygulamalara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir (BDS 315, EK3):

- İşletme içerisinde yapılan bir işin onaylanma sureci.
- İşletme içerisinde gerçekleştirilen karşılıklı kontrollerin doğruluğu.
- Fiziki varlıkların güvenliğinin nasıl sağlandığına ilişkin kontroller.
- Kasa, stok vb. rutin olarak yürütülen sayımlara iştirak etmek ve sayım sonuçları ile muhasebesel açıdan kayıtların doğruluğunun kontrolü.

Satın alma, muhasebe kaydının oluşturulmasında, kayıtların kontrolünde, rutin sayımların yapılmasında görevlendirilen personelin farklı kişilerden oluşmasının kontrolüdür.



DÖNDÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde çalışmanın amacına uygun olarak bağımsız denetime tabi aile işletmelerinde kurumsal yönetim ile iç kontrol sistemi üzerine bir araştırmaya yer verilmektedir.

4.1. PROBLEM DURUMU

Şekil 1’de yer alan koşulları sağlayarak BOBİ FRS’yi uygulayan ve bağımsız denetime tabi olan aile işletmelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkin bir şekilde çalıştırılması bağımsız denetim standartları açısından zorunludur. Bu açıdan bakıldığında kurumsal yönetim ilkelerini benimseyen ve uygulayan işletmelerin iç kontrol sisteminin de etkin bir şekilde çalıştırılıp çalıştırılmadığı hususu önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Zira aile işletmelerinde kurumsallaşmaya dönük adımlar atılmış olsa bile güvene dayalı iş süreçleri nedeniyle iç kontrolün zayıf olması önemli bir sorundur. Bu itibarla çalışmanın kapsamında yer alan bağımsız denetime tabi aile işletmelerinin iç kontrol ve kurumsallaşma odaklı sorunları olabileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla söz konusu olası sorunların tespit edilmesi, çalışmanın hareket noktasını oluşturmaktadır.

4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Tam rekabete dayalı piyasa ekonomisinde faaliyette bulunan bağımsız denetime tabi aile işletmelerinin devamlılıklarını sürdürebilmeleri, pazar paylarını genişletmeleri ve kar elde etmeleri, kurumsal yönetim ilkeleri ile iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde harmanlanarak işletme yönetimine uygulanması ile mümkün olabilir.

İşletmelerin sürekliliği açısından en önemli etkenlerden biri olan kurumsallaşma, özellikle nesilden nesle sürekliliğini korumakta sorun yaşayan aile işletmeleri için daha büyük bir önem taşımaktadır. Son yıllarda işletmelerin sürekliliği açısından oldukça önem kazanan kurumsallaşma olgusu birçok

araştırmaya konu olmuştur. Öte yandan kurumsal yönetim ilkelerini benimseyen işletmelerin, varlıklarını korumak ve finansal tablolarını gerçeğe uygun bir şekilde düzenlemek amacıyla tesis ettikleri iç kontrol sistemi unsurlarının daha etkin olması beklenir.

Nitekim aile işletmelerinde kurumsallaşma sağlanmış olsa bile çeşitli nedenlerle iç kontrolün zayıf olması olasıdır ve bu durum işletmenin sürekliliği açısından önemli bir sorundur. Bu çalışmada bağımsız denetime tabi aile işletmelerinde kurumsallaşma ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığı ve iç kontrol yapısının güçlü olup olmadığı birlikte saptanmaya çalışılmaktadır. Bunun için çalışmanın evreninde bulunan işletmelerin kurumsallaşma ilkeleri ile iç kontrolün beş bileşenini ne ölçüde sağladığı, kurumsal yönetim ilkelerine sahip olan işletmelerde iç kontrol bileşenlerinin de mevcut olup olmadığı, iç kontrolü güçlendirici faaliyetlerin kurumsallaşma ilkeleri ile etkileşimi inceleme konusu edilmektedir. Bu itibarla çalışmanın, inceleme evreninde yer alan işletmelerin iç kontrol ve kurumsallaşma odaklı sorunlarının farkına varmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

4.3. ÇALIŞMANIN EVRENİ VE YÖNTEM

Çalışmanın materyali (evreni) Şekil 1’de yer alan eşikleri aşarak BOBİ FRS’yi uygulayan ve bağımsız denetime tabi olan ve Türkiye’de faaliyet gösteren aile işletmeleridir. Ancak çalışma Hatay Antakya’da faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi aile işletmeleri düzeyinde gerçekleştirilmiştir. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu gereği Hatay Antakya’da faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi tüm aile işletmelerinin sayısına ve unvan bilgisine ulaşamamıştır. Bu nedenle çalışma sadece bağımsız denetime tabi olduğu bilinen aile işletmelerine ulaşılarak gerçekleştirilmiştir. Bu durum çalışmanın kısıtı olarak kabul edilebilir.

Bu çalışmada örnek olay (vaka çalışması) yöntemi kullanılmaktadır. Veriler geçmişe dayalı yayımlanmış raporlarla, şirket yetkilileri ile görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Ayrıca çalışmada birincil veri toplama yöntemlerinden olan anket yönteminden de yararlanılmıştır. Anket çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın evreninde yer alan on aile işletmesine uygulanan anketin ilk bölümünde firmalara ilişkin genel bilgiler bulunmaktadır. İkinci bölümde iç kontrol sistemi

uygulamalarının düzeyine yönelik üçlü Likert Ölçeği (1=evet, 2=kısmen, 3=hayır) kullanılmıştır. İç kontrol sisteminin uygulama düzeyinin tespitinde; kontrol ortamı (9), risk değerlendirmesi (5), kontrol faaliyetleri (39), bilgi ve iletişim (5) ve izleme faaliyetleri (9) için toplamda 67 ifade bulunmaktadır.

Üçüncü bölümde işletmelerin kurumsallaşma düzeyini ölçmek amaçlı 1997 yılında Rogar C. Allred ve Russel S. Allred tarafından geliştirilen ve 275 önermeden oluşan üçlü Likert ölçeği revize haliyle daha uygun olacağı düşünüldükten beşli Likert Ölçeğine uyarlanarak kullanılmıştır (1=kesinlikle katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4=katılıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum). Bu bölümde ise 112 ifadeye yer verilmiştir. Anketin kurumsallaşma ölçüm bölümü dört kısımdan oluşmakta olup birinci kısımda genel bilgiler (2), ikinci kısımda kurum fonksiyonlarına ilişkin bilgiler (78), üçüncü kısımda örgüt kültürüne ilişkin bilgiler (12), dördüncü kısımda örgüt-çevre etkileşimine ilişkin bilgiler (20) ölçülmeye çalışılmıştır.

4.4. LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde aile işletmelerinde kurumsal yönetim anlayışı ve iç kontrol sistemi uygulamaları üzerine yapılan çalışmalara yer verilmektedir.

Çağlar (2019), aile işletmelerinin kurumsallaşması üzerine nitel araştırma yöntemi ile Isparta’da yapmış olduğu çalışmada Maxqda nitel analiz programı kullanmıştır. Isparta’da her biri farklı büyüklüğe sahip 4 aile işletmesiyle (Birinci işletme 4.nesilde, ikinci İşletme 3.nesilde, üç ve dördüncü işletme ise birinci nesilde faaliyet göstermektedir) görüşmeler yapılmıştır. İşletmelerin yönetim fonksiyonları ile kurumsallaşma ölçütleri bakımından uygulamaları incelenmiş, yönetici beyanları analiz edilmiştir. Çalışmada kurumsallaşmanın işletmeler tarafından doğal olarak gerçekleştirildiği, işletmelerin kurumsallaşma yolunda faaliyetlerini gerçekleştirmek zorunda kaldığı görülmüştür (Çağlar, 2019).

Gökkaya, çay işletmelerinde etkin iç kontrol sistemi oluşturulmasının kurumsal yönetim ilkelerine etkisi üzerine yaptığı analizler neticesinde iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim ilkelerinin birbiriyle uyumlu olduğunu ve iç kontrol

sisteminin varlığının kurumsal yönetimin benimsenmesi ve geliştirilmesi için bir gereklilik olduğunu tespit etmiştir (Gökkaya, 2021).

Özbirecikli ve Karaömer (2016) tarafından Hatay Antakya’da faaliyette bulunan bir aile işletmesinde, faaliyetlerin kurumsallaşmayı ne ölçüde etkilediğinin tespiti üzerine bir vaka inceleme çalışması yapılmıştır. Bu çalışmada işletme yönetiminden alınan faaliyet denetimine ilişkin veriler kullanılmıştır. Çalışmada işletmenin bazı ortaklarına karşı haksızlıklar yapıldığı ve personele gerektiği kadar değer verilmediği tespit edilmiştir. Çalışmada bu hususların kurumsallaşmada adillik ilkesi ile örtüşmediği, personelin işinde mutsuz olmasına sebep olduğu ve ilgili personeli başarısızlığa sürüklediği vurgulanmıştır (Özbirecikli, Karaömer, 2016).

Polat, 2018’de TRC3 bölgesi (Mardin, Batman, Şırnak ve Siirt) üzerinde bulunan anonim ve limited şirket türü aile işletmelerinde kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemini konu alan çalışmasında aile işletmelerinde sürdürülebilirliğin temel dayanağının kurumsallaşma olduğu sonucuna varmıştır. Bunun için gerekli olan üç temel faktörün de kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol sistemi ve kurumsal risk yönetimi olduğunu ileri sürmüş ve aile işletmelerinin bu üç uygulamaya daha fazla yer vermesi gerektiği konusunda önerilerde bulunmuştur (Polat, 2018).

Erdoğan (2009) çalışmasında, enerji, madencilik, tarım ve ulaştırma sektörlerinde yer alan toplam 15 Kamu İktisadi Teşebbüsü’nün (KİT) iç kontrol sistemini incelemiştir. Çalışma iç kontrol sistemi uygulamaları üzerine olsa da kurumsal yönetimin iç kontrol sistemi üzerine etkisinden de bahsedilmiştir. Araştırmada KİT’lerin zayıf ve güçlü olduğu iç kontrol sistemi bileşenleri tespit edilerek, her KİT için tek bir iç kontrol sistemi kurmanın mümkün olmadığı dile getirilmiştir. Ayrıca KİT’lere uygun bir iç kontrol sistemi belirlense bile bunun tek başına etkin çalışmasının mümkün olmadığı, ancak kurumsal yönetim ile risk ve performans odaklı bir yönetim anlayışının varlığının iç kontrol sisteminin zamanla etkin çalışmasını sağlayacağı vurgulanmıştır (Erdoğan, 2009).

Özbirecikli ve Öksüz (2016), Hatay-Antakya’da faaliyette bulunan KOBİ ölçeğindeki üretim işletmelerinde meydana gelen çalışan hilelerinin hangi yönetsel hatalar sonucunda meydana geldiğini tespit etmek amacıyla yaptıkları çalışmada, işletmelerde meydana gelen çalışan hilelerinin çoğunlukla iç kontrol sistemindeki

zayıflıklardan kaynaklandığını tespit etmişlerdir. Çalışma sonucunda hileleri önleyici önerilerde bulunularak, etkin bir iç kontrol sisteminin hilelerin önlenmesinde önemli bir yeri olduğu ifade edilmiştir (Özbirecikli ve Öksüz, 2016).

Yılmaz (2015) kurumsal yönetim ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi inceleyen araştırmasında farklı sektörlerdeki şirketlere anket uygulamıştır. Araştırma sonucunda kurumsal yönetim ile iç kontrol sistemi arasında güçlü bir ilişki olduğu, iç kontrol sisteminin düzgün bir şekilde işleminin kurumsal yönetime önemli katkı sağladığı tespit edilmiştir. Çalışmada kurumsal yönetimin güçlü olmasının nedeninin etkin şekilde işleyen bir iç kontrol sisteminin varlığı olduğu vurgulanmıştır (Yılmaz, 2015).

