



GÖNÜLLÜDEN ZORUNLU BAĞIMSIZ DENETİME GEÇİŞİN AİLE İŞLETMELERİNDE KURUMSAL YÖNETİME ETKİLERİ

Durmuş ACAR

Prof. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, durmusacar@sdu.edu.tr

Ahmet AKTÜRK

Yrd. Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi, akturk@akdeniz.edu.tr

Ahmet COŞKUN

Öğr. Gör. Dr. Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ahmet.coskun@usak.edu.tr

Özet: Temmuz 2012 itibariyle yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, ticaret yaşamına birçok yeniliği de beraberinde getirmektedir. 6102 sayılı TTK'da yer alan düzenlemeler, işletmelerde kurumsallaşma, sürdürülebilirlik, rekabet gücünün artırılması, toplumda kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından önem arz etmektedir. Kanun bağımsız denetim alanında da önemli değişiklikler getirmektedir. 2013 yılından itibaren bir başlangıç mahiyetinde de olsa, halka açık olmayan sermaye şirketlerinin bir kısmının zorunlu bağımsız denetime tabi olacağı bir döneme geçilmektedir. Bu süreçte yaşanan gelişmelerin işletmelerin kurumsallaşma sürecine önemli katkılar sağlayacağı ve bağımsız denetim kapsamının ileride daha da genişletileceği beklenmektedir. Bu çalışmada, 6102 sayılı TTK, bağımsız denetimde yaşanacak gelişmeler ve özellikle aile işletmelerinde kurumsal yönetime etkileri üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim, Kurumsal Yönetim, Aile İşletmeleri

Jel Sınıflaması: M42

THE EFFECTS OF TURNING VOLUNTARY INDEPENDENT AUDIT INTO MANDATORY ON FAMILY FIRMS' CORPORATE GOVERNANCE

115

Abstract: The Turkish Commerce Code No: 6102 that came into force on July 2012, brings various changes in trade life. The TCC No: 6102 is an important regulation on behalf of the corporate governance, establishing public confidence, continuity, enhancing the competitiveness and transparency in business. In this context, a new regulation will change the Turkish independent audit system as well. From the 2013, even as a starting point, a part of the non-publicly traded stock companies will be subjected to independent audit. It is supposed that, in the future it's scope will be expanded as well. In this frame, the TCC, new regulations in independent audit and effects on corporate governance particularly in family firms is placed.

Keywords: The Turkish Commerce Code, Independent Audit, Corporate Governance, Family Firms

Jel Classification: M42

GİRİŞ

Günümüzde bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ile birlikte işletme bünyesinde üretilen birçok bilginin ya muhasebe sistemi tarafından doğrudan ya da sistem tarafından üretilen muhasebe bilgisi esas alınarak üretildiği görülmektedir. Muhasebe bilgi sistemi üretilen bu bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olması konusunda gerekli özeni göstermesine rağmen bu bilgilerin güvenilirliği konusunda gelişmiş ülkelerde dâhil olmak üzere zaman zaman bazı endişeler ön plana çıkmaktadır. Bu endişelerin temelinde işletme ile ilgili tarafların birbiriyle çatışan çıkarlarının yattığı görülmektedir. İşletme yönetimleri veya sahiplerinin kendi çıkarlarını korumak adına muhasebe bilgilerinde bazı manipülasyonlar yapabildikleri bilinmektedir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları da bunların göstergesi niteliğindedir.

Muhasebe bilgilerini kullanan taraflar arasındaki muhasebe bilgileriyle ilgili ortaya çıkan bu güvensizliği ortadan kaldırmının yolu ise bağımsız denetimden geçmektedir. Yaygın ve etkin bağımsız denetimin önemi Türkiye'de de

Bu çalışma 4-7 Nisan 2012 tarihlerinde Antalya'da düzenlenen 4.Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı'nda bildiri olarak sunulmuştur.

görülmüş ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile zorunlu bağımsız denetim, bir başlangıç mahiyetinde, halka açık olmayan işletmelerin bir kısmını kapsayacak şekilde genişletilmiştir.* Bilindiği gibi bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık şirketler zaten bağımsız denetime tabidirler. Aynı zamanda bu düzenleme ile bağımsız denetim sistemi halka açık veya değil tüm işletmeleri kapsayacak şekilde tek çatı altında toplanmış da olmaktadır.

Bu uygulamaların temelinde ilgili taraflara tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi sunmak olsa da işletmelerin bu değişimi fırsat bilerek kurumsal yönetimin geliştirilmesine yapacağı katkıları görmeleri lehlerine olacaktır. Bu değişim, özellikle aile işletmelerindeki profesyonel yönetime geçişte yaşanan bazı sorunların kolaylıkla atlatılması noktasında bir fırsat olarak değerlendirilebilir.

