



Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler: İlgili Literatür Kapsamında Bir Derleme Çalışması (The Factors Affecting The Approaches Towards Independent Auditing Of Small And Medium-Sized Enterprises: A Literature Review)

Ali Haydar Güngörmüş^a

^a PhD, Independent Scholar, Koblenz / Germany, a.h.gungormus@gmail.com

Anahtar Kelimeler

Küçük ve Orta Ölçekli İşletme, Bağımsız Denetim, Kurumsal Yönetim, Muhasebe Bilgi Sistemi.

Jel Sınıflandırması

M40, M41, M42.

Özet

Son yıllarda dünya ticari hayatındaki hızlı değişim ile birlikte işletmeler artık uluslararası hale gelmektedir. İşletmelerin çok farklı ülkelerde faaliyet göstermesi muhasebe ve denetim alanında ortak bir dilin geliştirmesi zorunlu hale getirmiştir. Bu sürecin sonunda "Uluslararası Muhasebe Standartları"(UMS) ve "Uluslararası Denetim standartları"(UDS) ile dünya ölçeğinde bir tekdüzelik hayata geçirilmiştir. Ülkemizde Yeni Türk Ticaret Kanun'u (TTK) ile bu tekdüzeliğe ayak uydurma noktasında Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ) için belirli kriterler çerçevesinde bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu gelişmeler olurken Türkiye'deki KOBİ'lerin bağımsız denetime bakış açılarını etkileyen faktörlerin bilinmesi ve sürecin bu bilgiler ışığında yönetilmesi önem arz etmektedir. Bu çalışmanın temel amacı KOBİ'lerin bağımsız denetime yaklaşımlarını etkileyen faktörlerin ortaya konulmasıdır.

Keywords

Small And Medium Sized Enterprises, Independent Auditing, Corporate Governance, Accounting Information Systems..

Jel Classification

M40, M41, M42.

Abstract

The enterprises have been becoming international along with the rapid transformation in the world trade in recent years. It is now mandatory to develop a common language in the field of accounting and auditing for the reason that enterprises are operating in different countries. At the end of this process, it has been implemented a worldwide uniformity with "International Accounting Standards" and "International auditing standards". The relevant changes were made in independent auditing for SMEs under certain criteria in order to adapt uniformity with new Turkish commercial code in our country. While these developments, it is important to know the factors affecting Turkish SMEs 'perspective about independent audit and to manage the process in the light of this information. The main objective of this study is to reveal the factors affecting SMEs 'approach towards independent audit.

1.Giriş

Küreselleşen dünyada KOBİ'ler artık sadece kendi pazarlarında faaliyet göstererek hayatiyetlerini devam ettirme imkânını kaybetmişlerdir. KOBİ'ler pazarlarını genişletmek ve rekabet etmek için hem işletme içinde, hem de işletme dışında kendilerini geliştirmek ve yenilemek zorundadırlar.

İşletme içindeki gelişim, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması, iç denetim sisteminin kurulması ve kaliteli bir muhasebe bilgi sistemi ile mümkündür. Bu üç alanda işletmenin kendini geliştirmesi rekabet etme gücünü artıracaktır. Kurumsal yönetimin, iç denetim ve muhasebe bilgi sisteminin işleyişinin ve kalitesinin kontrol edilmesinde, bağımsız denetim bir ölçüm aracıdır.

KOBİ'ler dış çevrede yerli ve yabancı ortaklıklar yaparak, yeni kaynaklar bulmak adına halka açılarak ve kredi olanaklarını genişleterek büyüme adına mesafe almaya çalışırlar. Bu süreçlerde işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğu ve bağımsız bir birim tarafından onaylanması işletmenin güvenilirliğini artırarak büyümesine katkı sağlar. (Güngörmüş,2016)

Dönmez ve Ersoy'un (2006:85) yapmış olduğu araştırmada, işletmelerin bağımsız denetime önem vermemelerinin nedenleri ile ilgili soruya denetçilerin vermiş olduğu cevaplar aşağıdaki şekilde sıralamıştır:

- Bağımsız denetimin sadece yasal bir zorunluluk olarak görülmesi,
- Şirketlerin kurumsallaşamamış olması,
- Kayıt dışı ekonomi,
- Sermayedar profesyonel yönetici ayrımının olmaması,
- Sermaye piyasasının gelişmemiş olması,
- Zorunlu nedenler dışında işletmenin denetime bütçe ayırmaması,
- İşletme yönetiminin, denetimin faydaları konusunda yeterli bilince ulaşmamış olması,
- Bağımsız denetim alt yapısının ülkemizde tam olarak oturmamış olması.

2. Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerde Bağımsız Denetime Yaklaşımı Etkileyen Faktörler

KOBİ'lerin bağımsız denetime bakış açısını etkileyen faktörleri iki ana gruba ayırabiliriz:

Bağımsız denetimi etkileyen dış faktörler:

- İşletmelerin halka açılması
- Yurt içi ve yurt dışı ortaklık

- İşletme satın alma- satışa hazırlanma. Şirket birleşmeleri
- Uygun koşullarda kredi bulma.
- Kanuni düzenlemeler ve vergisel denetim
- Bağımsız denetim maliyeti
- İşletmenin piyasadaki rekabet üstünlüğü.

Bağımsız denetimi etkileyen iç faktörler:

- Kurumsal yönetim düzeyi
- İç denetimin etkinliği
- Muhasebe bilgi sisteminin etkinliği
- Yönetimin sahiplik yapısı
- Kayıt dışılık

2.1. Bağımsız Denetimi Etkileyen Dış Faktörler

2.1.1. İşletmelerin Halka Açılması

Ülkemizde KOBİ'ler, ihtiyaç duydukları finansmanı sağlamada kredi maliyetlerinin yüksekliği, bürokratik işlemler ve teminat zorunluluğu nedeniyle banka kredisi temininde güçlük çekmektedirler. KOBİ'ler ülke ekonomisine büyük bir dinamizm ve katkı sağlamalarına rağmen kredi hacminden aldıkları pay %5 dolayındadır. Bu nedenle, KOBİ'lerin finansman problemlerinin çözümüne yönelik, 'Para Piyasası' dışında en önemli finansman kaynağı halka açılmaları ve böylece Sermaye Piyasalarından faydalanmalarındır (Öndeş ve Çatal, 2007, s. 303).

Gelişen İşletmeler Piyasası (GİP), KOBİ'ler için özellikle yeni ve maliyetsiz fonlar bularak işletmenin büyümesine katkı sağlayacak bir gelişim alanıdır. İşletmeler GİP'te faaliyet göstermek ile hem finansman kaynaklarını genişletecekler hem de piyasada bilinirliklerini artırma imkânına kavuşmuş olacaktırlar (Güngörmüş,2014).

KOBİ'lerin halka açılma ile ilgili faydalarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

Kaynak ihtiyacının karşılanması: "KOBİ'ler şirketin hisselerinin bir kısmını halka arz ederek alternatif finansman tekniklerine göre düşük maliyetli ve önemli ölçüde bir kurumsal finansman kaynağına ulaşma imkânına sahip olurlar. Bu kaynak geçici değil, kalıcı niteliktedir. Halka açılan KOBİ, ilerleyen dönemlerde hisselerinin bir kısmını tekrar halka arz etmek veya tahvil ihraç etmek yolu ile sermaye piyasalarından yeniden kaynak temin etmek imkânına sahiptir" (<http://www.spk.gov.tr>, 2012).

Ortaklara likidite sağlama: KOBİ'ler halka açılarak borsada işlem görmeye başladıklarında ortakları ve yatırımcıları için aslında bir piyasa oluşturur. Böylece bu

piyasadaki yatırımcılar, şirket hisse senetlerini, alma ve satma imkânına kavuşmuş olurlar (Saraç ve Bozkurt, 2011, s, 95).