Baskıcı (2015), kurumsal yönetim anlayışı ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi Borsa İstanbul'a kayıtlı 156 şirkete anket uygulayarak analiz etmiştir. Çalışmada iç kontrol bileşenlerinin her biri ile kurumsal yönetim ilkeleri arasında istatistiki olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu saptanmıştır. BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dâhil olan şirketler üzerinde yapılan bu çalışmanın sonucuna göre bu endeksteeki şirketlerin başarılı kurumsal yönetim uygulamaları olduğu kabul edilmiştir (Baskıcı, 2015: 25).

Çiğdem (2018) çalışmasında iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkilerini analiz etmek için BIST Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki şirketlere anket uygulamıştır. Yapılan analizler sonucunda iç kontrolün bileşenleri ile kurumsal yönetim arasında pozitif anlamlı bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur (Çiğdem, 2018).

Ping ve Wen-hua'nın 2007 yılında şirketlerde kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemi üzerine yapmış olduğu araştırmaya göre, işletmelerin yönetiminde yönetimi güçlendirme kurumsal yönetim ile gerçekleşirken, stok yönetimi, üretimin etkinliği, varlıkların korunması, hile ve yolsuzlukların engellenmesi iç kontrol sisteminin kurulması ile mümkün olabilmektedir (Ping & Wen-hua, 2007).

Inaam M. Al-Zwyalif'in 2015 yılında Ürdün sigorta şirketlerinde kurumsal yönetimin gelişiminde iç kontrol sisteminin etkisi üzerine yapmış olduğu araştırmada, iç kontrol sisteminin tüm unsurlarına bağlılığın kurumsal yönetim

ilkelerinin güçlenmesine yüksek derecede katkıda bulunduğu saptanmıştır (Inaam M. Al-Zwyalif, 2015).

Usul ve diğerlerinin 2011 yılında Marmara bölgesindeki belediye işletmelerinin kurumsal yönetim anlayışı üzerine yaptığı araştırmada, belediye işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliği ölçülmeye çalışılmıştır. Yapılan analiz sonuçlarına göre iç kontrol sisteminin etkin ve olması gerektiği gibi kullanılmadığı, bu nedenle nakit ve nakit benzerlerinin korunmasında etkin olmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada araştırma konusu edilen belediye işletmelerinde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin olmadığı, yüksek tutarlarda kamu kaynaklarının siyasi amaçlar doğrultusunda israf edildiği sonucuna ulaşılmıştır (Usul, Titiz ve Ateş, 2011).

Uzun (2016) bağımsız denetimde iç kontrol ve iç denetimin rolünü inceleme konusu ettiği çalışmada örnek bir şirkette iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimin satın alma ve ödeme döngüsü alanlarındaki etkileri ele alınmıştır. Çalışmada bağımsız denetimin yürütülmesinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin önemli bir yeri olduğu saptanmıştır (Uzun, 2016).

Özbirecikli, Tüm ve Keskin (2015) tarafından Hatay-Antakya’da orta ve büyük boy üretim işletmelerine yönelik yapılan çalışmada iç kontrol sisteminin üretim işletmelerindeki etkinliği ölçülmüş ve eksiklikler saptanmıştır. Araştırmanın bulgularına göre üretim işletmelerinin bir kısmı iç kontrol sisteminden habersiz bir şekilde faaliyetlerini sürdürmekte, bir kısmı da iç kontrol bileşenlerini kısmen uygulamaktadır. Araştırma konusu edilen işletmelerde faaliyetlerin yürütülmesinde genel olarak kurumsal ilkelerden ziyade güvene dayalı ilişkilerin ön planda olduğu saptanmış, söz konusu işletmelerde iç kontrol sistemini oluşturacak ve geliştirecek önerilerde bulunulmuştur (Özbirecikli, Tüm ve Keskin, 2015).

Literatürde yer alan araştırmalardan görüldüğü üzere, ulusal ve uluslararası yazında kurumsallaşma ilkeleri ve iç kontrol unsurları arasındaki ilişkiyi konu alan çalışmalar vardır. Ulusal çalışmaların genellikle BİST şirketleri düzeyinde yapıldığı görülmektedir.

Ancak Şekil 1’de yer alan eşikleri aşarak BOBİ FRS’yi uygulayan ve bağımsız denetime tabi olan aile işletmelerinde kurumsallaşma ve iç kontrol

arasındaki ilişkiyi yerel boyutta ve Hatay (Antakya) ölçeğinde araştıran bir çalışma bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu çalışmayı diğerlerinden farklı kılan ve özgün nitelik kazandıran özellik, tarıma dayalı üretim ve ihracat açısından ülkemizin önemli ticaret merkezlerinden biri olan Hatay Antakya’da faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi aile işletmelerinde kurumsallaşma ve iç kontrol arasındaki etkileşimi ve uyumu inceleme konusu etmiş olmasıdır.

4.5. BULGULAR

İşletmelerin faaliyet başlama yılı, idari personel sayısı, katılımcı ve toplam personel sayılarına ait frekans tabloları oluşturulmuştur.

Tablo 8.
İşletmelerin Faaliyet Yıllarına İlişkin Sıklık Tablosu

	Sıklık	Oran (%)	Geçerli Oran(%)	Birikimli Oran (%)
1975-1985	4	40,0	40,0	40,0
1986-1995	5	50,0	50,0	90,0
1996-2005	1	10,0	10,0	100,0
Total	10	100,0	100,0	

Araştırma kapsamındaki işletmelerin %50’sinin 27-36 yıl, %40’ının 37-47 yıl ve %10’unun ise 17-26 yıl arasında bir süreden beri faaliyette bulunduğu görülmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin önemli çoğunluğunun genel olarak 27-47 yıl arası süreden bu yana faaliyette bulundukları dikkate alındığında söz konusu işletmelerin belirli bir bilgi ve deneyim altyapısına sahip olduğu düşünülmektedir.

Tablo 9.
Katılımcılara İlişkin Sıklık Tablosu

	Sıklık	Oran (%)	Geçerli Oran(%)	Birikimli Oran (%)
Sahip	1	10,0	10,0	10,0
Ortak	7	70,0	70,0	80,0
Müdür	2	20,0	20,0	100,0
Total	10	100,0	100,0	

Tablo 9’da araştırma kapsamındaki işletmelerden elde edilen verilerin temin edildiği katılımcıların unvanları yer almaktadır. Araştırmaya katılan katılımcıların %70’inin şirket ortaklarından oluştuğu görülmektedir.

Tablo 10.*İdari Personel Sayısına İlişkin Sıklık Tablosu*

	Sıklık	Oran (%)	Geçerli Oran(%)	Birikimli Oran (%)
5-10	4	40,0	40,0	40,0
11-15	3	30,0	30,0	70,0
16-20	3	30,0	30,0	100,0
Total	10	100,0	100,0	

Araştırma kapsamındaki işletmelerin %40'ının 5-10 arasında, %30'unun 11-15 arasında ve diğer %30'unun ise 16-20 arasında idari personeli bulunduğu görülmektedir.

Tablo 11.*İşletmelerin Personel Sayısına İlişkin Sıklık Tablosu*

	Sıklık	Oran (%)	Geçerli Oran(%)	Birikimli Oran (%)
1-100	3	30,0	30,0	30,0
101-200	5	50,0	50,0	80,0
201-300	2	20,0	30,0	100,0
Total	10	100,0	100,0	

Araştırma kapsamındaki işletmelerin %50'sinin 101-200 arası personel, %30'unun 1-100 arasında personel ve %20'sinin ise 201-300 arasında personel bulunmaktadır.

Tablo 12.*İşletmelerin Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Cronbach Alpha Değer Tablosu*

Güvenilirlik İstatistikleri		
Cronbach Alpha	Standartlaşmış Değere Göre Cronbach Alpha	Öge Sayısı
0,844	0,911	104

Kurumsal yönetim ilkelerine ait ifadelerin Cronbach Alpha değeri ölçülmüş olup güvenirlik düzeyi 0,844 bulunmuştur. Bu değer, ifadelere alınan yanıtların kabul edilebilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 13.*İşletmelerin İç Kontrol Sistemine İlişkin Cronbach Alpha Değer Tablosu*

Güvenilirlik İstatistikleri		
Cronbach Alpha	Standartlaşmış Değere Göre Cronbach Alpha	Öge Sayısı
0,751	0,778	30

İç kontrol sistemi unsurlarının varlığını ölçmek amacıyla kullanılan ifadelerin güvenilirliği yine Cronbach Alpha ile ölçülmüş olup, ifadelerin güvenilirlik değerinin 0,751 olduğu tespit edilmiştir. Bu değer, ifadelere alınan yanıtların kabul edilebilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 14.*İşletmelerin İç Kontrol Sistemi Uygulamalarına Yönelik Bulgular*

İç Kontrol Sistemi (İKS) Uygulaması	Mevcut n (%)	Kısmen mevcut n (%)	Mevcut değil n (%)
İhtiyaç çerçevesinde işe alım planı	100,0		
Personel için işin yapılması hususunda yönlendirici bilginin varlığı	70,0	30,0	
Personelin gelişimine uygun olacak şekilde bilgi, eğitim ve araç sunumu	90,0	10,0	
Hiyerarşik kontrol	90,0	10,0	
Kontrol faaliyetleri amacı hususunda personelin farkındalığı	90,0	10,0	
İç kontrol sistemine yönelik işe alım politikası ve prosedürleri	70,0	30,0	
Personelin görev tanımını bilmesi	80,0	20,0	
Yönetim kurulunun düzenli toplanması	90,0	10,0	
Yöneticinin yeterliliği ve performans değerlendirmesi	90,0	10,0	
Yöneticinin iş güvenliğine yönelik risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	100,0		
Müşteri şikâyetlerinin değerlendirilmesi	80,0	20,0	
Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi	100,0		
Çalışan temelli risklerin azaltılması için eğitim verilmesi	90,0	10,0	
Yönetimin yasal gerekliliklere karşı duyarlı olması	100,0		
Varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri	90,0	10,0	
Genel merkez ve şubelerden gelen belgelerin saklanması	100,0		
Şubelerden düzenli aralıklarla depolara belgelerin gönderilmesi	100,0		
Genel merkez/şubelerde belge ve bilgiler için kayıt ve dosyalama sistemi	100,0		
Depolara giren ve çıkan malların barkodla yapılması	80,0	10,0	10,0
Genel merkez ve şubelerin önemli yerlere giriş-çıkış kontrolü	100,0		
Genel merkez ve şubelerin depolarının güvenilir personel tarafından kontrolü	100,0		
Varlık envanterinin periyodik olarak çıkarılması	70,0	30,0	
Mesai saatleri dışında güvenlik sistemleriyle kontrol	100,0		
Yetki ve görevlerin ayrılığı	80,0	20,0	
Şubelerdeki satış iadelerinde tek yetkilinin olması	90,0	10,0	
Şube yöneticisinin bilgi ve gözetiminde genel işlem ve faaliyetlerin yapılması	80,0		20,0
Muhasebe personelinin varlıklara erişiminde yetkili	10,0	60,0	30,0

Tablo 14.*İşletmelerin İç Kontrol Sistemi Uygulamalarına Yönelik Bulgular (Devamı)*