Bu açıdan bakılarak çalışmada, bağımsız denetim kavramı, kurumsal yönetim ve aile işletmelerinde kurumsallaşma süreci, 6102 sayılı TTK'da yer alan bağımsız denetimle ilgili düzenlemelerle bağlantılı olarak incelenecektir.

BAĞIMSIZ DENETİM

Toplumun gelişmesi, ekonomik yapının karmaşıklık derecesinin artması, güvenilir bilgi elde etmenin önemini büyük ölçüde arttırmıştır. Çünkü alınacak ekonomik kararlar doğrudan doğruya karar alma sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. İlgili tarafların amaçlara uygun ve tutarlı kararlar alabilmeleri için yararlanılacak bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu nitelikleri taşımayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını engelleyerek hem topluma hem de karar alıcıların bizzat kendilerine zarar vermektedir. Bu bakımdan gerek yatırımcılar, gerekse karar alıcılar finansal bilgilerle işletme başarısının ölçülmesinde kullanılan bilgilerde bağımsız bir güvence ararlar (Sağlar ve Tuan, 2009: 349). Bu bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olduğunun saptanması konusunda en yaygın ve genel yöntem ise bu bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi veya kurum tarafından denetlenmesidir (Güredin, 1998:4).

Esasen Latince “*Contra Rotulus*” kelimelerine dayanan denetim, işletme içi ve dışı olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. İşletme içi denetim, işletmenin kendi personeli veya ilişkili kişiler tarafından yürütülen bir denetim şekli iken, işletme dışı denetim, bağımsız denetçiler tarafından uygulanan bir denetim şeklidir. Bu bağımsızlık denetim fonksiyonunun özelliği ile ilgili bir ayrım olmayıp, denetçi denilen kişi veya kurumun işletme içi yönetime bağlı olması veya olmaması ile ilgilidir (Pekiner, 1980:3).

“Bağımsız denetim, işletmenin mali tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerin, mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Mali tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir (Kaval, 2008:10).”

Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) göre bağımsız denetim; işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık işletmelerin finansal tabloları için Kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder (<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>. Erişim Tarihi: 01.02.2012).

Bağımsız denetimin içerdiği genel özellikler ise şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 2010: 28);

* Ocak 2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6102 sayılı TTK'nın ilk yayınlandığı tarihte tüm sermaye şirketleri bağımsız denetimin kapsamına alınmıştı. 30 Haziran 2012 Tarih ve 28339 Sayılı Resmi Gazete yayınlanan değişiklik ile kapsamı belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'nun uhdesine bırakılmıştır. Çalışmanın yapıldığı Temmuz 2012 tarihi itibarıyla bağımsız denetimin kapsamının yapılan itirazlar doğrultusunda daraltılacağı beklenmekle beraber, Bakanlar Kurulu tarafından kapsam henüz kamuoyuna açıklanmamıştır. Yine aynı değişiklik ile sermaye şirketlerin TMS'ye göre defter tutma yükümlülüğü de kaldırılmıştır. Sadece bağımsız denetime tabi şirketlerin TMS'ye göre defter tutma yükümlülüğü olacaktır. Fakat tüm sermaye şirketlerinin TTK'nın 88. maddesine göre münferit ve konsolide sene sonu mali tabloları düzenlenirken TMS'ye göre hazırlanması zorunluluğu halen devam etmektedir.



- Amacı, işletmenin finansal tablolarındaki yanlış beyanları ortaya çıkararak finansal tablolarına güvenilirlik kazandırmak,
- Denetçinin, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahip olması,
- Denetçi tarafından finansal tablolar hakkında bir bütün olarak tek bir görüş ortaya konulması, tek tek var olan hatalar üzerinde durulmaması,
- Denetçi finansal tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmasıdır. Fakat bu finansal tabloların % 100 güvenilir olduğu anlamına da gelmemektedir.

Bağımsız denetimin yararları oldukça fazladır. Bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz (<http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=2&dad=mali> . Erişim Tarihi: 01.02.2012). Bunlar;

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar,
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunu araştırır.
- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin azalmasına yardımcı olur,
- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacaklarından, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır,
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar,
- Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilitesini artırır,
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır,
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.