İtibar görme: “Halka açık şirketlerin istikrarlı ve güven verici bir görünüm arz etmesi sonucu söz konusu şirketler daha fazla itibar görürler. Bu durum, şirketin nitelikli işgücü çekebilmesine, ürettiği mal ve hizmetlerin minimum maliyetle pazarlanmasına yardımcı olur” (<http://www.spk.gov.tr>, 2012).

Yaygın tanıtım: “Halka açık anonim ortaklık olmanın beraberinde getirdiği kamuyu aydınlatma yükümlülükleri ile birlikte ortaklıklar daha şeffaf hale gelir. Bu durum yatırımcıların ortaklık hakkında daha fazla bilgi sahibi olmasına ve şirketin basında daha fazla yer almasına yol açar. Yatırımcılar ve müşteriler nezdinde halka açık şirketler, halka kapalı şirketlere göre daha yaygın olarak tanınırlar.” (<http://www.spk.gov.tr>, 2012).

Kurumsal yönetimin tesis edilmesi: “KOBİ'lerin neredeyse tamamına yakın bir kısmı aile şirketlerinden oluşmaktadır. Şirketin halka açık hale gelmesi, mülkiyet ve yönetimin ayrılmasına ve bu suretle şirketin profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesine neden olur. Sermaye Piyasası Kurulu, Temmuz 2003'te halka açık anonim ortaklıkların, kendisi ile ilişkili taraflarla (yönetim kurulu, pay sahipleri, çalışanlar ve diğer menfaat sahipleri) arasındaki ilişkileri düzenleyen ve en iyi uygulama kuralları olarak nitelendirilen Kurumsal Yönetim İlkelerini yayımlamış, söz konusu ilkeleri Ocak 2005'te revize etmiştir. Günümüzde halka açık anonim ortaklıklarca uygulanması ihtiyari ancak uygulanıp uygulanmadığının açıklanması zorunlu olan ilkelerin, ileride yaygınlaşması ile birlikte özellikle halka açık KOBİ'lerde kurumsal yönetimin tesis edilmesi mümkün hale gelecektir” (<http://www.spk.gov.tr>, 2012).

Saraç ve Bozkurt'un (2011, 95) yapmış olduğu çalışmada, KOBİ'lerin %70'inin halka açılma ile ilgili yeterli bir bilgiye sahip olmadığı ve %67'sinin halka açılma noktasındaki bilgi eksikliği nedeniyle halka açılma sürecini geçemediği tespit edilmiştir. Kurumsallaşma sürecindeki ve kayıt dışılıktan kurtulmak isteyen işletmelerin halka açılma noktasında daha istekli olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın devamında GİP sonrası halka açılma eğiliminde olan işletmelerin % 81'i, bağımsız denetim raporunun istenilme aralığının uzatılmasının halka açılma eğilimini artırdığı görüşüne katılmışlardır.

Gelişen işletmeler piyasasına girme hedefi olan işletme yöneticileri yatırımcıların firmasına güven duyması ve firmasının hisse senetlerini satın alması noktasında bağımsız denetimin raporlarına ihtiyaç duyacaktır.

2.1.2.Yurt İçi Ve Yurt Dışı Ortaklık

KOBİ'lerde yurt içi veya yurt dışı ortaklığa yönelten farklı nedenler söz konusudur. Bunlar (İren, 2004, s, 447):

- İşletmenin sermaye yetersizliğinin ortak firmalar ile aşılma istenmesi,
- Rakip işletmelere ortaklık yolu ile üstünlük sağlama,
- Doğal kaynakların temini noktasındaki zorlukların aşılmasında, dikey entegrasyona sahip güçlü ve küresel işletmelerden faydalanmak,
- Yabancı pazarlara açılma isteklerinin ortaklık yolu ile gerçekleştirmek istenmesi,
- Küresel veya ulusal düzeyde sektörel konsolidasyonun baskısı ve rekabet üstünlüğünü bertaraf etmek,
- Global pazarda satış-pazarlama know-how'ı edinmek için, daha kapsamlı düşünülürse, konuyu satış-pazarlama ile kısıtlama yerine global business know-how'ı kazanmak olarak sıralanabilir.

