



AİLE ŞİRKETLERİNDE, İÇ KONTROL ve İÇ DENETİM SİSTEMİ

Dr. Murat KÜÇÜKBEZİRCİ
Aile Şirketleri Hizmetler Lideri
Yönetim Danışmanlığı Koordinatörü

İÇİNDEKİLER

AİLE ŞİRKETLERİNDE, İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİ	3
A. AİLE ŞİRKETLERİNDE KURUMSAL YÖNETİM, İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM	3
B. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN BAŞLATILMASI VE GELİŞTİRİLMESİ, UYGULAMAYA ALINMASI	8
C. AİLE ŞİRKETLERİNDE KURUMSAL YAPILANMADA KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ DENETİMİN ETKİSİ	10

AİLE ŞİRKETLERİNDE, İÇ KONTROL ve İÇ DENETİM SİSTEMİ

A. AİLE ŞİRKETLERİNDE KURUMSAL YÖNETİM, İÇ KONTROL ve İÇ DENETİM

Aile şirketlerinde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına yönelik yapması gereken çalışmalardan olan, vazgeçilmezi olan iç kontrol ve iç denetim yapılarının nasıl olacağı, olması gerektiğinin açıklamaları ele alınacaktır. Dünyada küreselleşmenin etkisi, şirketlerin iş yapma şekillerinde, iş gelişim aşamalarında değişim olmasını beraberinde getirmiştir. Hızla değişen pazar yapısı, rekabet yapısı, küresel krizler yönetim yapısı ve yönetim anlayışında değişimleri zorunlu hale getirmiştir. Şirketin finansal durumunu, performansını doğru ve zamanında izlemeleri, doğru yön vermeleri, erken uyarı sisteminin oluşması oldukça önemli bir hal almıştır.

Artık şirketler iç kontrol ve denetimin öneminin ne olduğunu, gerekliliğini hissetmişlerdir. Şirketler sürdürülebilir bir yapıda olabilmeleri için; kurumsal yapıları içerisinde, İç Kontrol Sistemlerini, Risk Yönetimini, İç Denetim Sistemlerini, Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim Sistemlerini, Mali İşler Fonksiyonlarını uygulamaya alan yapılarını güçlendirmektedirler. Kârlılık ve büyüme aşamasında önem arz etmektedir. Aile şirketinin kurumsallaşmasında, alt yapının verimliliği, mevzuat ve kurallara, ilkelere uygunluğu, uygulama süreçlerinin, operasyonların etkinliğinin ölçülmesi iç kontrol sisteminin etkinliği ile varlığı önem arz etmektedir. Aile şirketinin üst düzey yöneticileri bu yapının gelişimine destek vermelidirler. Ayrıca yönetim kurulu, hissedarlar, şirket içinde iç kontrol sisteminin varlığından, uygulamasından haberdar olmalılar, destek vermeliler, detaylı bilgi sahibi olmalıdırlar.

- **Aile Şirketlerinde İç Kontrol Sistemi**

Aile şirketlerinin kurumsallaşmasında; şirketin organizasyon ölçeğinde yer alan birimlerin, yönetim kurulu, üst düzey yöneticiler, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendiren operasyonel faaliyetlerin, etkinliğini, verimliliğini, mali raporlama sisteminin güvenilirliğini, yasal düzenlemeler uygunluğunu, uygunluğun sağlanmasını, hedef almış, sistemlerin ve iş süreçlerinin belirli bir düzeyde güvence sağlamak için oluşturulmuş bir sistem bütünlüğünü ifade eder. Şöyle ki; iç kontrol sistemi organizasyon bütünlüğünün üst sistem işleyişinden, alt sistem işleyişine kadar olan, alt sistemden, üst sisteme kadar bütün işleyişin kapsam dahilinde olduğu bir sistemdir, yapıdır. İş akışlarının içerisinde iç kontroller detaylandırılır, sistem işleyişi geliştirilir. Ancak her bir şirket yapısına, bütünlüğüne, işleyişine göre farklılık gösterir. Bu yapıda ihmal edilmemelidir. İç kontrol sisteminin üç nitelikli temel amacı oluşmuştur, vardır.