117

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER

Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimine bakıldığında ekonomideki gelişmelerle paralellik arz ettiği görülmektedir. Hukuki olarak, Türkiye'de bağımsız denetime ilişkin ilk zorunluluk, 1987 yılında önce bankalar için, daha sonra ise sermaye piyasası için oluşturulmuştur. Halka açık anonim şirketlerde bağımsız denetimin başlama tarihi ise 1989'dur. Daha sonra sigorta işletmeleri zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmıştır (Uzay, 2006: 196).

Türkiye'de denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir. 3568 sayılı Kanun, bağımsız denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan bu kanununda bağımsız denetimle iç içe girdiği görülmektedir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 74).

2012 yılının önemli bir gelişmesi olan 6102 sayılı TTK'da ise madde 397 ile madde 406 arasında denetleme ve denetçiler ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir. Bu kanunla beraber Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer alan konular arasındadır. Denetim, işletmenin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da (risk denetimi) kapsayacaktır. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile denetimden geçmemiş yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş olarak kabul edilecek olup bu finansal tablolar üzerinden kar dağıtımı yapılamayacaktır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması bağımsız denetimle ilgili yaşanan diğer bir gelişmedir. Bu kurum, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak amacıyla oluşturulmuştur (2 Kasım 2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete, Madde 1). Bu kararname teknik olarak ele alındığında, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Avrupa Birliği uygulamalarına ve 8.Yönerge'ye paralel bir şekilde düzenlendiği görülmektedir.

Kurum birçok yetki ve görevi üzerinde toplamaktadır. Bunlardan bazılarını aşağıda yer verilmiştir (Daha ayrıntılı bilgi için bakınız. 2 Kasım 2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete);

- Kamu gözetimi görevinin yapılması,
- Muhasebe standartlarının belirlenmesi,
- Denetim standartlarının hazırlanması,
- Denetçinin belirlenmesi, sicili ve disiplini,
- Denetim kuruluşlarının listeye alınması,
- Etik ilkelerin belirlenmesi,
- Yabancı firmaların çalışmaları ile ilgili koşulların belirlenmesi,
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek.

118 Kurulduğu günden bugüne KGK'ndan ilgili kesimin beklentileri sürekli artmaktadır. Ancak, son dönemde yaşanan belirsizliğe son verilerek, ilave düzenlemelerin tamamlanması ve kamuoyuyla paylaşılması gerekmektedir.* Bu şekilde kurumun, 6102 sayılı TTK'daki "Dürüst Resim İlkesi"ne uygun olarak denetlenen bir ticari hayatın oluşması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, bilgi için muhasebe ilkesinin hayata geçmesi ve en önemlisi Türkiye'nin kalkınması yolunda çok önemli bir gerekliliği yerine getireceği beklenmektedir.

Sözkonusu gelişmelere paralel başka bir değişim ise sermaye piyasasında yaşanmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) iki yıl süren bir çalışma sonucunda hazırladığı Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı Taslağını, 2012 yılı başında ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının görüşü alındıktan sonra, Mart 2012'de kamuoyuyla paylaşmıştır. Kamuoyu tarafından iletilen görüşler doğrultusunda geliştirilerek 2012 yılı nisan ayında son halini alması planlanan Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı Taslağı'nın beşinci bölümünde "Bağımsız Denetim, Derecelendirme ve Değerleme Kuruluşları" başlığı altında madde 62-64 arasında bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet esasları, sorumluluk ve yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. SPK kendi faaliyet alanı ile ilgili olmak kaydıyla bağımsız denetim faaliyetini yürütecek denetçi ve denetim şirketlerinden ilave düzenlemeler yapabilmektedir.

Kanun, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşlarından istenilecek ilave şartları tespit etme hakkının SPK'da olduğunu belirtmektedir. Kanun, SPK'nın yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşlarını ilan edeceğini ve yapacağı kalite kontrol çalışmaları ile listeyi değiştirme hakkının SPK'da olduğunu da beyan etmektedir (<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?pageid=859&action=displayfile&fn=859.pdf&submenuheader=null>. Erişim Tarihi: 01.04.2012).

Bu düzenlemeler ile finansal raporlama standartlarının ve denetim standartlarının sermaye piyasasında tamamen, sermaye piyasası dışında ise kısmen uygulanacak olması önemli bir gelişmedir. Bu gelişmelerin, Türkiye'deki

*Çalışmanın yapıldığı Temmuz 2012 tarihinde Kurum önemle beklenen "Bağımsız Denetim Yönetmeliği Taslağını" kamuoyuyla paylaşmıştır. Yönetmeliğin amacı, bağımsız denetim ve bağımsız denetim kuruluşlarına ve denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Kapsamı ise bağımsız denetim faaliyetlerine, denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilendirilmesine, sicil kayıtlarının tutulmasına, bunların yükümlülükleri ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslardır.



işletmelerin uluslararası piyasalardaki rekabet gücünü artırıcı bir unsur olacağı düşünülmektedir. Bağımsız denetim aynı zamanda bir işletmede kurumsal yönetim unsurlarından biridir.