Kaynakların ve kayıtların düzenli olarak karşılaştırılması	90,0	10,0	
Stok giriş-çıkışların ani olarak karşılaştırılması	10,0	90,0	
Nakit giriş-çıkışlarının ani olarak karşılaştırılması	100,0		
Belge ve kayıtların güvenilir ortamda dosyalandırılması, yedeklenmesi ve periyodik olarak güncellenmesi	100,0		
Bilgi güvenliğini sağlayan bir yapının varlığı	100,0		
Yönetimin güvenlik seviyesi önemli yetkilendirmeleri yapması	100,0		
Bilgi sistemlerine izinsiz erişimi önleme kontrolleri	100,0		
Yönetimin bilgi sistemlere ve yazılıma erişimini yetkili kıldığı personelin izlenmesi,	100,0		
Elektronik kayıtların korunması	100,0		
Ağların güvenliği ve tehditlere karşı korunması	100,0		
İletişim altyapılarının korunması ve mobil cihazların ağ erişimine ilişkin güvenlik önlemlerinin alınması	90,0	10,0	
Bilgi sistemlerine yönelik yetkisiz ve mantıksız erişimlerin engellenmesi	100,0		
Uzaktan erişimi kullananların yetkililer tarafından kontrolü	100,0		
Dış ağlardan gelebilecek tehditlere karşı güvenlik duvarı çözümleri	100,0		
Bilgi sistemlerinde risk değerlendirmesi için uygun kimlik doğrulama	100,0		
Bilgi sistemlerinde yetkilendirme ve erişim kontrolü	100,0		
Tüm yetkiler ve erişim haklarının yılda en az bir kez kontrolü	100,0		
İstihdamın sonlanması ile ilgili personelin yetkilerine son verilmesi	100,0		
Denetim kanıtlarının en az 5 yıl saklanması	90,0	10,0	
Entegre ve paket program kullanılması	80,0	20,0	
Maliyet yönetimi ve kontrol ekibi	40,0	50,0	10,0
Muhasebe tahminleri ve politika seçimi, objektif ve doğru raporlamaya yönelik olması	80,0	20,0	
Finansal tablolardaki yanlışlıkların tespitinde yönetimin bunları düzeltme isteği	100,0		
Üst yönetimin tahminlere ve önceki dönemlerdeki verilere göre gerçekleşen performans izlemesi	70,0	30,0	
Genel merkez ve şubelere hedef belirlenmesi ve performans değerlendirmesi	80,0	10,0	10,0
Performans uygunluğunun ve doğruluğunun gözden geçirilmesi	60,0	20,0	20,0
Tüm faaliyetlerin yetkili personel tarafından izlenmesi	100		

Tablo 15.*İşletmelerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Yönelik Bulgular*

Kurumsal Yönetim Uygulaması	Mevcut n (%)	Kısmen mevcut n (%)	Mevcut değil n (%)
Aile fertleri tarafından bilinen aile planı, stratejik plan, varis planı ve miras planı	100,0		
Yönetimin aile hedeflerini bilmesi	100,0		
İşletme sahiplerinin ölümleri ya da boşanmalarına yönelik alınan önlemler	50,0	10,0	40,0
İşletmenin bir sonraki nesle aktarılmasına ilişkin plan	100,0		
Aile bireylerine yönelik hisse senetlerinin alım satımına ilişkin sözleşme	30,0	10,0	60,0
Yazılı misyon, vizyon ve işletme imajı	90,0	10,0	

Tablo 15.*İşletmelerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Yönelik Bulgular (Devamı)*

Personele kurumun hedeflerine yönelik eğitim ve prim	100,0		
Takım çalışması ve iş birliği	100,0		
Organizasyon şeması	30,0		70,0
İş tanımları	40,0		60,0
Yazılı çalışma prosedürleri	60,0		40,0
Yetki devri			100,0
Sorumluluklara yönelik yetki	100,0		
Kuruma özgü giysi			100,0
Kuruma özgü davranış şekli			100,0
İş rotasyonu	60,0	10,0	30,0
Yazılı personel seçme ve yerleştirme politikası	40,0	10,0	50,0
Aile üyeleri görevlerine uygun yeterliliği	100,0		
Niteliksiz aile üyeleri yerine nitelikli personel istihdamı	10,0		90,0
Yazılı performans değerlendirme			100,0
Ücret, ödüllendirme ve terfi sistemine performans değerlendirmesinin kriteri	40,0		60,0
Fazla mesailerin kontrolünün yönetimde olması	100,0		
İşgücü maliyetlerini satış gelirleri ile oranlamasını azaltmaya çalışmak	90,0		10,0
Aile üyesi olan olmayan herkes için eşit performans standartları	20,0		80,0
Yazılı ücret politikası	20,0	10,0	70,0
Yazılı eğitim politikası	30,0	10,0	60,0
Birimlerden gelen taleplere yönelik hazırlanan eğitim planı	90,0	10,0	
Yazılı terfi politikası			100,0
Aile üyesi olan olmayan personel ayrımı olmadan terfi	20,0		80,0
Yazılı kariyer planlama politikası	10,0		90,0
Kariyer yolları net ve açık	10,0	40,0	50,0
Yazılı pazarlama politikası	80,0		20,0
Belirli hedef Pazar	100,0		
Pazarlama planına yönelik belirli bütçe	80,0		20,0
Satışın en önemli fonksiyon olduğuna dair personel bilinci	100,0		
Kaliteli ürün ve hizmete ilişkin bir kurum hedefi	100,0		
Yıllık bazda satış hedefleri	100,0		
Gerçekçi satış hedefleri	100,0		
Mevcut ürün için mevcut pazar geliştirme, yeni pazar arayış stratejileri	100,0		
Üretilen mal/hizmete odaklı bir tanıtım	100,0		
Piyasa koşullarına uygun belirlenen mal/hizmet fiyatı	100,0		
Üretim ve satış giderlerini karşılayacak ve makul ölçüde kâr olacak düzeyde satış fiyatı	50,0	10,0	40,0
Müşteri taleplerine yönelik mal/hizmet üretimi	100,0		
Rakip firmaların ürün, satış, pazarlama ve dağıtım stratejilerine yönelik incelemeler	100,0		
Müşteri şikayetleri inceleme	100,0		
Müşteriye gerçekçi ürün teslim tarihi	100,0		
Karlılığa uzun dönemde odaklanma	100,0		
Her ürün için yeterli kâr marjı	60,0		40,0
Maliyet azaltma çabaları	100,0		
Yöneticilerin kendi sorumluluğu altındaki finansal trendleri takip etmesi	80,0	10,0	10,0
Satış ve üretim tahminlerine yönelik uygun stok miktarı	80,0	10,0	10,0
Maliyet açısından verimli olan taşeronlarla çalışma	90,0		10,0
Üretimde ortaya çıkan hata ivedilikle düzeltilmesi	90,0	10,0	

Tablo 15.*İşletmelerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarına Yönelik Bulgular (Devamı)*

Üretimde sürekli kalite kontrolü	90,0	10,0	
Ekonomik ve basit üretim amaçlı mühendislik işlemleri	80,0	10,0	10,0
Etkin maliyet sistemi	80,0		20,0
Aile sorunları kuruma yansımadan çözülmesi	100,0		
Aile üyesi olan olmayan herkesin tabii olduğu iletişim sistemi	90,0		10,0
Gündeme uygun, hedefe ulaşan ve kurum genelinde toplantılar	100,0		
Yöneticilerin katıldığı periyodik toplantılar	100,0		
Aile üyesi olan olmayan yöneticilerin birlikte etkilediği karar alma süreci	80,0		20,0
Aile üyesi olan olmayan herkese eşit bir disiplin	20,0	10,0	70,0
Aile inanç ve değerlerinden etkilenen yönetim	100,0		
Yöneticiler ve çalışanlar arasında etkin bir iletişim	100,0		
İşletmenin iyileştirilmesine ve sorunların çözülmesine yönelik tüm fikirlere açık olma	100,0		
Personel önerilerine dikkate alarak işlem yapma	50,0		50,0
Makul ölçüde hataların farkındalık	100,0		
Personel aidiyeti	100,0		
Kullanım dışı evrak ve teçhizatın elimine edilmesi	100,0		
Ergonomik çalışma sahaları	100,0		
Yazılı ödüllendirme/cezalandırma uygulamaları			100,0
Kuruma özgü protokol ve nezaket kuralları			100,0
Motivasyon uygulamaları	10,0		90,0
Değişime açık yönetim	100,0		
Olası çevre gelişmelerine yapılan tahmin ve hazırlık	100,0		
İşletmenin değişimi ve gelişimini yapacak bir ekip/birim	100,0		
Değişen çevre şartlarına dinamik bir adaptasyon	100,0		
Çevre koşullarını etkileme			100,0
Fırsat ve tehditler yerine işletmenin güçlü ve zayıf yönlerinin önemliliği	30,0		70,0
İşletme içi ve dışındaki koşulların önemliliği	100,0		
Müşteri ihtiyaçlarını yönlendirmeye odaklılık	100,0		
Faaliyette bulunan sektörün gelişimine olan önem	100,0		
Ülkenin ekonomik, sosyo-politik koşullarına olan önem	100,0		
Ülkenin kültürel değerlerine verilen önem	100,0		
Dünyanın ekonomik, politik ve sosyo-kültürel gelişimlerini takip	100,0		
Rakiplerin değişim ve gelişmelerdeki tepkilerini takip	100,0		
Değişen çevre koşullarına uygun üretilen malı geliştirme	100,0		
Değişen çevre koşullarına uyum için pazarı geliştirme ve çeşitlendirme	100,0		
Ağırlıklı uygulanan yenilikçi stratejiler	100,0		
Sektör liderinin takip etmeye verilen önem	100,0		

Yukarıdaki tablolarda yer alan bulgular aşağıda gruplandırılmış ve yorumlanmıştır.

İç kontrol sistemi, bir işletmenin kurumsal yönetim anlayışının sürdürülmesi açısından çok önemli bir yere sahiptir. Birinde meydana gelen eksiklik diğerini olumsuz etkileyebilir. Nitekim literatürde bu çerçevede yapılan çalışmalar iç kontrol

sistemi ile kurumsal yönetim anlayışı arasında güçlü bir ilişki bulunduğunu göstermektedir. Bu çalışmada elde edilen sonuçların genel anlamda literatürdeki çalışmaların sonuçlarına paralel olduğu görülmektedir.