Birinci temel nitelikli amacı, şirket/lerin standartlaşmış süreç adımlarının vasıtasıyla, operasyonların etkinliğinin, verimliliğinin ne şekilde artırılması amaç edinilmiştir. Nitelikli bir işleyişteki kontrollerin var olması, süreçlerin net tanımları, iş, görev, yetkinlik tanımları, ilke ve kuralların düzenlenmiş olması şirketin verimliliğinin artışına, arttırılmasında değer oluşturur. Bununla birlikte şirket büyüdükçe, kontrol aşamaları derinleştikçe şirketin var olan kaynaklarının korunması, değerli olması sağlanmış olur. Artık şirket büyüdükçe kaynakların korunması etkin kullanılması daha kaçınılmaz bir alt yapı, sistem gerektirmektedir. Aksi halde korunamaz, etkin kullanım sağlanamaz ise sorun olmaktadır, bu sorunlar artmaya başlayacaktır.

İkinci temel nitelikli amacı, şirketin faaliyetlerinin artması, paydaşların farklılaşmasından kaynaklanan değerlerin doğru yorumlanması, analiz edilmesi gerekir. Bunun için kararların doğru, güvenilir, tutarlı, hedefli alınabilmesi için, mali raporlama güvenilirliğinin artması, kesin ifadelerin olduğunun bilinmesi gerekir.

Mali tabloların güvenilir olması, nitelikli verilerin oluşması neticesinde, ticari kararların doğru alınması sağlar. Ayrıca mali değerlerin güvenilirliği şirket içi hile ve yolsuzluğun oluşmamasına, önlenmesine, tespitine de olumlu etki yapar.

Üçüncü temel nitelikli amacı, şirketin iç kontrol sistemi, şirket içi, şirket dışı, yasal düzenlemelerin getirdiği yaptırımla, kurallara uygunluğun olup olmadığının, eksiklerinin olup, olmadığının tespitini yapar, gelişimini sağlar. Şirketlerde iç kontrol sisteminin olmamasından kaynaklanan sonuçlar oluşabilmektedir. Şirketin para ve mal kaybedebilmesi, hatalı kararların alınabilmesi, kaynakların kullanımının suiistimal edilebilmesi, mali değerler üzerinden dolandırıcılık faaliyetinin oluşması ile şirketin zarara uğratılması söz konusu olabilmektedir. Bu değerlerin korunması, farklılaştırılması, iç kontrol sisteminin etki alanlarının çok iyi planlanması ve uygulanması ile mümkündür. İç kontrol sisteminin etki alanlarını şu şekilde özetleyebiliriz. Şirketin etkin bir organizasyon yapısının oluşması, yetki, yetkilendirme sistem bütünlüğünün oluşturulması, şirket politikalarının yazılı hale getirilmesi, yazılı uygulama genelgelerinin, prosedürlerinin detaylı oluşturulması, finansal ve muhasebe sisteminin etkinliği, bütçe ve bütçe kontrol sistem yapısının etkin işleyişinin olması, üst yönetim ve yönetim raporlama sisteminin etkin olması ile iç kontrol sisteminin değerliliği ve verimliliği o düzeyde artacak ve etkisi aynı oranda farklılaşacaktır. Sonuç olarak, özet olarak iç kontrol, şirketin işleyiş süreçlerini ve iş akışlarının ne şekilde kontrol edileceğinin, şirketin amaçlarına ulaşmak için oluşturulmuş bir sistemler bütünüdür. Belirli oranda güvenilirlik sağlar. İç kontrol şirket yönetiminin kontrolü ve sorumluluğundadır. Bu yapının etkinliğinin ve güvenilirliğinin artırılması için, farklılığının ortaya konulabilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç vardır. İç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki sistem, bütünleşik bir yapı olarak değerlendirilmelidir, uygulama bu şekilde bütünleştirilmelidir.