KURUMSAL YÖNETİM ve AİLE İŞLETMELERİ

Bu bölümde kurumsal yönetim kavramına ve önemine, Türkiye’de aile işletmelerine ve aile işletmelerinde kurumsal yönetimin bağlamında yaşanan sorunlara yer verilecektir.

Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim, üzerinde yoğun araştırmalar yapılan ve halen bu çalışmaların devam ettiği bir sahayı oluşturmaktadır. Kavram, dünya çapında kurumsal yönetimi iyileştirme çalışmalarının yoğunluğu nedeniyle hükümetlerin, uluslararası örgütlerin ve iş dünyasının öncelikli gündem maddelerinden birisidir. Aslında kurumsal yönetimin temelleri, işletmelerin sahiplik ve kontrolü tam olarak örtüşmediğinde potansiyel çıkar çatışmalarının olacağını öngören Adam Smith’e kadar uzanmaktadır (Kıyılar ve Belen, 2005:2).

Kurumsal yönetim teriminin yaygın bir biçimde kullanımına ise 1980’lerde başlanmıştır. 1990’larda, kurumsal yönetim, bireysel ve kurumsal yatırımcılar, hissedarlar, yöneticiler ve finansal piyasalar ile finansla ilgili herkesin gündeminin başına yerleşmiştir. Almanya, Japonya ve ekonomileri 20. yüzyılın son çeyreğinde durgunluğa girince ABD’de gözlemlenen ekonomik performans kurumsal yönetim düzeyinin yüksekliği ile ilişkilendirilmiştir (Gürbüz ve Erginçan, 2004: 216).

Kurumsal yönetim, bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkân tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamalar olarak tanımlanabilir. Kurumsal yönetim, evrensel olarak kabul gören ana ilkeleri adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ışığında, işletmenin en yüksek performansını göstermesini, en karlı, en başarılı ve en rekabetçi olmasını hedefler (Masatoğlu, 2006: 265; Onay ve Vezneli, 2011: 167-177).

Kurumsal yönetim, işletmenin ilişki içinde olduğu tüm kesimlere güven verici nitelikte olmalıdır. Çoğunlukla kurumsal yönetim, doğru yöneticileri iş başına getirmek, onların yaptıklarına nezaret etmek ve başarısız olduklarında yerlerine başkalarını getirmekten ibaret görülmesine rağmen aslında, kurumsal işletme yönetim, iktidar meselesi değil, etkili karar almayı garanti altına alma çabasıdır (Yıldırım, 2011: 187).

İşletmenin yönünü ve performansını belirlemede etkin olan farklı katılımcılar arasındaki ilişkileri konu alan kurumsal yönetim ile amaçlanan, ilgili tarafların karşılıklı hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi, yatırımcı güveninin sağlanmasıdır (İşsan ve Kaygın, 2009: 215).

Kurumsal yönetim anlayışının temelinde dört ana unsur yer almakta olup genel kabul gören tüm uluslararası kurumsal yönetim yaklaşımlarında; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramları temel kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada (SPK, Kurumsal Yönetim İlkeleri, www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf&submenuheader=nul. Erişim Tarihi: 01.02.2012);

- *Eşitlik*; işletme yönetiminin tüm faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini,
- *Şeffaflık*; ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle ve kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulmasını,
- *Hesap verebilirlik*; yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla anonim şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu,
- *Sorumluluk*; yönetimin işletme adına yaptığı tüm faaliyetlerin mevzuata, esas sözleşmeye ve işletme içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlemesini ifade etmektedir.

Gelişmiş ekonomiler de dâhil olmak üzere pek çok ülke kurumsal yönetime ilişkin, mevcut düzenlemelerini gözden geçirmiş ya da geçirmektedir. ABD’de yaşanan skandallar sonucunda, ülkedeki kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirmek amacıyla son derece radikal hükümler içeren yeni bir kanun yürürlüğe konulmuştur. Benzer şekilde Almanya kurumsal yönetim ilkelerini yasalaştırarak uygulanmasını zorunlu hale getirmiş, Japonya şirketler hukukunu gözden geçirerek tamamen yenilemiş ve iyileştirmiş, Rusya da kurumsal yönetim ilkelerini kamuya açıklamıştır. Bu örneklerin sayısını arttırmak mümkündür. Birçok ülke ise yürürlükte olan mevzuatını, en iyi kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde yeniden şekillendirmektedir.