Her işletmede personelin ya da personel grubunun görev ve sorumlulukları birbirinden farklıdır. İşletmeler, personelin kendi sorumluluğunda olan görevleri bilmesi, sorumluluklarının farkında olması işletme içindeki iş ahenginin bozulmaması için bir ön büyük önem taşır. Araştırma kapsamındaki işletmelerin %80'inde personelin görev tanımlarının yapıldığı, %20'sinde ise görev tanımlarının kısmen yapıldığı, yani bu hususta bazı eksiklikler olduğu görülmüştür.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde genel olarak iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi amacıyla teknolojik olanaklardan faydalandığı, yetki ve sorumluluk devri yapıldığı görülmüştür. Ancak işletmelerde genel olarak depo yönetiminde güvene dayalı bir yaklaşım olduğu anlaşılmaktadır. İşletme içinde (hem şube hem de genel merkezde) yer alan önemli alanlarda güven olgusundan kaynaklanan zafiyet; hırsızlık, varlıkların kötüye kullanılması, önemli bilgilerin üçüncü kişilerin eline geçmesi gibi sonuçlar doğurabilmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerden sadece birinde muhasebe ortamında çalışan kişiler varlıklara dokunma ve faaliyetleri gerçekleştirme yetkisine sahip değildir. İşletmelerden %60'ı bu kontrol faaliyetini 'kısmen' gerçekleştirirken, %30'u kontrol faaliyeti uygulamamaktadır. Dolayısıyla araştırma kapsamındaki işletmelerin çoğunda muhasebe ortamında çalışan kişilerin faaliyet gerçekleştirme yetkisi olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum işletme varlıklarının korunması ve yolsuzlukların önlenmesi açısından zafiyet meydana getirebilir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde genel olarak iç kontrol sistemi unsurları vardır. Ancak stok sayımlarının genelde yıllık bazda yapıldığı görülmektedir. Stok sayımının sıklıkla yapılmaması stoklarla ilgili yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında zorluklar yaşanmasına neden olabilmektedir. Üretim ve ticaret yapan işletmelerin bilançolarında stoklar bilançonun en önemli unsurlarından birisidir. Stokların hem fiziksel hem de değer tespiti anlamında düzenli olarak kontrol edilmesi işletmenin stok yönetim sürecinin güçlü olmasını sağlar. Stokların belirli aralıklarla rutin olarak kontrol edilmesini yanı sıra ani sayımların yapılması da sürecin güçlenmesini sağlar.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin bazılarında yetki ve görevlerin ayrımında önemli eksikler olduğu görülmektedir. Oysa güçlü bir iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından bir işletmedeki işlemlerin başlangıcından bitişine kadar tüm aşamaların tek elden yönetilmemesi gerekir. Ayrıca bir çalışan birden fazla departmanın yetki ve sorumluluğunu üzerine almamalıdır. Nitekim bir işletmede işlem ve faaliyetlerin farklı kişiler tarafından yürütülmemesi yolsuzluklara yol açabileceği gibi kurumsal yönetim anlayışının gelişmesini de olumsuz etkileyebilmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde maliyet kontrolünü ve yönetimini yapacak bir ekip bulundurma konusunda eksikler olduğu görülmüştür. İç kontrol sistemi işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamaktadır. Bunun için işletmelerin maliyet kontrollerini yapması gerekmektedir. İşletmelerde gerçekleşen maliyetler ile bütçelenen maliyetlerin karşılaştırılması maliyet kontrolü açısından hayati bir öneme sahiptir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin yazılı bir misyon ve vizyonu bulunduğu görülmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde organizasyon şeması oluşturma konusunda eksikler vardır. Organizasyon şemasının detaylı olmaması ya da eksik olması işletmenin iç işleyişi ile ilgili sınırların tam anlamıyla belirgin olmadığını göstermektedir. Bu durum iç kontrol sisteminin etkinliği olumsuz etkileyebilecek bir eksikliktir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde yazılı iş tanımları ve iş akış şemalarında eksiklikler olduğu, kuruma özgü davranış şekli, kurumsal giysi vb. olmadığı tespit edilmiştir. Oysa işletmelerin kurumsallaşma göstergelerinden biri örgütsel yapı içinde hangi işi, kimin, nasıl ve ne şekilde yapacağını yazılı hale getirilmesidir. Araştırma kapsamındaki işletmelerde formal yapının zayıf olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca iş akış şemalarındaki eksiklik bir hata ve hilenin kaynağındaki sorunun iş sürecinin hangi aşamasındaki işle ilgili olduğu ve kimin sorumluluğunda olduğu gibi sorulara yanıt bulunmasında güçlük yaratmaktadır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde iş rotasyonu uygulamasında eksiklikler olduğu görülmektedir. İş rotasyonuna önem vermeyen işletmelerde çalışanların işleri

monoton olarak icra etmelerinden kaynaklanan verim düşüklüğü olasılığı göz ardı edilmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde açıkça ve yazılı olarak belirlenmiş personel seçme, yerleştirme, ücret politikası, ödüllendirme, terfi sistemi ve performans değerlendirme işlemlerine yönelik insan kaynakları yönetimi uygulamalarında eksiklikler bulunmaktadır. Bu tür işletmelerde işe alım süreçlerinde duygusal kararlar verilebilmekte, işe alım, terfi, ücret vs. işlemlerde tecrübe ve bilgi gerektiği gibi ölçülmeyebilmektedir. Oysa iş ortamlarında personeli daha etkin ve verimli çalışmaya motive eden unsurların başında terfi, ücret, sosyal ve yan haklar gibi ödüllendirme araçları gelmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde standartlara uygun bir üretim sürecinin temini açısından yönlendirici bir kılavuz bulunmasında eksiklik görülmüştür. İşletmelerde üretim hattında yapılması istenen ürün ile ortaya çıkan ürün arasında farklılığın olmaması, yapılan her birim üretimin istenilen nitelikte ve standartta olması gerekmektedir. Özellikle makineleşmenin ve yeni teknoloji kullanımının çok yaygın olmadığı KOBİ düzeyindeki işletmeler için bu durum daha da önemli olmaktadır.

Araştırma kapsamındaki bazı işletmelerin ilgili yöneticinin maiyetinde çalışan personele verilen işlerin sorumlulukları kontrol etme eğiliminde olduğu bazısında ise bu kontrollerin kısmen geçerli olduğu görülmüştür. Yöneticiler, iş ve işlemleri, personele verilen sorumlulukları periyodik olarak kontrol etmelidir. Bu kontrol faaliyeti olası hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve/veya ortadan kaldırılması için gereklidir. Organizasyon içerisinde yer alan yöneticilerin bu kontrolleri yaparken hassas olması, empati yaparak süreci devam ettirmesi gerekmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin %90'ında karar almaya yetkili kurulların düzenli ve kısa aralıklarla bir araya geldiği, %10'unda ise düzenli ancak uzun aralıklarla bir araya geldiği saptanmıştır. İnsanlar için nasıl ki bir hastalığın meydana gelmeden veya meydana gelen hastalığın ilerlemeden önce tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması hayati bir öneme sahip ise işletmelerde de karar almaya yetkili kurulların (anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulu) düzenli aralıklarla toplanması ve işletmeyi ilgilendiren

güncel durum ve gelişmeleri değerlendirmesi, işletmeyi etkileyebilecek sorunları önleyebilecek politikalar geliştirmesi o denli önemlidir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde yöneticilerin %90'ının yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olduğu, %10'unda ise kısmen bilgi ve deneyim sahibi olduğu görülmüştür. Gerek mali işlerde alınan kararlar gerekse operasyonel faaliyetler için alınan kararlar belirli birikim ve tecrübeye sürdürülmelidir. İşletme yöneticilerinin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması önemlidir.

İç kontrolün önemli unsurlarından biri olan işletmede iş güvenliğinin sağlanması hususundaki sorumluluk genel olarak üst ve orta kademe yöneticilere aittir. Araştırma kapsamındaki işletmelerde yöneticiler genel olarak iş ortamında can ve mal kaybı yaşanmaması için gerekli iş güvenliği önlemlerini aldıklarını ifade etmişlerdir.

Araştırma kapsamındaki bazı işletmelerin, müşteri şikâyetlerini değerlendirecek bir mekanizmaya sahip olmadığı tespit edilmiştir. Oysa günümüzde işletmeler için hali hazırdaki müşterinin devamlılığını sağlamak, onların sadakatini kazanmak ve yeni müşteriler edinerek pazar payını artırmak hayati öneme sahiptir. Müşteri sadakati ve güveni sağlamak için müşterilerden gelen talep, görüş ve şikâyetleri değerlendirecek mekanizmalar oluşturarak müşteri memnuniyetsizliği neticesinde oluşabilecek tazminat ödeme, satış ve pazar kaybı gibi risklerin bertaraf edilmesi gerekmektedir.

İç kontrolün önemli unsurlarından biri olan yasal mevzuata uyumun sağlanması da yöneticilerin temel sorumluluk alanlarında bulunmaktadır. Araştırma kapsamındaki işletmelerin genel olarak yasal gerekliliklere uyum konusunda duyarlı olduğu tespit edilmiştir. Yönetimin, yasal gerekliliklere uymaması idari ve cezai sorumluluk gereği yaptırımlara tabidir. Her işletmenin hem kendi faaliyet alanına özgü mevzuata hem de ticaretin genel hükümlerini düzenleyen vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu, Sosyal Güvenlik Kanunu vb. Mevzuata uyma sorumluluğu vardır. Yasal düzenlemelere uyulmaması sonucunda yaptırıma maruz kalınması hem maddi açıdan hem de manevi açıdan (itibar kaybı vb.) kayıplara yol açar.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde genel olarak varlıkların korunmasına yönelik belirli kontrol faaliyetlerinin bulunduğu görülmüştür. Ancak işletmelerin

varlıkların periyodik olarak kontrolü konusunda eksikleri olduğu anlaşılmaktadır. İşletmenin envanterinde yer alan varlıkların (mal stokları, tesis, makine, cihaz ve demirbaşların) tam olarak mevcut olduğunun tespit edilmesi için düzenli aralıklarla sayımlar yapılarak fiziki kontrolün sağlanması gerekir. İşletmede varlıkların korunmasına yönelik önlemler alınmaması zaman içerisinde varlıkların çalınması, kaybolması veya tahribata uğraması gibi durumların çok geç fark edilmesine neden olmaktadır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde genel olarak işletmeye gelen belgelerin saklanması, dosyalanması ve dosyalanan belgelerin arşivlenmesi sürecinin nizami şekilde çalıştığı tespit edilmiştir. İşletmede alınan, satılan, müşteriden iade alınan, tedarikçilere iade edilen, teslimi gerçekleşen, yolda olan mallar için düzenlenen belgelerin (fiş, fatura, teslim tutanağı, iade tutanağı vb.) hem yasal gereklilik olduğu için hem de işletmede bilgilerin arşivlenmesi için saklanması gerekmektedir.

Araştırma kapsamındaki bazı işletmelerde stok takip sürecinde barkod sisteminin kullanıldığı bazılarında ise hiç kullanılmadığı tespit edilmiştir. Günümüzde genellikle perakende sektöründeki işletmelerle yığın şeklinde mamul üretimi yapan işletmelerde barkod sisteminin kullanıldığı, ancak ham yağ, küspe vb hammadde ve sınai ara mal üretimi yapan işletmelerde ise barkod sisteminin her işletmede kullanılmadığı görülmektedir. Çeşit sayısı az veya çok olsun işlem hacmi yüksek olan işletmelerde stok hareketlerinin manuel olarak izlenmesi hem zordur hem de iç kontrol açısından etkin bir yöntem değildir. Bu sakıncalı durumların ortadan kaldırılması için işletmede sürekli envanteri tesis edecek bir bilgi sistemi alt yapısı oluşturulması ve işletmeye giren/çıkan malların barkod sistemi ile takip edilmesi gibi uygun olacaktır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde genel olarak alarm, güvenlik personeli, güvenlik kamerası gibi araçlarla varlıkların fiziki kontrolünün sağlandığı tespit edilmiştir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin %90'ında satış iade işlemlerinin onaylanması ve muhasebe sürecinde tek bir yöneticinin yetkili olduğu, %10'unda ise tüm idari personelin yetkili olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Özellikle şubeleşmiş işletmelerde satın alma genel müdürlük düzeyinde gerçekleşirken satış ve satış iade süreci tüm şubeler düzeyinde gerçekleşmektedir. Genel merkez yönetimi satış

birimlerine satış miktarı, satış tutarı vb performans hedefleri koymaktadır. İade işlemlerinin merkezi olarak değil de şubeler düzeyinde gerçekleşmesi, şube yöneticilerinin performans hedeflerini tutturabilmek için satış iade işlemlerini geç bildirme şeklinde hileli işlemler yapmasına neden olabilir. İade işlemlerinin bilgi işlem sistemi üzerinden ve merkezi bir onay mekanizması ile yapılması bu tür hileli işlemlerin önlenmesi açısından yararlı olacaktır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin %90'ında karşı taraflarla mutabakat yapılarak tutarsızlıkların nedenlerinin ortaya çıkarıldığı, %10'unda ise karşı taraflarla mutabakat yapılmadığı bilgisine ulaşılmıştır. İşletmenin kayıtlarında yer alan alış, satış, ödeme, tahsilat gibi işlemlere ait bakiye bilgilerinin karşı tarafların kayıt bilgileri ile uyumlu olup olmadığını kontrol etmesi, personelin hile veya hata niteliğindeki yanlışlıklarının düzeltilmesi açısından çok önemlidir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde genel olarak anlık ve günlük kasa sayımlarının yapıldığı ve ortaya çıkan tutarsızlığın araştırılıp sebebinin ortaya çıkarıldığı tespit edilmiştir. İşletme içinde hırsızlığa, yolsuzluğa ve kötüye kullanmaya en müsait finansal tablo kalemlerinden biri nakit ve nakit benzerleridir. Bu nedenle bu varlık kalemlerinin kontrolünün sıklıkla yapılması gerekmektedir.