KOBİ'lerin rekabet üstünlüğü sağlama ve küresel bir ekonomide ayakta kalabilmesinin yollarından birisi de ortaklık kültürünün geliştirilmesidir. KOBİ'ler yurt içi veya yurt dışındaki bir işletme ile ortaklığa giderek sektördeki rekabet gücünü artırma imkânına sahip olacaklardır. Yabancı firmalar ortaklık noktasında ilk olarak firmanın finansal bilgilerinin doğruluğuna güvenmek isterler. Muhasebe bilgilerin güvenilirliğinin tespitinde işletmenin bağımsız denetimden geçmiş olması şarttır.

2.1.3. İşletme Satın Alma- Satışa Hazırlanma Ve Şirket Birleşmeleri

Türkiye'de, ekonomik gelişmeler ile birlikte firma satışları ve şirket birleşmeleri de buna paralel olarak artmıştır. Küresel ekonomide şirket birleşmeleri neredeyse kaçınılmaz bir olgudur. 2011 yılında Türkiye'de yabancı şirketlerin tamamını satın aldığı 35 adet işletmenin 28 tanesi KOBİ ölçekli firmalardır (Deloitte, 2011, s. 8).

Deloitte'nin Türkiye'nin 2012 yılında yayınladığı birleşmeler ve satın almalar raporuna göre gerçekleşen 259 işlemde 2011 yılına göre %87'lik artışla birlikte 28 milyar dolarlık işlem hacmi ortaya çıkmıştır. İşlem hacmi son krizin ardından dönemin en yüksek seviyesine ulaşmıştır. Büyüyen işlem hacmi üzerinde özelleştirmeler belirleyici etki oluşturmuştur. İşlem adetinin sürükleyici unsuru ise küçük ve orta ölçekli işletmeler olmuş ve Türkiye'de birleşme ve satın almalar tabana yayılmıştır. KOBİ pazarındaki hareketlilik satın olma ortamına yansiyarak işlemlerin büyük kısmı orta ölçekli işletme pazarında gerçekleşmiştir (<http://www.istekobi.com.tr>, 2013).

Şirket satışı veya şirket birleşmeleri, sürekli olarak yapılan bir faaliyet olmadığı için çok az yöneticinin bu tür bir tecrübesi vardır. Şirketi çok ucuza satma riskinin yanında, uzun süren görüşmeler sonucu oluşan belirsizlik sebebiyle işletmenin karşılaşılabileceği riskler de mevcuttur. Şirket satışında iki tarafın da mağdur olmaması için şirket finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi ve bu şekilde ilgili taraflara sunulması güven artırıcı bir unsurdur (Argüden, 2012).

2.1.4. İşletmelerin Uygun Koşullarda Kredi Bulma İsteği

KOBİ'lerin faaliyetlerini devam ettirmeleri noktasındaki finansman kaynaklarından birisi de banka kredileridir. Krediyeye erişim ve kredi koşulları bakımından Türkiye'deki KOBİ'ler, gelişmiş ve benzer gelir düzeyindeki ülkelerin birçoğuna kıyasla daha fazla sorun yaşamaktadır. Mikro işletmeler, yeni girişimciler, yenilikçi ve hızlı büyüme potansiyeli olan riskli işletmeler, yeterli teminatı olmayan işletmeler ile gelişmişlik seviyesi düşük bölgelerdeki işletmeler krediyeye erişim bakımından en fazla sorun yaşayan kesimlerdir (Yüksel, 2011, s. 2).

Day ve Taylor'un yapmış oldukları araştırmada, İngiltere'de KOBİ'lerin finansman bulma noktasındaki eksiklikleri ile muhasebe bilgi sistemlerindeki düzensizlik arasında doğrusal bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Kredi başvuruları olumsuz sonuçlanan KOBİ'lerde muhasebe sisteminin yetersiz ve eksik olduğu tespit edilmiştir (Day ve Taylor, 2002, çeviren, Köse, 2009, s, 116).