Türkiye’de kurumsal yönetim incelendiğinde, 2003 yılında SPK’nın kurumsal yönetim ilkelerini belirlemesi ve ilan etmesi önemli bir gelişme olarak görülür. Bu doğrultuda, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) 2007 yılında kurumsal yönetim endeksi hesaplanmaya başlanmıştır. İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi kapsamındaki işletmelerin derecelendirme notlarına, işletmelerin Kamuyu Aydınlatma Platformu’ndaki açıklamalarından ulaşılabilmektedir. İşletmelerin 2012 yılı itibarıyla İMKB’de işletmelerin kurumsal yönetimi uygulamak gibi bir zorunlulukları olmasa da SPK tarafından açık şekilde teşvik edildikleri de görülmektedir.

6102 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesi de Türkiye’de kurumsal yönetim açısından önemli bir gelişmedir. Kanun incelendiğinde birçok somut düzenlemeler ile işletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının benimsenmesi ve bu doğrultuda hareket edilmesi istenmektedir. Bu düzenlemelerden bazı genel başlıklar şunlardır (13 Ocak 2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete);

- Genel kurulun işleyişine dair düzenlemeler,
- Yönetim kurulunun oluşumuna ilişkin düzenlemeler,
- Finansal raporların paylaşımına ilişkin düzenlemeler,
- Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler,
- Muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler,
- Profesyonelleşme ve uzmanlığın teşvikine ilişkin düzenlemeler.

120

Günümüzde kurumsal yönetim uygulamalarının işletmelere ve topluma önemli katkılar sağladığı görülmektedir. Kurumsal yönetimin işletmeler açısından başlıca yararlarını şöyle sıralamak mümkündür (Sermaye Piyasası Kurulu, Kurumsal Yönetim İlkeleri,

www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf&submenuheader=nul. Erişim Tarihi: 01.02.2012);

- Kurumsal yönetim kalitesinin yüksek olması,
- Düşük sermaye maliyeti,
- Finansman imkânlarının ve likiditenin artması,
- Krizlerin daha kolay atlatılması,
- İyi yönetilen işletmelerin sermaye piyasasından dışlanmaması olarak sıralanabilir.

Kurumsal yönetimin ülkeye ve topluma sağlayacağı yararları ise şöyle sıralamak mümkündür (Sermaye Piyasası Kurulu, Kurumsal Yönetim İlkeleri,

www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf&submenuheader=nul. Erişim Tarihi: 01.02.2012);

- Ülkenin imajının yükselmesi,
- Sermayenin yurt dışına kaçmasının önlenmesi,
- Yabancı sermaye yatırımlarının artması,
- Ekonominin ve sermaye piyasasının rekabet gücünün artması,
- Krizlerin daha az zararlarla atlatılması,



- Kaynakların daha etkin şekilde kullanılması,
- Yüksek refahın sağlanması ve sürdürülmesi olarak sıralanabilir.

Türkiye’de Aile İşletmeleri

İşletmenin yönetiminde ve kontrolünde tek bir ailenin egemen olduğu aile işletmeleri, dünyadaki işletmelerin yaklaşık % 80’nini, Türkiye’de ise % 95’ini oluşturmaktadır. Aile işletmelerinin ekonomi içerisindeki ağırlıklarını dikkate alırsak bu tip işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri son derece önemlidir (Kıracı, 2009:169).

Aile işletmesi kavramı aslında hukuki bir kavram değildir. Genel olarak aile işletmesi, ailenin kontrolündeki işletme olarak tanımlanmaktadır (Ural, 2004: 27).

Genel anlamda aile işletmeleri, ailenin geçimini sağlamak veya mirasın dağılmasını önlemek için kurulan, ailenin geçimini sağlayan kişi tarafından yönetilen, yönetim düzeylerinin çoğunluğu aile üyelerinden oluşan, karar almada büyük ölçüde aile üyelerinin etkili olduğu ve genellikle aileden en az iki neslin istihdam edildiği işletmelerdir (Karpuzoğlu, 2003:7). Her ne kadar hukuki bir yapısı olmasa da, aile işletmelerini diğer işletme türlerinden ayırt edilmesini sağlayan bazı özellikler mevcuttur. Aile işletmelerinin kendine has özelliklerini aşağıda yer alan başlıklar şeklinde sıralamak mümkündür (http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020603/483. Erişim Tarihi: 01.02.2012).