- **Aile Şirketlerinde, İç Denetim Sistemi**

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanımıyla iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. İç denetim, şirketin şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin, adımlarının ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlamak, yönetime, yönetsel olarak hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktır. Aile şirketlerinde kurumsallaşma ve kurumsal yönetimin oluşmasında iş denetim yapısının oluşturulması, şirket hissedarları, aile bireyleri, yönetim kurulu ve yöneticiler arasında iş birliğinin dengenin oluşmasını, pay ve menfaat sahiplerinin hak ve menfaatlerinin güven altında olmasını bilmeleri açısından, değerlilik açısından oldukça önemlidir. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali değerlerin güvenilirliği, mevzuatlara uygunluğu, güvenilir olması, iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. Şirket içi ve dışında oluşabilecek hata, hile ve yolsuzluklar, suiistimaller, gelir ve kaynak kayıplarının fark edilmesi, önlem alınmasında iç kontrol ve iç denetim etkinliği önemlidir. Karlılık kontrol edilebilmekte, verimlilik kontrol altına alınarak, her şey şeffaf hale getirilip, denetlenmesi yapılabilmekte, raporlanabilir hale getirilmektedir. Şirketin tüm faaliyetleri etkin ve yetkin bir yapı ile denetlenmekte, üst düzey raporlama yapılmaktadır. Şirketler ve kurumların yapılarına ve ölçek düzeylerine göre kaçınılmaz, oluşturulması zorunlu bir yapıdır, uygulama sistemidir.

- **Şirketlerin İç Denetim İhtiyaçları Hangi Seviyede / Uygulamada Olmalıdır?**

Şirketlerde, ölçek yapısı iç denetim için oldukça önemli bir kavramdır. İç denetimin oluşumu şirketin, ölçek yapısına bağlıdır. Bu yapıya göre sistemin yapısı, düzeyi, etkinliği oluşturulur, bu yapıya göre sistemin işleyişi kurulur, uygulamaya alınır.

Şu kavramı iyi bilmeliyiz ki her şirketin kendine ait, özgü iç kontrol sistemi vardır. Ancak, iç denetim sistemi farklı bir olgudur, işleyiştir. Bahse konu iç kontrol sistemi yazılı olmadan işletilebilmektedir. Ancak nereye kadar? Kurumsallaşmada bunu üst düzey yöneticiler sorgulamalıdır, farklılaşmayı sağlamalıdır. Ölçek yapılarını genel kavramlarla açıklayalım.

Ölçek	Açıklama
Ölçek-1	Şirket küçük veya orta ölçektedir.
Ölçek-2	Şirket hızlı büyümektedir. Şirket ortakları ve aile üyeleri için başındadır.
Ölçek-3	Şirket hissedarları ve üst düzey yöneticiler büyüyen ve karmaşıklaşan organizasyonda hatalar, suiistimaller ve hileli işlemlerle karşı karşıya kalmaya başlamışlardır.
Ölçek-4	Şirket iç kontrol sistemini belirli yere, aşamaya getirmiş, varlıklarını korumak, sermayesini korumak istemektedir.
Ölçek-5	Şirket iç kontrol ve iç denetim sistemini oluşturmuştur. Artık farklılaşma beklenmektedir. Daha derin çalışmalar yapmak istemektedir. Değer koruma, değer katma, kurumsal risk değerlendirme çalışmaları yapmak istemektedir.

Şirketler kurumsallaşma seviyelerini çok iyi planlayarak, adımlarını atarak, içinde bulunduğu durumu iyi bilerek, ne yapacağını, nasıl yapacağını planlamalıdır. Artık karmaşıklaşan bir yapının olduğunu bilmeli, bununla karşılaşmadan planlama yaparak, önlem alınması gerekliliğinin farkında olunmalıdır. Şirketlerde iç denetim çalışmaları, uygulamaları, yasal düzenlemeler, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal nitelik ve açılımlarda oluşturulmaktadır. İç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, gerekliliğini ortaya koymak, faydasını, değerliliğini, belirlemek amacıyla yönelik Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları geliştirilmiştir. Bu standartlara uyum sağlamalı, bu yapıya göre denetimin oluşumu esas alınmalıdır. Farklılık oluşacak ise özel durum niteliği açıklanmalıdır. Belirli bir nitelik ve nicelik ile oluşum sağlanmış olacaktır.

B. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN BAŞLATILMASI ve GELİŞTİRİLMESİ, UYGULAMAYA ALINMASI

Aile şirketlerinde iç denetim faaliyetlerinin başlatılması adımlarında üç uygulama yaklaşımı vardır. Bu yapılar şirkete göre farklılık göstermektedir. Bu yapıdaki yaklaşımlar şu şekilde gerçekleşebilmektedir.

Birinci Yaklaşım; Şirketin içerisinde uygulama aşamasında, iç denetim birimi kurularak veya iç denetçi istihdamı sağlanarak iç denetim faaliyetlerinin etkinleştirilmesi. (İÇ KAYNAK İLE İÇ DENETİM YAPISININ OLUŞUMU)

İkinci Yaklaşım; Şirketin içerisinde iç denetim birimi oluşturmadan, direkt olarak profesyonel bir kurumdan iç denetim hizmeti alınmasının oluşturulması. (DIŞ KAYNAK İLE İÇ DENETİM GERÇEKLEŞTİRİLMESİ / RAPORLAMA ÇALIŞMALARI)

Üçüncü Yaklaşım; Şirketin iç ve dış kaynaklarının bir bütün olarak oluşturulması, kullanıma alınması. (İÇ ve DIŞ KAYNAK BÜTÜNLÜĞÜ İLE İÇ DENETİMİN, RAPORLANMANIN YAPILMASI)

Belirtilen açıklamalarda görüleceği gibi iç denetim faaliyetleri sadece şirket içi kaynaklardan değil dış kaynaklardan da faydalanılabilen bir çalışmalar bütününü de olabilmektedir. Şirketler hangi yaklaşımı, uygulamaya alacaklarının gerekliliği ise, şirketin ölçeğine, yönetim tasarrufuna, tutum ve düşüncesine, şirketin hangi sektörde faaliyet gösterdiği yapıya göre belirlenir. Bu yapıya olması gerektiği şekliyle karar verilmelidir. Amaca uygun, hedefe uygun eylem yapılmalı, karar verilmelidir. Uygulamaya alınmalıdır.

Şirketin iç denetim faaliyeti;

• ŞİRKET İÇİ KAYNAK İLE GERÇEKLEŞTİRİLECEK İŞE;

- İlgili tüm alt yapı çalışmaları yapılarak, belirsiz hiçbir yapı kalmamalıdır. Üst yönetim öncelikle uluslararası standartlara, standartlarda bağımsızlığını ve tarafsızlığını, tam destek sağladığını, iç denetim faaliyetinin başladığını, başlatıldığını kabul, beyan ve taahhüt etmelidir, eder,
- İlgili bölümün oluşumunun sağlanması, şirket içinden görevlendirilen, şirket haricinde istihdamı sağlanacak kişilerin yetkinlikleri sertifika sahibi olmaları, pozisyona uygunluğu iyi analiz edilmelidir,
- Şirketin organizasyon bütünlüğünde, kapsamında belirlenmiş olan bölümün iç denetim faaliyetinde bulunacak sorumluların bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyabilmesi için, icradan sorumlu pozisyonlara bağlı olmamalıdır. Bu durum dikkatle planlanmalı, Organizasyonel yapı üst düzey yöneticilere ifade edilmelidir.

Şirketin iç denetim faaliyeti;

• ŞİRKET DIŞI KAYNAKTAN GERÇEKLEŞECEK İŞE;

Şirket dışı kaynak ile çalışmaların yapılması halinde, dış kaynak sağlayıcıların yetkinlikleri, donanımları, deneyimleri, itibarları, süreklilik sağlayabilme yetkinlikleri, şirket ölçeğine hizmet sunabilmedeki güçlerinin uygunluğu belirlenmelidir. Dış hizmet sağlayıcının, bağımsızlığını, tarafsızlığını etkileyebilecek herhangi bir mali, kişisel, kurumsal çıkar ilişkisi olmayacak şekliyle planlama yapılmalıdır. Aile şirketlerinde kurumsallaşma yapısında, kurumsal yönetim adımlarında, planlama şirketin ölçeğine göre iyi planlanmalıdır. Şirketin kurumsal aşamalarında, iç kontrol etkin ve etkili bir şekilde oluşturulup, sürekliliği sağlanacak şekliyle de iç denetim uygulamaya alınmalıdır. İç denetim birimi, denetim komitesine ve/veya yönetim kuruluna raporlar. Bu yapının sürekliliği sağlanmalıdır.