KOBİ'lerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olması şeffaflığı artıracığı için, firmanın daha kolay ve uygun şartlarda kredi bulmasını sağlayacaktır.

2.1.5. Kanuni Düzenlemeler Ve Vergisel Denetim

Türkiye'de, işletmelerin finansal açıdan denetimleri Maliye Bakanlığı tarafından yapılmaktadır. Maliye Bakanlığının temel amacı devletin vergisel gelirini artırma yönünde olmaktadır. Bu açıdan olaya bakıldığında KOBİ'lerde muhasebenin dış yapısını vergi mevzuatı ve buna bağlı olarak vergi cezaları belirlemektedir. Vergi cezalarının etkisi ile KOBİ'lerde muhasebe sistemi vergi usul kanununa uygun olarak yapılandırılmaktadır. Yönetimsel amaçlı muhasebe sistemi ikincil öncelik olarak dikkate alınmaktadır.

Köse'nin 2009 yılında KOBİ'ler üzerine yapmış olduğu çalışmada, finansal tabloların hazırlanma amaçları ile ilgili soruya, işletmelerin %95'inin kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mali tablolarının düzenlendiği, %94'ünün kredi veren kurumlar tarafından istenildiği için yapıldığını söylemişlerdir.

2.1.6. Bağımsız Denetim Maliyeti

Bağımsız denetimin maliyet unsurları şu şekilde sıralanabilir:

- Bağımsız denetim ücreti,
- Toplam bağımsız denetim ücreti ile ilgili KDV,
- Bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsız denetçinin önemli gördüğü kanıtların

toplanması için yapılan harcamalar (Sağlar ve Tuan, 2009, s.356).

Özellikle belirli bir sermayenin altında ve büyüme süreci içinde yer almayan KOBİ'ler için bağımsız denetim maliyetleri katlanılabilir bir maliyet olmaktan çıkmaktadır. Bu işletmeler bağımsız denetimden elde edilecek faydanın maliyetini karşılamayacağını düşünmektedirler.

2.1.7. İşletmenin Piyasadaki Rekabet Üstünlüğü

KOBİ'lerin faaliyet gösterdikleri ulusal veya uluslararası piyasalarda rekabet edebilme kabiliyeti denetime bakış açılarını etkiler. Rekabet üstünlüğü olmayan KOBİ'ler, finansal bilgilerinin bağımsız da olsa dışarıdan birileri tarafından görülmesini, kontrol edilmesini ve bu bilgilerin yayınlanmasına sıcak bakmayacaklardır. Bu bilgileri elde eden ve rekabet üstünlüğü olan işletmeler fiyat değişiklikleri ile rekabet üstünlüğü olmayan işletmeleri elimine edebilirler.

2.2. Bağımsız Denetimi Etkileyen İç Faktörler

2.2.1. Kurumsal Yönetim Yapısına Bağlı Faktörler

Küreselleşme süreci ile birlikte KOBİ'lerin ulusal ekonomideki faaliyetleri uluslararası boyut kazanmış ve bununla birlikte sermayede uluslararası hale gelmiştir. Bu dönüşüm ile birlikte KOBİ'lerde hissedarlardan –ortaklardan çok işletme yönetiminin etkinliğinin oluşması kurumsal yönetim kavramının doğmasına neden olmuştur. (Usul ve diğerleri, 2011, s. 49).

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde, kurumsal yönetim hedefleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (SPK, 2005, s. 2-59):

- Pay sahiplerinin haklarının güçlendirilmesi,
- Şeffaflığın artırılması,
- Muhasebe eksikliklerinin giderilmesi,
- Yaptırımların ve bunların icrasının geliştirilmesi,
- Yönetim kurulunun bağımsızlığı ve sorumluluğu,
- Rekabetin teşvik edilmesi,
- Haksız kazancın önüne geçilmesi.

KOBİ'ler ekonomik ve sosyal şartlara uyum sağlamak için sürekli bir değişim içinde olmak zorundadırlar. Bu değişim kurumsallaşma sürecini de birlikte getirmektedir. Bu değişim ve dönüşüm içsel ve çevresel faktörlerden kaynaklanmaktadır (Tutar, 2009, s.43).