- Genellikle aileden en az iki nesil işletme yönetimi ile ilgilenir.
- İşletme politikası çoğunlukla aile çıkarları ile uyumludur.
- Aile bağları, diğer faktörler yanında yönetimden sorumlu kişilerin belirlenmesinde önemli bir rol oynayabilir.
- Şu andaki veya daha önceki yöneticilerin çocukları çoğunlukla işletmenin yönetiminde görev alır.
- Genellikle işletmenin ismi ve itibarı, ailenin ismi ve itibarı ile birlikte gelişir.
- Aile bireylerinin işletmedeki görevleri, aile içerisindeki durumlarını da etkileyebilir.
- Bu tür şirketlerde doğal bir koruma söz konusu olabilir. Bir başka ifade ile çalışma koşulları aile üyelerinin sağlığını tehlikeye sokmayacak şekilde düzenlenebilir.
- Ailenin mevcut değerleri ve inançları, aile işletmelerinin büyük bir çoğunluğunda kullanılır. Aile değerleri ve inançları, işletme kültürünü önemli ölçüde etkiler.
- Aile bireyleri tarafından kurulduklarından, genellikle kapalı bir görünüm arz ederler. Dolayısıyla bu işletmeler finansal zorluğa düştüklerinde halka açılmaktan, ya da borçlanmaktan çok aile bireylerinin finansal desteğini almayı tercih eder.
- İdari personel genellikle aileden ve akrabalarından temin edilir.
- İşletme sahibi ile tepe yönetici çoğunlukla aynı kişidir.

Aile işletmelerinde girişimci (kurucu patron), işletmeyi bilfiil yönetme, bütün işleyişe hâkim olmayı isteyebilmektedir. Bu durum ise, profesyonellikten ve bilimsellikten uzak bir yönetim anlayışına yol açarak, bilgi, uzmanlık ve yetenek yerine, sadakatin, boyun eğmenin ve körü körüne bağlılığın ödüllendirildiği bir sisteme dönüşmektedir. Böyle bir tablo ise çalışanların doğru bildiklerini söylemelerini, yeteneklerini korkusuzca ortaya koymalarını engellemektedir. Aynı zamanda böyle bir tavır, işletme sahibinin gerçekleri görmesini zorlaştırmaktadır (Gümüştekin ve Adsan, 2006: 220). Bu gibi nedenlerle bir aile işletmesinin önemli bir kısmının ömrünün ortalama yirmi dört yıl ile sınırlı olduğu yapılan araştırmalarda görülmüştür (Kıracı, 2009:169).

Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim Bağlamında Yaşanan Sorunlar

Aile işletmelerinde yönetim fonksiyonları diğer işletmelerle kıyaslandığında daha karmaşıktır. Çünkü aile işletmelerinde sadece işin değil, bazen oldukça karmaşık olabilen ve iş ile birbirine karışan aile ilişkilerinin de yönetilmesi söz konusu olmaktadır (Masatoğlu, 2006: 265). Aile işletmelerinde kurumsallaşamama sorunu yapılan

araştırmalarda görülmektedir. Bu araştırmalar aynı zamanda kurumsallaşmanın gerekliliğini ve kurumsallaşma isteğinin işletmeler tarafından da tercih edildiğini ortaya koymaktadır (Göker ve Üçok, 2006:54). Aile işletmelerinde kurumsal yönetim bağlamında yaşanan sorunları şöyle özetlemek mümkündür (Yıldırım, 2007: 20-21-22):

- Yanlış istihdam politikalarının uygulanması,
- Yetki ve sorumlulukların belirsizliği,
- Merkeziyetçi yönetim tarzı,
- Değişime karşı direnç gösteren aile kültürü,
- Çıkar çatışmalarının yaşanması,
- Verilere dayalı analize itibar edilmemesi,
- Girişimcinin (kurucu patron) tüm olaylara kendi penceresinden bakması,
- Devir planının olmayışı,
- Hissedarların sermaye paylarının nisbi ağırlığından fazla işletme karar mekanizmalarında yer alma arzuları.