C. AİLE ŞİRKETLERİNDE KURUMSAL YAPILANMADA KURUMSAL YÖNETİM ve İÇ DENETİMİN ETKİSİ

Aile şirketlerinde, artık gelecek planlarına göre gelişim ve büyüme oranları gerçekleşmektedir. Hedeflerine ulaşabilmeleri için var olan risk değerliliklerinin yönetimini, kontrol sistemlerini, erken uyarı yönetimlerini, kurumsal yönetim fonksiyonlarını iyi analiz etmelidirler. Farklılaşan ve gelişen faaliyetlerin işleyişine, kontrolüne, etkin bir sistem oluşu getirilmelidir. Aile şirketi için artık kurumsallaşma yapısında kaçınılmaz bir gerçektir. Kurumsal yönetim ve iç denetimin etkinliğinin rolü her geçen dönem artmaktadır, zorunlu hale gelmektedir. Kurumsal yönetim, şirketin yönetim anlayışındaki değerliliği, bilgi dağınıklığını azaltmış olacaktır. Artık bilgilerin doğru şekliyle oluşması sağlanmış olur.

Aile şirketlerinin çoğunlukta olduğu ülkeleri incelediğimizde, mülkiyet ile yönetimin aynı yerde olduğu yapıda, vekalet yapısının oluşup oluşmadığı durumu sorgulanmaktadır. Bu durum şirket içi güven duygusunun oluşması, düzeyinin ne olduğunun ifadesi olmaktadır. Bu ifadenin, kurumsal yönetimin vazgeçilmezliğinin bir başka yapısı olarak değerlendirilebiliriz. Aile şirketlerinde, kurumsal yönetim değişim, dönüşüm ve farklılaşma adımlarının bütünlük durumudur. Bu değişim hedeflenen beklentileri karşılayıp karşılamadığını, gerçekleşip gerçekleşmediğini değerlendirmek içinde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi gereklidir.

İç kontrol sisteminin şirket içerisinde var olmaması, eksikliği, varlık kayıplarına, hatalı kararların alınmasına, hile ve yolsuzluklara, suiistimallere, gelir kaybına sebebiyet olabilmektedir. İç kontrol sisteminin bu değerlendirmeler çerçevesinde kurumsal yönetimde, organizasyon yapısına, yetki ve yetkilendirme yapısına, mali ve muhasebe sistem yapısına, insan kaynakları yönetimi yapısına, stratejiler ve yazılı uygulamalara, bütçe yapısına, yönetsel raporlamaya kadar değer kattığını kurumsallaşmada iç kontrolün etkin olduğunu, temel oluşturduğunu belirtebiliriz.

Bu adımlarla birlikte iç denetim şirketin yansıyan profilidir, gerçeğidir. İç denetim fonksiyonunun, şirket/ler için gelişime etki eden, kurumsal kültürü geliştiren, kolektif düşünmeye ışık tutan, ortak akıl ile kararların alınmasını sağlayan, değişimi, dönüşümü, büyümeye, gelişime destek olan bir değeri olduğunu görüyoruz. Aile şirketlerinde kurumsal yönetimin, kurumsallaşmanın bütünleşik bir yapı olduğunu, bu kurumsallaşma yapısının sadece aile ile, kurucu aile liderinin gerçekleştirebileceği bir adım olmadığı, bir gelişim, öğrenme ve değişim süreci olduğunu görmekteyiz.

Bu yapının şirketin doğru iş ve çözüm ortaklarının olması gerekliliği, aktif ve dinamik, sürdürülebilir bir yapının varlığının olması da diğer hususlardır. Bu değerler, bu kadar alt başlıkların olduğu bir kavramın kontrolü, denetimi büyük önem arz ediyor. Verimli bir iç denetim sisteminin varlığı, ihtiyaç duyulmasının gerekliliği, hataların, eksikliklerin ve farklı doğabilecek unsurların en aza indirilmesi sağlanmaktadır.