Kurumsal yönetim ilkeleri ilk olarak halka açık firmalar için düzenlenip uygulanmasına rağmen ilerleyen dönemlerde firmaların faaliyetlerinin sürekliliği için hisseleri borsada işlem görmeyen firmalar için de uygulanmaya başlanmıştır. Ülkelerin ekonomik kalkınmasında önemli rol oynayan KOBİ'ler için de kurumsal yönetim bu bağlamda önemlidir (Deloit ve TKYD, 2006, s. 7).

KOBİ'lerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olması şeffaflığı arttıracak, muhasebe eksikliklerinin tespit edilip ortan kaldırılmasını sağlayarak kurumsal yönetimin oluşturulmasında firmaya katkı sağlayacaktır.

2.2.2. İç Denetim Sistemine Bağlı Faktörler

İç denetimin ana konusu, firmada iç kontrolün verimlilik ve etkinliğinin tespit edilerek gerekli kararların alınmasına yardımcı olmaktır. İç denetim coğrafik sınırlamalara veya bir bölümüne değil firmanın tümünü kapsayacak şekilde uygulanmalıdır (Bilge ve Kiracı, 2010, s. 11).

İşletmelerin kendi içinde kurmuş olduğu denetim faaliyetlerin sonucunda elde edilen bilgilerin güvenilirliğini kontrol etmesine rağmen, iç denetim departmanında çalışan denetçinin şirkete bağlı ücretli bir çalışan olması bu bilgilerin güvenilirliği noktasında bazı soru işaretlerine neden olmaktadır. Bilgi ve belgelerin güvenilir ve doğruluk testinin şirket dışından bağımsız bir kurum veya şahıs tarafından yapılması bu soru işaretlerini ortadan kaldıracaktır (Özyürek, 2012, s. 96).

Bağımsız denetimin, işletmenin iç kontrol ve denetim sistemi ile ilgilenmesinin sebebi zaman ve maliyet olarak süreci daha uygulanabilir hale getirmektir. İç kontrol ve bağımsız denetim finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması ve bu güven ve doğruluğun teyit edilmesi noktasında ortak bir alana sahiptir. Bu nedenle bağımsız denetim eğer işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilir olduğunu tespit ederse, çalışmalarını daha kısa bir sürede ve daha az maliyet ile gerçekleştirebilir (Çömlekçi ve diğerleri, 2004, s. 59).

KOBİ'lerde iç denetim ve bağımsız denetimin eş zamanlı olarak uygulanması denetimin kalitesini arttıracaktır. Kalite artışı ile birlikte bağımsız denetim maliyetlerinin düşürülmesi de mümkün olacaktır. İç denetim fonksiyonu henüz olmayan işletmeler de

bağımsız denetime geçilmeden önce iç denetim sistemin kurulması ve işletilmesi uygun olur (Hikmet, 2011, s. 392).

Bağımsız denetim faaliyeti ile iç denetim faaliyetinin temelinde koordinasyon ve işbirliği vardır. Bağımsız denetim açısından bu işbirliğinin yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Uzay, 1999, s. 68):

- İç denetim tarafından düzenlenen yönetsel raporlar bir kanıt kaynağıdır,
- Yapılan çalışmalar iç kontrol sistemi için bir kılavuz niteliğindedir,
- Bağımsız denetim için kabul edilebilir denetim yordamlarının belirlenmesini sağlar,
- İç kontrol sisteminin işleyişini tanımaya yönelik belgelerin hazırlanmasında önemli bir kaynaktır,
- Yapılan denetim çalışmalarında karşılaşılan problemlerin çözümünde işe yarar,
- İşletmeyi tanıma noktasında genel bir bilgi kaynağıdır,
- İç denetim faaliyetlerinden elde edilen bilgiler ile finansal olmayan faaliyetlerin finansal tabloları nasıl etkilediği tespit edilebilir.