ZORUNLU BAĞIMSIZ DENETİME GEÇİŞİN AİLE İŞLETMELERİNDE KURUMSAL YÖNETİME ETKİLERİ

İşletme ile ilgili taraflar, işletmenin finansal ve hukuki durumu ile ilgili olarak tarafsız, doğru ve güvenilir bilgiye erişim ihtiyacı duyarlar. Eğer finansal tablolar bu güveni sağlamak üzere bağımsız denetimden geçmemiş ise;

122

- Finansal bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almasına neden olabileceği için bazı kesimler haksız ve kasıtlı menfaat elde edecek ve kurumsal yönetimin *eşitlik* ilkesine aykırı davranılmış olacaktır. Değindiği üzere, aile işletmelerinde çeşitli taraflar arasında çıkar çatışmaları yaşanması muhtemeldir. Bunu en aza indirmek noktasında bağımsız denetimin tarafsızlığına güvenilmelidir. Çünkü bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun denetimini üstlenmektedir.
- Finansal ve finansal olmayan bilgiler, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir şekilde sunulmayabileceğinden kurumsal yönetimin *şeffaflık* ilkesine aykırı davranılmış olacaktır. Değindiği üzere, bilgiler ilgili taraflar ile şeffaf bir şekilde paylaşılmadığında işletmedeki nisbi payı küçük pay sahiplerinin yönetimdeki etkilerinin azalması söz konusu olabilir. Bağımsız denetim, işletme ile ilgili tarafların, finansal bilgilere rahatlıkla ve güvenilir bir şekilde ulaşmasını sağlayacaktır. İşletmenin yönetim kurulunun, finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu gecikmeksizin denetçiye verme yükümlülüğü vardır.
- Yapılan yanlış uygulamalar neticesinde pay sahiplerine hesap vermek zorlaşacağından kurumsal yönetimin *hesap verilebilirlik* ilkesine aykırı davranılmış olacaktır. Girişimcinin diğer pay sahiplerine hesap verecek olması yani yanlış uygulamaların bağımsız denetim tarafından ortaya çıkarılacağını bilmesi, girişimciyi (kurucu patron) keyfi uygulamalardan uzak tutacaktır. Ayrıca işletmenin pay senetleri borsada işlem görmesi durumunda ise riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin olarak da bir komite oluşturulur. Bu komite yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder ve çareleri gösterir. Rapor aynı zamanda denetçiye de yollanır.
- Faaliyetlerin bir kısmı mevzuata uygun olmayabileceğinden kurumsal yönetimin *sorumluluk* ilkesine aykırı davranılmış olacaktır. Bağımsız denetim sonucu ortaya çıkacak olumsuz durum, girişimcinin (kurucu patron) arzulanacağı bir durum olmayacağından ve kendisinin bütün mevzuatı takip edemeyeceğinden dolayı merkeziyetçi bir yönetimden uzaklaşarak yetki devrine yanaşması ve hatta işletmedeki yönetim organizasyon şemasının daha net bir şekilde oluşmasına vesile olacaktır.



SONUÇ

Son yıllarda dünyada yaşanan önemli ekonomik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisiyle ekonomilerde sınırlar ortadan kalkmış, işletmeler yoğun bir rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmek zorunda kalmışlardır. Bunun yanı sıra teknolojik gelişmeler ve özellikle internetin sağladığı olanaklar işletmeler açısından yeni fırsatlar da yaratmaktadır. Tüm bu gelişmeler olurken hukuki yapının da bu süreçleri desteklemesi ve gelişmenin önünü açması beklenmektedir.

Bu bağlamda hazırlanan ve kabul edilen 6102 sayılı TTK, Türk Ticari hayatına birçok yenilik getirmekte, çağın gereği olan birçok gelişme için hukuki bir altyapı hazırlamaktadır. Fakat büyük beklentilerle hazırlanan kanun, ilk çıktığı günden itibaren de kamuoyunun gündeminden düşmemiş ve eleştirilere maruz kalmıştır.

2008 yılında başlayan finansal krizin etkilerinin halen devam etmesi ve ülke içinden yapılan itirazlarında etkisiyle 6102 sayılı TTK'da çeşitli değişikliklere gidilmiştir. Değişikliğe gidilen konulardan birisi de bağımsız denetimdir. İlk çıktığında tüm sermaye şirketleri bağımsız denetim kapsamındaydı. Fakat sonrasında kapsamın belirlenmesi Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Kapsamı daralacak dahi olsa bağımsız denetimin yeni TTK ile eskiye nazaran daha çok işletmeyi ilgilendireceği açıktır. Bunun bir başlangıç olması ve kapsamının ileride Bakanlar Kurulu tarafından genişletilmesi de beklenmektedir. Bu adım geniş manada, dünya piyasaları ile entegrasyon, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi, kamuoyunun tarafsız, doğru ve güvenilir bilgilerle aydınlatılması, tüm tarafların haklarının korunması, kurumsal yönetim desteklenmesi ve dolayısıyla ülkenin ekonomik kalkınması açısından oldukça önemlidir.