Araştırma kapsamında yer alan tüm işletmeler yapılarına uygun bir bilgi işlem sistemi kullanmaktadır. Bu işletmelerde genel olarak sisteme yetkisiz erişimin engellendiği, bilgi sistemleri ağının korunduğu, güvenliğin sağlandığı bilgisine alınmıştır. Günümüzde işletmenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgiler bu sistemlerde kaydedilmektedir. Bu nedenle bilgi sistemlerinden kaynaklanan riskleri azaltmak için güvenlik önlemlerine azami önem verilmesi gerekmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin tümünde yılda en az bir kez rutin kontrollerin yapıldığı ve yetkisiz personelin sisteme girişinin engellendiği bilgisine ulaşılmıştır. İşletmede sadece stoklara ait bilgileri görmeye yetkili olan personel daha sonraki aylarda/yıllarda işletme içinde farklı bir bölümde görevlendirilebilir ya da işten ayrılabilir. Bu ve benzeri sebeplerle işletmenin bilgi sistemlerine erişimin yılda birkaç kez tüm personel için gözden geçirilmesi, şifrelerin güncellenmesi, görevi değişen personelin kullandığı modüllerin yetkisine uygun hale getirilmesi gibi çalışmalar yapılmalıdır.

İşletme içinde entegre bir program kullanımının (SAP -System, Applications and Products gibi) işletmeye stok yönetiminden ürün takibine kadar birçok açıdan fayda sağladığı bilinmektedir. Araştırma kapsamındaki işletmelerin %80’inde bu tür bir programın kullanıldığı, %20’sinde ise modül sayısı daha az olan bir program aracılığıyla işlem sürecinin izlendiği anlaşılmaktadır.

Oranı düşük ya da yüksek olsun enflasyonun olduğu her ekonomik ortamda faaliyet gösteren işletmeler için maliyet yönetim sisteminin etkin işlemesi önem arz etmektedir. Araştırma kapsamındaki işletmelerde maliyet yönetimi uygulamalarında eksikler olduğu saptanmıştır. Oysa işletmenin üretim maliyeti analizi yapabilmesi için etkin bir maliyet yönetimi anlayışına sahip olması gerekir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin tümünde yönetimin finansal tablolarda meydana gelen yanlışlıkların düzeltilmesi ve yanıltıcı olmasının önlenmesi konusunda bilinç olduğu saptanmıştır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin %70’inde ulaşılan sonuçların bütçelenmiş rakamlara uygun olması bir performans göstergesi olarak kullanılmaktadır. İşletmelerin %30’unda ise bütçeleme çalışmalarının etkin olmadığı anlaşılmaktadır. İşletmeler için bütçeleme kısa ve uzun vadeli hedeflere uyum sağlama ve bu hedeflere ulaşabilmek için gereken hareket tarzını saptama açısından büyük öneme sahiptir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin tümünde satış hedeflerinin belirlendiği, hedeflerin açık, anlaşılır, gerçekçi ve ölçülebilir olduğu saptanmıştır. Özellikle yıkıcı rekabet ortamında yöneticilerin satış hedefleri belirleyerek ilgili birimlerin performansını ölçmeye çalışması önemli bir politikadır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin tümünde, aile planı, stratejik plan, varis planı, miras planı yapıldığı ve aile hedefleri belirlendiği ifade edilmiştir. Aile işletmelerinde alt soyların yönetime katılması ile birlikte aile fertleri arasındaki anlaşmazlıklar artabilmekte ve işletmenin sürekliliği tehlikeye düşebilmektedir. Bu çerçevede işletmenin sürekliliğinin sağlanabilmesi için aile planlaması büyük önem arz etmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin işletme sahibinin ölümü ya da boşanma durumuna yönelik önlemler almada eksikleri bulunmaktadır. Ayrıca aile bireylerine

ait hisse senetlerinin alım/satımına yönelik sözleşmeler sadece üç işletmede bulunmaktadır. Bu eksiklikler işletmelerin kurumsallaşma sürecini ve sürekliliğini olumsuz etkilemektedir.

Araştırma kapsamındaki işletme yöneticilerinin tümünün takım çalışmasına ağırlık verdiği ve iş birliğini esas alan yönetim anlayışını benimsediği görülmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin tümünde performans esaslı prim ödemeleri yapıldığı görülmektedir. Performans esaslı prim ödemeleri çalışanlar açısından her ne kadar olumlu karşılanırsa da işletme açısından suistimale açık bir alandır. Ancak gerekli önlemlerin alınması, kontrollerin yapılması, takip sürecinin etkin olarak yürütülmesi ile bu risk bertaraf edilebilir ve işine gerekli özveriye veren çalışanlar ayırt edilebilir.

Bir ürünün satış fiyatı hammadde, işçilik, genel giderler, satış giderleri ve makul düzeyde kârı da kapsayacak şekilde belirlenmelidir. Fiyatın, maliyetleri doğru bir şekilde dikkate almaksızın belirlenmesi işletmenin kâr elde etmesini imkânsız hale getirebilir. Araştırma kapsamında yer alan işletmelerin yarısı fiyat tespitini, söz konusu maliyet unsurlarını dikkate alarak yapmaktadır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin tamamında müşteriden gelen talep, öneri, istek ve şikâyetlerin dikkate alındığı tespit edilmiştir. İşletmenin portföyünde bulunan müşterilerin sürekliliğini sağlayabilmesi için müşteri memnuniyetine önem vermesi hayati önem taşımaktadır.

Araştırma kapsamında yer alan işletmelerin sadece %10'unda şirket içinde ortak bir kültür ve sosyal ortam oluşturmayı amaçlayan etkinlikler düzenlendiği görülmüştür. Oysa personelin işletmeye karşı aidiyet duygusunun gelişmesi ve motivasyonunun artması açısından piknik, yemek, halı saha maçı vb. etkinlikler önemlidir. Bu etkinliklerde aynı departmanda çalışmayan personel dahi birbirleri ile iletişim kurma olanağı bulur. Bu durum çalışanların işletmeye olan aidiyetini yükseltir.

İşletmelerin %80'inde aileden olan ve olmayan personel için performans standartlarının eşit olmadığı saptanmıştır. Bu bulguya göre, araştırma kapsamındaki işletmelerde genel olarak kayırmacı bir tutum içinde olduğu ve tüm çalışanların motive edilmesinin güç olabileceği söylenebilir. Bu işletmelerde performans ölçütleri

olduğu bilinmektedir. Fakat bu ölçütler aile üyeleri ile diğer çalışanlara eşit olarak uygulanmamaktadır. Aile işletmelerinde en zayıf noktalardan biri aile ile işletme kavramının tam olarak ayrılabilmesidir. Bu durum işletmenin başarısına gölge düşürebilmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin yöneticileri, iş güvenliğinin sağlanmasına yönelik önlemleri sürekli değerlendirip riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetleri belirlemektedir. Firmaların muhtemel risklerin önlenmesine yönelik bu faaliyetleri iç kontrol sisteminin beş bileşeninden biri olan risk değerlendirme açısından büyük önem arz etmektedir.

İşletmelerin tümünde iç kontrol sisteminin bilgi işlem kontrollerinde elektronik kayıt ve arşivler fiziki olarak korunmaktadır. Ayrıca ağlar tehditlere karşı korunmakta, tehditler için sürekli gözetim altında tutulan güvenlik duvarı çözümleri kullanılmakta ve güvenlik için de kontroller etkin bir şekilde yapılmaktadır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin %40'ında kâr marjının her bir ürün için yeterli olmadığı, aynı zamanda satış fiyatı, hammadde ve işçilik giderleri, satış giderleri ve makul bir karı içermediği anlaşılmaktadır. Kar, işletmenin karar alma sürecinde en önemli kriterlerden biri olmakla beraber işletmenin başarısının değerlendirilmesi açısından da sıklıkla kullanılan temel bir ölçüttür.

Araştırma kapsamındaki işletmelerde kurum kültürüne gerekli önemin verilmediği görülmektedir. Oysa kurum kültürü kurumsal biçimlendirme aracıdır. Personelin davranışına yön verir ve çalışanlar arasında uyumu sağlar. Tüm çalışan tarafından paylaşılan ortak inanç, değerler, alışkanlıklar, tutum ve davranış kalıplarından oluşan kurum kültürü personelin nasıl giyinmesi, nasıl davranması gerektiğinden, iş arkadaşlarına, yönetici ve müşterilere nasıl davranması gerektiğine kadar birçok davranış biçimini belirler.

Araştırma kapsamındaki işletmelerinde kurumsallaşma ile ilgili bazı ilkelere uygun hareket edildiği, ancak önemli bazı hususlara yer verilmediği, aile şirketi yaklaşımından uzaklaşamadığı görülmektedir. Bu durumun iç kontrol sistemini olumsuz etkilediği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla araştırma kapsamındaki işletmelerin, genel olarak bağımsız denetime tabi olan her işletmenin sahip olması gereken en önemli temel yapısal niteliklerden biri olan iç kontrol sistemi kurma ve bu sistemi

etkin bir şekilde alıştırma sorumluluğunu yeterince yerine getirmediği ve kurumsallaşma anlayışı bakımından da zayıflıkları olduğu anlaşılmaktadır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin bazılarında görev ve sorumluluk ayrımının kısmen yapıldığı görülmüştür. İşletme içinde yer alan işlemlerin (satın alma, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, denetleme, sayım vb.) farklı kişilere dağıtılması iş akışının daha etkin işlemesini, yanlışlıkların daha hızlı tespit edilmesini ve hileli işlemlere karşı önlem alınmasını sağlayan bir kontrol faaliyetidir.



BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

5.1.SONUÇ

Kurumsallaşma aile işletmelerinin sürekliliği açısından önemlidir. Ayrıca kurumsallaşamayan aile işletmelerinin çalışan hilelerini önlemesi zordur. Bu durum varlıkların azalmasına ve zamanla yok olmasına neden olabilmektedir. Aile işletmelerindeki en önemli öğelerden olan süreklilik ve hile yönetimi, kurumsal yönetim ilkeleri ile bir ölçüde sağlanabilir.

Kurumsallaşma ilkelerine uyum sayesinde aile işletmelerinin nesilden nesle aktarılabilmesi ve varlıklarını koruması mümkün olabilmektedir.

Kurumsal yönetim ilkelerini benimseyen ve uygulayan işletmeler varlıkların korunmasını, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesini ve finansal verilerin güvenilirliğini iç kontrol faaliyetleri ile sağlayabilmektedir.

Kurumsallaşma ve iç kontrol faaliyetleri özellikle belirli bir büyüklüğe ulaşmış aile işletmelerinde daha önemlidir. Çünkü genellikle kurumsal yönetim ilkelerini benimsemeyen ve uygulamayan aile işletmelerinin iç kontrol sistemleri de zayıf olabilmekte, işlemler personele duyulan güven çerçevesinde yapılmaktadır. Böylece hem işletmede zamana yaygın olarak ciddi varlık kayıpları yaşanmakta hem de işletmenin ömrü, kurucu aile reisinin ömrü ile sınırlı olmakta, varisler işletmenin sürekliliğini sağlamakta zorlanmaktadır.

Bu çalışmada araştırma kapsamındaki işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ile iç kontrol faaliyetlerinin varlığı arasında anlamlı bir uyum olduğu tespit edilmiştir. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin de uygulandığı görülmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin bazılarında kurumsal yönetim ilkeleri ile iç kontrol sistemi uygulamalarının güçlü olduğu, bazılarında ise kurumsal yönetim ilkelerinin ve iç kontrol sisteminin zayıf olduğu, özellikle stokların kontrolü, yetki devri gibi hususlarda genel olarak önemli eksiklik ve zafiyetler olduğu saptanmıştır.