Bağımsız denetim ücretin belirlenmesinde işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği işletme için çok önemli bir pazarlık unsurudur. İç kontrol sistemi ne kadar kuvvetli ve sağlıklı işliyorsa bu bağımsız denetim maliyetini asgari denetim ücretine yaklaştırma yönünde etkili olacaktır. Bu indirim aynı zamanda Katma Değer Vergisi'nde de bir indirim neden olur. İç kontrol ve denetim sisteminin etkin bir şekilde çalışması bağımsız denetçinin gereksinin duyduğu kanıt ve belgelerin daha kısa sürede ve kolay bir şekilde ulaşmasını sağlayarak yapılacak giderleri de asgari seviyeye indirecektir (Sağlar ve Tuan, 2009, ss. 356-357).

Ward (1979), yapmış olduğu araştırmada, bağımsız denetim açısından iç denetimin önemini "Dış denetçiler iç denetim fonksiyonunu, sistem üzerindeki bir kontrolden çok, iç kontrol sisteminin tamamlayıcı bir kısmı olduğunu düşünmelidirler". İç denetçilere güven duyulduğunda bağımsız denetim maliyetinde azalma söz konusu olmaktadır. Wallace (1984) çalışmasında, yönetim tarafından iç denetime yapılan her 100\$ lık yatırımın, bağımsız denetim maliyetlerini 5\$ düşürdüğü tespit edilmiştir (çeviren Uzay, 1999, s. 60).

Tuncay'ın (2011, s. 146) yılında yapmış olduğu çalışmada, bağımsız denetim firmalarının %94,74'ü iç denetim çalışmalarından yararlanmanın, bağımsız denetimde zaman ve maliyet tasarrufu sağladığını belirtmiştir.

Kurnaz'ın (2007, s. 184) yılında, Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşunda kurumsal yönetim endeksinde risk odaklı iç denetim konulu çalışmasında, şirketin iç denetim birimi çalışmalarının, bağımsız denetime etkisine yönelik soruya katılımcıların % 23'ü iç denetim biriminin çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarının maliyetini azaltıp, süresini kısalttığı, %19,9'u bağımsız denetçilerin iç denetim çalışmalarına ve sonuçlarına yeterli ilgiyi göstermemeleri nedeniyle somut bir etkisi bulunmadığı, %11,8'i ise iç denetim çalışmalarının daha çok şirketin üretim, pazarlama vb. faaliyetlerine ilişkin olarak belirlenen süreçlere yönelik olduğundan mali tabloların denetlenmesi aşamasında herhangi bir işlevinin bulunmadığı belirtilmiştir.

Özer'in, (2008, s. 96) yılında risk odaklı iç denetim ile ilgili yapmış olduğu çalışmada, bağımsız denetime tabi olan 35 işletmenin denetçilerine, işletmede bağımsız denetçilerle iç denetçilerin işbirliği içerisinde çalışmalarının sağlanıp sağlanmadığı sorulmuş, denetçiler cevap olarak işletmenin %88,6'sında bağımsız denetçi ile iç denetçi işbirliğinin sağlandığını belirtmişlerdir.

2.2.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliğine Bağlı Faktörler

Muhasebe bilgi sisteminin kalitesini etkileyen beşeri faktörler arasında çalışan personel sayısı, eğitim seviyeleri, iş tecrübeleri olarak sıralanabilir. Üst yönetimin bakışı, şirket ortaklarının tutumu, şirketin halka açık olup olmaması yönetsel açıdan muhasebe bilgi sisteminin kalitesini etkiler. Devletin kontrol mekanizmasının sürekliliği ve kontrol gücü ile kredi veren kurumların kredi verirken aradıkları kriterlerde muhasebe bilgi sistemini etkileyen dışsal faktörlerdir. Organizasyonel faktörler olan örgüt kültürü, denetim, kontrol çalışmaları, eğitim çalışmaları, performans, ödül ve ceza sisteminin tutarlılığı ve işleyişi de muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini artıran faktörler içinde yer alır (Özer ve Uyar, 2010, s. 311).