Dar kapsamda düşünüldüğünde bağımsız denetimin, aile işletmelerinde değişen dünya koşullarına uyum noktasında oluşan sorunların aşılmasında destekleyici bir unsur olarak görülebileceği düşünülmektedir. Çünkü aile işletmelerinde değişime direnen bir yapının olduğu ve ancak dışarıdan gelen zorlamalar ile değişime yönelebildiği görülmektedir.

Bu çerçevede, çağın gereklerine uygun bir yönetim yaklaşımı olan kurumsal yönetim ile örtüşen bir uygulama olarak bağımsız denetimi, işletmelerin yönetim kurullarının ve özellikle girişimcinin (kurucu patron) bir mecburiyet değil fırsat olarak görmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

BOZKURT, N. (2010). Muhasebe Denetimi, Beşinci Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.

GÜREDİN, E. (1998). Denetim. Beta Basım Dağıtım. İstanbul.

KARPUZOĞLU, E. (2003). Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma, Hayat Yayınları, İstanbul.

KAVAL, H. (2008). Muhasebe Denetimi. Gazi Kitapevi. Ankara.

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

URAL, A. (2004). Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Sendromu. Sistem Yayıncılık. İstanbul.

Makaleler

ADSAN, E. ve GÜMÜŞTEKİN G.E. (2006). "Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma". 2. Aile İşletmeleri Kongresi. İstanbul Kültür Üniversitesi. İstanbul. 219-235.

ÇELEN, E. (2001). "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi." <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id= 2359&did=2&dad= Mali Çözüm Dergisi. Sayı:55. Erişim Tarihi: 01.02.2012.>

DÖNMEZ, A. ve A. ERSOY. (2006). "Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi." Ahmet Yesevi Üniversitesi. Bilig/Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi Dergisi. 69-91.

GÖKER, A.Z. ve ÜÇÖK, T. (2006). "Aile İşletmeleri ve Karar Verme Süreci. Köklü Aile İşletmelerinde Bir Uygulama." 2. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı. İstanbul Kültür Üniversitesi. İstanbul. 45-58.

GÜRBÜZ, A. O. ve ERGİNCAN Y. (2004). "Dünya'da ve Türkiye'de Kurumsal Yönetim Düzeyinin ve Şirket Performanslarının Karşılaştırılmalı Analizi." Geleneksel Finans Sempozyumu-2004 Bildirileri. Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü & Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu. İstanbul. 216-225.

İŞSAN, Ö.F. ve KAYGIN E. (2009). "Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma." Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 13 (2). 213-224.

KIYILAR, M. ve BELEN, M. (2005). "Kurumsal Yönetim Kavramı ve İlkeleri". VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İSMMMO. Antalya.

KİRACI, M. ve ALKARA, İ. (2009). "Aile İşletmelerinde Kurumsallaşmaya Verilen Önem ve Turizm Sektöründeki Konaklama İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma: Alanya-Eskişehir Örneği." Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. C:XI, S:I. 167-197.

MASATOĞLU, H. (2006). "Aile Şirketleri ve Yönetim Tarzları," 2. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı, İstanbul Kültür Üniversitesi. İstanbul. 268-271.

ONAY, M. ve VEZNELİ Z. (2011). "Aile Şirketlerinde Kurumsallaşamama ve İkinci Kuşağın Duyarsızlığı," Yönetim ve Organizasyon Dergisi, C: 3, S: 2. 167-177.

SAĞLAR, J. ve TUAN, K. (2009). "İşletmelerde İç denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri." Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 18. Sayı 1. 343-358

UZAY, Ş. (2006). "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği." Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:8. Sayı 4. 175-210.

YILDIRIM, A.F. (2007). "Türk Aile İşletmelerinde Kurumsallaşmayı Engelleyen Aile Değerleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma." Basılmamış Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta.

YILDIRIM, S. (2011). "Kurumsallaşamayan Aile Şirketlerinde Pazarlama Sorunları Üzerine Nitel Bir Çalışma." Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 185-202.

İnternet Kaynakları

<http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=2&dad=mali> çözüm dergisi sayı:55 nisan-mayıs-haziran 2001. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/020603/483. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?pageid=859&action=displayfile&fn=859.pdf&submenuheader=null>. Erişim Tarihi: 01.04.2012.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpageHYPERLINK>. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>"&HYPERLINK. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>"menuid=6HYPERLINK.

Erişim Tarihi: 01.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>"&HYPERLINK. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>"pid=9HYPERLINK. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>"&HYPERLINK. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>"subid=1. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf&submenuheader=nul>. Erişim Tarihi: 01.02.2012.

Resmi Gazeteler

13 Ocak 2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.

2 Kasım 2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete.

30 Haziran 2012 Tarih ve 28339 Sayılı Resmi Gazete.