İç kontrol sistemini kısmen uygulayan işletmelerin kurumsal yönetim anlayışının daha zayıf olduğu görülmüştür. Fakat işletme ile ilgili risklerin belirlenip bu risklere karşı kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi, işletmenin tüm işlemlerinin belgelendirilmesi ve kaydedilmesi, kayıt dışı işlemlere izin verilmemesi, işe alma sürecinde işe uygun kişinin belirlenmesini sağlayacak kriter ve ilkelerin uygulanması, performans kriterlerinin uygulanması, ücret, terfi ve ödüllendirmelerin adil yapılması (aile üyelerinin kayırılmaması), yetki ve sorumlulukların iş süreçlerinin kontrolünü sağlayacak şekilde düzenli ve yazılı olarak dağıtılması gibi faaliyetler bir işletmede kurumsal yönetim anlayışının oluşturulmasını ve geliştirilmesini mümkün kılacaktır.

Dolayısıyla öncelikle üst yönetimin iç kontrol sisteminin gerekliliğini benimseyerek bir kontrol ortamı oluşturması daha sonra da tüm personeli bu ortamın unsurlarına yani iç kontrol bileşenlerine dahil etmesi gerekmektedir. Böylece kurumsal yönetim anlayışının oluşması ve gelişmesi için gerekli ortam sağlanmış olacaktır.

5.2. ÖNERİLER

Çalışmada ulaşılan tespit ve sonuçlar doğrultusunda işletmelerin iç kontrol ve kurumsal yönetim anlayışlarının geliştirilmesine yönelik olarak aşağıdaki öneriler sunulmaktadır:

- 1) İşletmelerde tüm personelin yetki ve sorumlulukları açık ve yazılı olarak tanımlanmalıdır.
- 2) Para, stok, duran varlıklar gibi her tür varlığa dokunma, erişme, koruma, teslim etme, teslim alma gibi işlemlerin kaydetme fonksiyonunu yapan kişiden tamamen bağımsız personel tarafından yapılması gereklidir. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletme ortamında işlemlerin muhasebe kaydını yapan kişilerin, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip olmaması gerekir.
- 3) Stok kontrolünde belirli aralıklarla rutin kontroller yapılmalı, bazen de rutin dışı, yani ani sayımlar yapılmalıdır.

- 4) İşletmelerde mutlaka organizasyon şeması oluşturulmalıdır. Organizasyon şemaları biçimsel organizasyon yapısını, yönetsel gücün ve yetkinin dağılımını gösterir. Böylece çalışanlar bu dağılım konusunda bilgi sahibi olurlar.
- 5) İşlerin yazılı tanımlarının olması, görev ve yetkilerin belirli olması, iş rotasyonunun uygulanması işletme çalışanlarının örgütün tüm birim ve faaliyetleri konusunda bilgi sahibi olmasını sağlar. Böylece faaliyetlerin sürekliliği belirli kişi veya kişilerin varlığına bağlı olmaz. İşletmenin sürekliliğinin kişilere bağlı olmaması kontrol faaliyetlerinin etkinliğini artırdığı gibi kurumsallaşma sürecine de katkı sağlar.
- 6) Personel ana çalışma alanlarından farklı görev alanlarına atanmalı, personelin daha nitelikli iş ve görevlerde hâkim olmaları sağlanmalıdır. İş rotasyonu yapılarak personelin hangi alanda daha yetenekli olduğu gözlemlenmeli, en verimli oldukları alanda çalışmaları sağlanmalıdır.
- 7) İşletmenin tüm birimlerinde yer alan tüm önemli yerlere giriş ve çıkışlar yetkili personel tarafından yapılmalı, kişilerin giriş çıkışları kontrol edilmelidir. Depolarda sürekli envanter yöntemi kullanılmalı, personelin sevkiyat işlemlerinin kontrolü için sık depo sayımları yapılmalıdır.
- 8) İşletme içinde gerçekleşen önemli işlemlere ait yetkilendirmeler (fiyat indirimi, sipariş kabulü, mal alımı vbg.) nispeten küçük işletmeler için yönetim tarafından, daha büyük işletmeler için yönetimin yetkilendirdiği personel tarafından yapılmalı, ancak bu iş süreçleri kontrole tabi olmalıdır. Güvenin kontrole engel olmadığı unutulmamalıdır.
- 9) İşletmelerin gerek iç kontrol sisteminin etkinliğine gerekse kurumsal yönetim anlayışına göre yetki ve görevlerin ayrılığı ilkesine uyum çok önemlidir. Bir kişi bir işin başından sonuna kadar o süreci yönetmemelidir. Ayrıca bir kişi birden fazla departmanın yetki ve sorumluluğunu taşımamalıdır. Önemli yetki ve sorumluluklar tek bir kişide olmamalı, görevlerin ayrılığı ilkesi benimsenmeli, yetki ve sorumluluklar yazılı ve anlaşılır bir şekilde dağıtılmalıdır.
- 10) İşletmeler için fayda/maliyet analizi önemlidir. İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması sağlanmalıdır. Bunun için maliyet kontrolü çok önemlidir.

Maliyet kontrolünü sağlayacak ve maliyet analizini gerçekleştirecek bir ekibin oluşturulması gereklidir.

- 11) Bir işletmenin en büyük maliyet kalemlerinden biri personel gideridir. İnsan kaynakları yönetiminin temel felsefelerinden biri işletme amaçlarına uygun personel istihdamı ve iş gücünü verimli kullanmak, diğeri de personel ihtiyaçlarının karşılanması ve personelin gelişimine imkân sağlanmasıdır.
- 12) İşletmenin insan kaynakları departmanında belirlenmiş işe alım prosedürlerini, mülakat sürecini şeffaflıkla yönetecek politikaların olması çalışanların motivasyonu açısından hayati öneme sahiptir. Personelin gelişimi, motivasyonu ve işletmeye katkısını artırmada ücret, ödüllendirme, terfi politikaları iyi kurulmalı ve uygulanmalıdır.
- 13) İşlemelerde personel için kılavuz niteliğinde yönlendirici bilgilerin yer alması gereklidir.
- 14) İşletmelerde üst yönetimin, çalışanların faaliyetlerini ve sorumluluklarını periyodik olarak kontrol etmesi gerekir. Personelin belirlenen politika ve prosedürlere uygun çalışıp çalışmadığı kontrol edilmelidir. Bu kontrol faaliyeti ile hata ve usulsüzlüklerin yaşanmaması için gerekli önlemlerin alınması ya da ortadan kaldırılması amaçlanmalıdır.
- 15) Üst yönetimin güncel gelişmeleri takip etmesi, riskleri öngörmesi, değerlendirmesi ve geleceğe dönük hareket tarzını erken belirlemesi gerekir. Bu anlamda yönetim ekibinin düzenli aralıklarla bir araya gelerek faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanması konusunda bilgi ve fikir alışverişi yapması kurumsal iletişim ve bilgi aktarımı açısından oldukça önemlidir.
- 16) Yöneticilerin işletmede iş güvenliğinin sağlanması, yasalara uygun davranılması, faaliyet gösterilen çevrenin korunması gibi uygulamaların yerindeliğini kontrol etmesi gerekir.
- 17) Müşteri sadakatini ve güvenini sağlamak için müşterilerden gelen talep, görüş ve şikâyetleri değerlendirecek mekanizmalar kurularak şikâyetler sonucu oluşabilecek tazminat ödemeleri, satış ve pazar kaybı gibi riskler bertaraf edilmelidir.

- 18) İşletmenin envanterinde yer alan varlıkların (araç, tesis, makine, cihaz ve tüm demirbaşların) tamlığının, mevcudiyetinin ve doğruluğunun tespiti için düzenli aralıklarla fiziki kontrol sağlanmalıdır.
- 19) İşletmelerde bütçelenen üretim hedefleri ile gerçekleşen üretim çıktılarının karşılaştırılmasından elde edilen bilgiler miktar dengesi kontrolü açısından hayati öneme sahiptir. Bu analizler işletme bünyesinde hırsızlığa, hileye ve israfa karşı önlem alınmasına katkıda bulunabilir.
- 20) İşletme içinde alınan, satılan, iade edilen (hem müşteri tarafından işletmeye hem de işletme tarafından tedarikçilere), teslimi gerçekleşen, yolda olan mallar için düzenlenen tüm belgelerin (fiş, fatura, belge teslim alma tutanağı, iade tutanağı vb.) dosyalanması ve saklanması gerekir.
- 21) Çok çeşitli mal stoklayan veya üreten işletmeler için iyi bir bilgi sistemi alt yapısı oluşturulmalı ve depoya giren çıkan malların barkod ile takip edilmelidir. Barkod ile varlıkların kontrolü oldukça kolaydır. Barkod sistemi ile belirli aralıklarla muhasebe dışı envanter yapılması hile kontrolünü daha kolay hale getirecektir.
- 22) Şubelerde birden fazla kişinin iade almaya yetkisinin olması iade alma sürecinde hileli işlemlerin ortaya çıkmasına sebebiyet verebilir. Çalışan belirli bir tarihe kadar performans ölçüsünü tutturmak için hayali satışlar gerçekleştirip o tarihten sonra istediği şekilde iade işlemi gerçekleştirerek işletme içinde hiç olmayan satış ve iade işlemlerine yol açabilir. Bu şekilde hileli işlemlerin ortaya çıkmaması, çıkmadan önlenmesi, işletme için çalışan açısından böyle bir zafiyetin oluşmaması için her birimde, şubede iade sürecine yetkili tek bir yöneticinin olması gerekir.
- 23) Bilgi sistemlerine yetkisiz erişim (hem dışardan hem içerden) gerekli kontroller vasıtasıyla engellenmeli, bilgi sistemi ağları korunmalıdır.
- 24) İşletme içinde yer alan bilgi sistemlerine erişim yılda en az bir kez tüm personel için gözden geçirilmeli, yetki değişikliğine uğrayan personelin yetkisi dışında kalan alanlar önüne getirilmemeli; daha önce verilen yetki zamanında alınmalıdır.

- 25) İşletmelerde gelecek aylar ve bir sonraki yıl için bütçe hazırlanmalı, bütçe rakamları ile bütçe dönemlerinde gerçekleşen rakamlar kıyaslanmalı ve analiz edilmelidir. Bu analizlere göre hem üst yönetimin performansı hem de üretim, pazarlama, ar-ge gibi temel faaliyet bölümlerinin performans değerlendirmesi yapılmalıdır. Bütçeleme ile işletme içinde planlama, koordinasyon ve kontrol sağlanabilmelidir.
- 26) Birimlere veya bölümlere konulan satış hedefleri piyasa koşullarına uygun düzeyde ve gerçekçi olmalı, değişen piyasa koşullarına uygun olarak revize edilmeli, hedefler konulmadan önce gerekli fizibilite çalışmaları yapılmalı ve aylar (ya da yıllar) itibarıyla kontrol edilmelidir. Hedeflenen ile gerçekleşen rakamlar arasında ciddi farkların oluşması durumunda söz konusu farklılıkların nedenleri ortaya çıkarılmalı ve sorunlara bu çerçevede çözüm bulunması sağlanmalıdır.
- 27) Aile hedeflerinin bilinmesi işletmenin önüne çıkan fırsatları değerlendirebilmesi, olumsuzlukların üstesinden daha rahat gelinmesi gibi faydalar sağlar. Stratejik plan tüm işletmeler için bir gerekliliktir.
- 28) İşletmeyi yöneten aile üyeleri ile işletmenin adı birlikte anılsa bile işletmenin tüzel kişiliği ile işletmeyi yöneten kişinin ayrı tutulması gerekir. Özellikle aile işletmelerinde, işletmenin yaşamının yönetici pozisyonunda olan ve işletme mülkiyetini elinde bulunduran aile üyesinin yaşamına bağlı olmasını önlemeye yönelik önlemler alınmalıdır.
- 29) İşletmelerde satış fiyatı belirlenirken direkt ve endirekt tüm üretim giderlerinin doğru tespit edilmesi, bu giderlere piyasanın izin verdiği bir kâr rakamı eklenmesi gerekir.
- 30) İşletme çalışanlarının zaman zaman bir araya gelerek (piknik, yemek, halı saha maçı vb.) sosyal etkinlikte bulunmaları işletme tarafından desteklenmelidir. Bu etkinlikler sayesinde aynı departmanda çalışmayan personel dahi birbirleri ile tanışarak iletişim kurabilir ve çalışanlar açısından mutlu bir çalışma ortamı yaratılarak çalışanların işletmeye olan aidiyeti yükseltilebilir.

5.3. GELECEK ÇALIŞMALAR

Bu çalışma Hatay Antakya’da faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi aile işletmeleri düzeyinde gerçekleştirilmiştir. Ancak Kişisel Verilerin Korunması Kanunu gereği Hatay Antakya’da faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi tüm aile işletmelerinin sayısına ve unvan bilgisine ulaşamamıştır. Bu nedenle çalışma sadece bağımsız denetime tabi olduğu bilinen aile işletmelerine ulaşarak gerçekleştirilmiştir. Bu durum çalışmanın kısıtı olarak kabul edilmiştir.

Bundan sonra bu konuda yapılacak çalışmalarda ekonomik göstergeler açısından daha büyük bir ilde faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi olan orta ve büyük boy aile işletmelerinin iç kontrol uygulamaları ve kurumsal yönetim yapıları arasındaki uyum farklılıkları inceleme konusu edilebilir. Böylece çalışma daha geniş bir inceleme alanında ve mukayese imkânı bulunarak gerçekleştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). İç denetim süreci ve kontrol prosedürleri. *Türkmen Kitapevi*, 3-110.
- Akışık, O. (2005). İç kontrol sistemi ve bağımsız denetim içindeki yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4/14, 91.
- Aksoy, T. (2007). Baselı ve iç kontrol. *Ankara Smmmm Odası Yayın No:53*, 215-334.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 84-97
- Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Bilgi ve İletişim El Kitabı, https://sgdb.asbu.edu.tr/sites/idari_birimler/sgdb.asbu.edu.tr/files/inline-files/B%C4%B0LG%C4%B0%20VE%20%C4%B0LET%C4%B0%C5%9E%C4%B0M%20EL%20K%C4%B0TABI.pdf
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). Muhasebe denetimi uygulamaları. *Alfa Yayınları*, 60.
- Ateş, Ö. Y., ve Özkanlı, Ö. T. D. (2003). Aile şirketlerinde değişim ve süreklilik anlayışı doctoral dissertation. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı*.
- Ateş Ö. (2005). Aile şirketleri: değişim ve süreklilik. *Ankara Sanayi Odası Yayını*.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İibf Dergisi*. 191-205.
- Argun, D. ve Akgül, B. A. (1998). İç denetimin türk işletmelerinde uygulanmasına ilişkin bir anket çalışması. *İstanbul, Türkmen Kitabevi*.10.
- Arslan, A. (2012). Kamu idarelerinde stratejik planlama, performans programı, faaliyet raporlaması, iç kontrol sistemi. *Seçkin Yayıncılık*.138.
- Astrachan, J. H. And Shanker, M. C., (1996). Myths and realities: family businesses' contribution to the us economy—a framework for assessing family business statistics, *Family Business Review*. 107-123.
- Avan, B. (2017). Kurumsal yönetim ve iç kontrol ilişkisi, t.c. Çevre ve şehircilik bakanlığı strateji geliştirme bakanlığı. *Mali Hizmetler Uzmanlık Tezi*.
- Aydın, N., (1986). Aile şirketleri. *Yeni İş Dünyası:18*. 18-36.
- Aydoğmuş, İ. (2016). Perakende satış yapan zincir mağazalarda muhasebe organizasyonu ve tahtakale spot mağazalarında bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi*.

- Bakanlığı, M. (2014). Kamu iç kontrol rehberi. Maliye bakanlığı bütçe ve mali kontrol genel müdürlüğü. *Maliye Bakanı Onayı*, 7, 13.
- Baskıcı, Ç. (2015). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim anlayışındaki yeri: imkb şirketlerinde bir uygulama.
- Büte, M. (2010). aile işletmelerinin kurumsallaşma sürecinde yaşadığı sorunlar. *Akademik Bakış Dergisi*, 22, Ekim-Kasım-Aralık.
- Bora, İ. (2012). Aile işletmeleri yönetimi ve kurumsallaşma. *Maltepe Üniversitesi*. https://www.academia.edu/5773522/Aile_%C4%B0%C5%9Fletmeleri_Y%C3%B6netimi_ve_Kurumsalla%C5%9Fma
- Bozkurt, N. (2010). Muhasebe denetimi. *Alfa Basım*, 5. Baskı.
- Candan, E. (2006). Kamu idarelerinde iç kontrol sistem ve süreçlerin tasarlanması, uygulanması ve geliştirilmesinde uyulacak usul ve esaslar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*. 38, 16.
- Cavlak, H. (2015). Uluslararası finansal raporlama standartları ve kurumsal yönetim ilişkisi: kurumsal yönetim endeksi'ne tabi şirketlerde bir anket çalışması.
- Çağlar, M. G. (2019). Aile şirketlerinin kurumsallaşması ve kurumsallaşma uygulamaları üzerine nitel bir araştırma. *Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi*.
- Çelik, T. (2010). Muhasebede hata ve hileler ile ilgili muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma. *T.C. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe, Finansman Bilim Dalı*.
- Çömlekçi, F. (1978). Muhasebe denetimi. *Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 202/131*. 41.
- Coso Internal Control- Integrated Framework, 2019
<https://www.ciso.org/Documents/Coso-Crowe-Coso-Internal-Control-Integrated-Framework.Pdf>
- COSO, (1994). internal control: integrale framework, american institute of certified public accountants.
- Cömert, N., vd., (2013). Riskin değerlendirilmesi ve değerlendirilmiş risklere karşılık verme. *Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi Yayınları*.
- Çiğdem, C. F. vd. (2018). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkileri: b1st kurumsal yönetim endeksi kapsamındaki şirketlerde uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25(10). 421-436.

- Çiğdem, Figen. (2018). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim üzerindeki etkileri: bıst kurumsal yönetim endeksi kapsamındaki şirketlerde uygulama. *İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi*.
- Çetin, C. ve Tikici, M., (2008). İş doyumu ile tükenmişlik sendromu ilişkisinin aile işletmelerindeki görünümüne ilişkin bir araştırma. Üçüncü aile işletmeleri kongresi. *Editör: Tamer Koçel, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, İstanbul*. 107-120.
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4/7, 2005/1, 167-188.
- Dabbağoglu, K. (2007). İç kontrol sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*. 82, 159.
(http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM82.pdf)
- Daft, R. (2003). Management. Sixth Edition. Thomson South-Western West Copyright.
- Darman, G. M. (2008). Küresel ekonomilerde kurumsal yönetim anlayışı ve türkiye. *Icc Milletlerarası Ticaret Odası Yayını*.
- Deloitte, Nedir bu kurumsal yönetim. 2007
[Http://Www.Tkyd.Org/Files/Downloads/Faaliyet_Alanlari/Yayinlarimiz/Tkyd_Yayinlari/Nedir_Bu_Kurumsal_Yonetim.Pdf](http://Www.Tkyd.Org/Files/Downloads/Faaliyet_Alanlari/Yayinlarimiz/Tkyd_Yayinlari/Nedir_Bu_Kurumsal_Yonetim.Pdf)
- Demir, V. (1999). İç kontrol yapısı ve sas 55 ile sas 78'in karşılaştırılması. *Muhasebe-Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz*. 11, 91.
- Demirbaş, M. ve Uyar, S. (2006). Kurumsal yönetim ilkeleri ve denetim komitesi, *Güncel Yayıncılık*.
- Demirbaş C.V., (1999). Aile işletmelerinde stratejik yönetim: türk tekstil sektöründe vaka analizi, İ.T.Ü. endüstri mühendisliği A.B.D. *Mühendislik Yönetimi Programı Yüksek Lisans Tezi*.
- Dinç, A. (2009). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: istanbul menkul kıymetler borsası (imkb) – 100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma. *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergis*. 12/ 21, 157-184.
- Doğan, M. (2007). Kurumsal yönetim. *Ankara: Siyasal Kitabevi*.
- Doyrangöl, N. C. (2002). İşletme çevresindeki olumsuz etkiler karşısında iç denetimin yeri ve önemi. *Mali Çözüm Dergisi*. 60, 33.

- Donnelley, R. G. (1964). The family business. *Harvard Business Review*. 42, 93-105.
- Ege, İ. (2008). Aile işletmelerinde etik ve kültürel değerlerin kurumsal yönetişimin gelişmesindeki yeri ve kayseri hacılarlı iş adamları üzerine bir uygulama. 3. Aile işletmeleri kongresi. *İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları*.
- Erdem, F., (2003). Örgütsel yaşamda güven, sosyal yaşamda güven. *Vadi Yayınlar*.
- Erdoğan, S. (2009). İç kontrol sistemi: kamu iktisadi teşebbüsleri için iç kontrol modeli önerisi. Planlama uzmanlığı tezi. *T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü*. 2799, 78. (<http://strateji.akdeniz.edu.tr/wp-content/uploads/2016/10/uzmanlik-tezi-1.pdf>)
- Ergin, H. vd., (2008). Kurumsal yönetim ögesi olarak denetim komitelerinin etkinliği ve imkb ve kayıtlı şirketlerde bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*.
- Fındıkçı, İ. (2008). Aile şirketleri. 3. Baskı, *Alfa Yayınları*.
- Fındıkçı, İ. (2011). Aile işletmeleri, *Alfa Yayınları*. 17-18.
- Gersick, K.E. vd. (1997). Generation to generation: life cycles of the family business. *Harvard Business School Press*.
- Gökkaya, C. (2021). Çay işletmelerinde etkin iç kontrol sistemi oluşturulmasının kurumsal yönetim ilkelerine etkisi üzerine bir uygulama. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Gönen, S. (2009). İç kontrol sisteminin unsurlarından kontrol ortamının incelenmesine yönelik bir araştırma. 11/1, 189-217.
- Güler, E. ve Akgün, A. (2010). Aile işletmelerinde iç kontrol ve iç denetim sisteminin etkinliği; konya’da faaliyet gösteren aile işletmeleri üzerine yapılmış bir araştırma. 4. *Aile İşletmeler Kongresi Kitabı*. 69-83.
- Gürbüz, H. (1995). Muhasebe denetimi. *Bilim Teknik Yayınevi*.
- Güredin, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. *Arıkan Yayınevi*.
- Güner, F. (2009). Kamu idarelerinin etkin yönetiminde iç kontrol uygulamalarının rolü. *Maliye Dergisi*. 157.
- Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, (2018). İç kontrol sistemi el kitabı. *Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı*.
- Handler, W. (1989). Methodological issues and considerations in studying family businesses. *Family Business Review*. 257-276.
- Handler, W. (1994). Succession in family business: a review of the research. *Family Business Review*. 133-157.

- Holland, P. G.-Boulton W. R. (1984). Balancing the family and the business in family business. *Business Horizons*.
- Hansen, D. R. Ve Mowen, M. M. (1997). Cost Management, 2.Edition, South Western College Publishing, Usa.
- https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf KGK
- https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BS_DS_315.pdf KGK TMS
- Ifc (International Finance Corporation) (2011) Aile Şirketleri Yönetim Rehberi. https://www.ifc.org/Wps/Wcm/Connect/2c93b2cb-Dec6-4819-9ffb-60335069cbac/Family_Business_Governance_Handbook.Pdf?Mod=Ajperes&Cvid=Mskqtde . ya da https://www.ifc.org/Wps/Wcm/Connect/Topics_Ext_Content/Ifc_External_Corporate_Site/Ifc+Cg/Resources/Guidelines_Reviews+And+Case+Studies/Ifc+Family+Business+Governance+Handbook Erişim: 28.01.2021
- Inaam M. Al-Zwyalif, ‘The Role of Internal Control in Enhancing Corporate Governance: Evidence from Jordan’, Al-Zaytoonah University of Jorda International Journal of Business and Management, 2015.
- Intosaı Gov 9100 (2004), Guidelines For International Cotrol Standarts For The Public Sector, Intosaı Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen K, Denmark.
- İbiş, C. Ve Çatıkkaş Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi*. 85, 95-121.
- İstanbul Ticaret Odası (2001). Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma ve Kobi’ Lerin Yönetim Sorunlar. 19.
- İşeri, M., Ve Çağlar N. (2004). 1998-2002 döneminde mkb sektöründeki aile şirketlerinde performans belirleyicileri. *1. Aile İşletmeleri Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi*. 140-147.
- Jaffe, D. T. (1990). Working with the ones you love: conflict resolution andproblem solving strategies for a successful family business. *Conari Press,Berkeley*.
- Kanbur, A. (2010). İşletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının örgütsel değerler üzerindeki etkileri: imkb kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmeler üzerine bir araştırma.

- Kandemir, T. ve 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.
- Kamacı, K. ve Samancı, T. (2020). Pazarlamada lojistik faaliyetler ve maliyetler. *Hiperlink Eğit. İlet. Yay. San. Tic. Ve Ltd. Sti.*
- Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 315. www.kgk.gov.tr
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26. 12. 2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmî Gazete.
- Karaçay, H. (2015). Stoklarda yapılan hileler ve bir perakende işletmesinde uygulama. *Okan Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi*.
- Kaval, H. (2003.) Muhasebe denetimi. *Ankara: Yaklaşım Yayınları*.
- Kaval, H. (2005). Muhasebe denetimi. *Ankara: Gazi Kitabevi*. 122.
- Kaval, H. (2005). Muhasebe denetimi uluslararası mali raporlama standartları uygulama örnekleriyle. *Ankara: Baran Ofset*. 123.
- Kaval, H. (2008). Muhasebe denetimi. 3.Baskı, *Ankara Gazi Kitabevi*.
- Kepekçi, C. (1981). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü ve kamu iktisadi teşebbüslerinde iç denetim uygulaması.
- Kepekçi, C. (1982). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları*. 17-18.
- Kepekçi, C. (1994). İç kontrol sistemi. *Ankara: Tesmer Yayınları*. 6, 23.
- Kepekçi, C. (2004). Bağımsız denetim. *Avcı Ofset*.
- Kesken, J., İliç D., Çapraz, B. Ve Nazlı, A., (2008). Aile şirketleri ve stratejik karar oluşturma süreci: rasyonelliğin sınırlarının keşfi üzerine aile üyelerinin ve yönetim kurullarının strateji oluşturma sürecindeki işlev bozuklukları ve sonuçları. Üçüncü aile işletmeleri kongresi. *İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları*.
- Kırım, A. (2003). Aile şirketlerinin yönetimi. *Sistem Yayıncılık*.
- Koçel, T. (2003). İşletme yöneticiliği. *Beta Yayınları*.
- Koçel, T. (2004). Önsöz ve sunuş, 1. Aile işletmeleri kongresi-kongre kitabı. *İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları*. 40.
- Kobanoğlu, M. S. (2013). Aile işletmelerinde kurumsallaşma düzeyi ile stratejik yönetim ve insan kaynakları yönetimi uygulamaları arasındaki ilişkinin

- incelenmesi: erzurum alt bölgesinde bir uygulama. (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim (1). *Bütçe Dünyası Dergisi*. 2/ 25, 4-15.
- Kurumsal Yönetim Derneği (2014). Ekonomik iş birliği ve kalkınma örgütü, kurumsal yönetim ilkeleri, <https://www.kobirate.com.tr/content/Oecd-Kurumsal-Yonetim-Ilkeleri.Pdf> Erişim: 12.03.2021.
- Millstein I. M. (1998). Corporate governance-improving competitiveness and access to capital in global markets. Oecd publications, <http://tkyd.org/tr/ss-kurumsal-yonetim-nedir.html>
- Moeller, R. (2009). Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge, seventh edition. John Wiley&Sons Inc., *United States Of America*.
- Mevzuat Dergisi, (2006). 103.
- Nardemir, S. (2014). İç kontrol yapısının kurumsal yönetim ile ilişkisi. *Yüksek Lisans Tezi*.
- Özbek, Ç. (2012). İç denetim. Kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol. *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları*. 3/1.
- Özbirecikli, M. ve Tüm, K. (2015). Aile işletmelerinde sürdürülebilir kurumsal yönetim ve iç denetimin rolü. *Karahan Yayınevi*.
- Özbirecikli, M., Tüm, K. ve Keskin, İ. (2015). Üretim işletmelerinde iç kontrol sistemi uygulamaları üzerine bir araştırma: antakya örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(3), 497-524.
- Özbirecikli, M., ve 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.
- Özbirecikli, M., & Öksüz, N. (2016). Üretim işletmelerinde çalışan hilelerine imkân sağlayan kurumsal hatalar üzerine bir araştırma: hatay örneği.
- Pazarcık, O. (2003). Aile şirketleri-tanımı, önemi, yapısı değişim ve devir planı gerekleri. *Anahtar Dergisi*, Sayı:178, Ekim.
- Pazarcık, O. (2004). Aile işletmeleri kongresi-kongre kitabı. *İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları*. 40, 33-41.
- Ping, T., & Wen-hua, L. (2007). Research on reciprocal relationships between corporate governance and internal control. *China-USA Business Review*.

- Polat, Erhan, (2018). Aile şirketlerinde kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemi: trc3 bölgesi uygulaması.
- Pulaşlı, H. (2003). Corporate governance, anonim şirket yönetiminde yeni model.
- Rosenblatt. (1990). The family in business: human dilemmas in the family firm. Usa.
- Sağlam, Uğur (2006). Yatırımcının korunması açısından aracı kurumlarda kurumsal yönetim ilkeleri ve türkiye'deki uygulamanın değerlendirilmesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.*
- Saltık, N. (2006). İç kontrol öz değerlendirme. T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.
- Saltık, N. (2007). İç kontrol standartları. *Bütçe Dünyası*. 2/26.
- Sakin, T. (2018). Bağımsız denetim ve denetimin ekonomik etkileri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(3), 2455-2466.
- Selimoğlu, S. K. (1999) Faaliyet Denetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 15.
- Sönmez, A. ve Toksoy, A. (2011). Kurumsal yönetim ilkelerinin türkiye'deki aile işletmelerine uygulanabilirliği. *Maliye Finans Yazıları*. 60-80.
- Susar, A. F. ve Kara, M. (2010). Bir örnek olay incelemesi: üç kuşaktır yaşatılan bir aile işletmesi 'üç yıldız şekerleme'. 4. *Aile İşletmeler Kongresi Kitabı*.4.
- Şehirli K. (1999). Kurumsal yönetim. *SPK Denetleme Dairesi Araştırma Raporu*. 14.
- T.C. Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, iç kontrolün tarihçesi, Erişim. 01.06.2021. <https://Sgb.Saglik.Gov.Tr/Tr,64960/İc-Kontrolun-Tarihcesi.Html>
- Turnacıgil, S. ve Doğukanlı, H. (2018). Kurumsal yönetim uygulamalarının türkiye'deki gelişimi ve bıst kurumsal yönetim endeks performansının incelenmesi. *Toros Üniversitesi İisbf Sosyal Bilimler Dergisi*, 5.9: 391-406.
- Tuncay, D. (2011). İç kontrol ile iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi ve bir anket çalışması, 16.
- Tüm, K. ve Memiş, M.Ü., (2012). İç kontrol, ulusal ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde bir değerlendirme. *Karahan Kitapevi*. 5-153.
- Türedi, H., Kaban, A. O. ve Karakaya, G. (2015). Coso iç kontrol (abd) modeli ile ingiliz (tumbull) ve kanada (ccco) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*. (99), 95-119.

- Türedi, H., Karakaya, G., ve İldem, M. (2015). Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi. *Sayıştay Dergisi*. 96, 61.
- Türedi, H. (2011). Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 19:99-127, 101.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, (2020). Kurumsal Yönetim Dergisi. 44.
- Türkiye Bankalar Birliği-Tbb (1999). Şeffaflık ve sorumluluk uluslararası mali krizler mali sistemlerin güçlendirilmesi konularında çalışma grupları raporları.
- Tüsiad (2002). Kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu: yönetim kurulunun yapısı ve işleyişi. (Yayın No. Tüsiad-T/2002-12/336) 9.
- Robert Moeller, (2005). Brink's modern internal auditing. *New Jersey: John Wiley And Sons*.
- Usul, H., Titiz, İ., & Ateş, B. A., (2011). İç kontrol sisteminin kurumsal yönetimin oluşumundaki etkinliği: marmara bölgesi belediye işletmelerine yönelik bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.
- Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız dış denetim karar sürecindeki yeri ve türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Sermaye Piyasası Kurulu*, 132.
- Uzay, Ş. (2003). İç denetimin geleceği ve yeni eğilimler. XXII. Türkiye muhasebe eğitimi sempozyumu bildirileri. *T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü*, 207.
- Uzay, Ş. (T.Y.) iç kontrol kurumsal yönetime yardımcı olur, <https://Docplayer.Biz.Tr/10465-Ic-Kontrol-Kurumsal-Yonetime-Yardimci-Olur.Html> Erişim. 01.06.2021
- Uluslararası Denetim Standardı 400.
- Uzun, S. (2016). Bağımsız denetimde iç kontrol ve iç denetimin rolü. *Okan Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi*.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetim*. 59-65.
- Violet Rogers, (1999). A good face on internal controls, the practical accountant warren, gorham&lamount inc, s.1.
- Yavuz, S.T. (2002). İç kontrol fonksiyonunun bileşenleri- iç kontrol merkezi teftişten (iç denetimden) farklı bir mekanizma mıdır? *Bankacılık Dergisi*. 42, 39-56.

- Yılancı, M. (2001). İç denetim-türkiye'nin 500 büyük sanayi işletmesi üzerine bir araştırma. *Osmangazi Üniversitesi Yayınları*. 86, 40.
- Yılancı, M. (2006). İç denetim türkiye'nin 500 büyük sanayii işletmesi üzerine bir araştırma. *Ankara: Nobel Yayın Dağıtım*.
- Yılmaz, U. (2015). İç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim anlayışı ilişkisi. *The Journal of Academic Social Sciences*, 2015 (https://asosjournal.com/?mod=tammetin&makaleadi=&makaleurl=1369862854_920%20U%C4%9Fur%20Y%C4%B0LMAZ.pdf&key=33444).
- Yolaç, S. ve Doğan, E. (2011). Küreselleşme sürecinde aile işletmelerinde yönetim ve kurumsallaşma. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*.
- Ward, J.L. (1987). Keeping the family business healthy: how to plan for continuous growth, profitability, and family leadership. *Jossey-Bass*.
- Ward, J. (1991). Özel teşebbüslerde etkili yönetim kurulu yaratılması. *Aile Teşebbüsleri Yayınları*.
- Weil, Gotshal&Manges Llp, (2002). Comparative matrix of corporate governance codes relevant to the auropean union and its member states. 11–20.
- Waring, K., Pierce, C. (2004). the handbook of international corporate governance: a definitive guide. *Uk: Kogan Page*.
- Wolfensohn, J. D. (1999). A battle for corporate honesty. *The Economist: The World*. 38.
- Walter G. Kell, William C. Boynton, Richard E. Ziegler, Modern Auditing, *Fourth Edition*, 1989.
- Zabihollah Rezaee, (1995). What the coso report means for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*. 10/ 6, 5-9.