Muhasebe bilgi sisteminin kaliteli bilgi üretmesinde temel unsur muhasebe belge ve kayıt düzeninin sağlıklı olarak çalıştırılması ve sistemin düzenli kontrol edilmesi ile mümkün olur. Muhasebe bilgi sisteminin kalitesi muhasebe ile ilgili tüm çıktıları etkileyecektir. Muhasebe çıktılarına dayanarak alınan kararların doğruluğu da muhasebe belge ve kayıt düzeninin kalitesine bağlıdır.

Finansal tablolar, işletme için karar mekanizmasında yer alan tüm grupların en temel bilgi kaynağıdır. Şirket ortak ve sahipleri, yöneticiler, çalışanlar, yatırımcılar, kredi verenler, devlet vb. kişi ve kurumlar firmanın faaliyetleri ve bu faaliyetlerinin sonucundan etkilenmektedirler. Bu noktada finansal tabloların kalitesi verilen kararın doğru veya

yanlışığına sebep olan en önemli etken olarak karşımıza çıkmaktadır (Özer ve Uyar, 2010, ss. 312-313).

İşletmenin önceki dönemlere ait verilerinin analiz edilmesi ve yorumlanması gerçekçi finansal kararların alınması ve planlama fonksiyonunun gereği gibi yerine getirilmesi için şarttır. Bu analizlerin doğruluğu ise ancak bağımsız denetim ile söz konusu olabilir (Akgüç, 1994, ss. 8-9).

KOBİ'lerde finansal tabloların yetkinliğinin temelinde muhasebe bilgi sisteminden elde edilen verilerin doğru, güvenilir olması yatmaktadır. Finansal tablolardaki yanlışlıkların sebebi yapılan hatalar veya hileden kaynaklanır. Hata ve hileyi birbirinden ayıran unsur finansal tablolarda yapılan yanlışların kasıtlı olup olmamasıdır. Bu noktada bağımsız denetim:

- Finansal tablolardaki hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek,
- Değerlendirilmiş hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
- Denetim sırasında belirlenen hile veya hile şüphesine karşı uygun işleri yapmaktır (<http://www.kgk.gov.tr>, s. 7).

Muhasebe denetimi, muhasebe bilgi sisteminin çıktıları olan finansal raporların işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarının ne ölçüde doğru olarak yansıttığının denetçiler tarafından tespit edilmesi esasına dayanır. Muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal raporların denetimi bilgi üretme sürecini farklı bir gözle incelemek ve finansal raporlarda açıklanan bilgilerin doğruluğu hakkında bir yargıya varmaktır (Karakaya, 1994, s. 115).

KOBİ'lerin kurumsallaşma süreçlerinde yaşadıkları sorunlar muhasebe denetimi alanına da yansımaktadır. Çalışma ortamının resmi ve yazılı kurallara bağlanamaması, işlerin profesyonellik ile değil güvene dayalı bir şekilde götürülmeye çalışılması işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde denetlenmesine engel teşkil eder. İşletmede oluşan denetim boşluğu önemli zararlara yol açabilir. Etkin bir denetim sisteminin oluşturulması ve uluslararası denetim standartları ile bu sistemin desteklenmesi gereklidir (Güner, 2006, s. 422).

Muhasebe sisteminin çıktıları olan finansal tablolar bağımsız denetimin ana konusunu oluşturmaktadır. Bu açıdan bağımsız denetim ile muhasebe bilgi sistemi arasında çok

etkin bir ilişki söz konusudur. Muhasebe bilgi sisteminin kalitesi bağımsız denetiminde kalitesini etkilemektedir.

2.2.4. Yönetimin Sahiplik Yapısı

KOBİ'lerin sahipleri yönetimde bizzat kendileri yer alabileceği gibi firmanın yönetimi profesyonel yöneticilere de bırakılabilir. İşletme sahipleri, profesyonel yöneticilerin yapmış olduğu faaliyetler ve bu faaliyetlerin sonucunda ortaya çıkan ve kendilerine sunulan finansal bilgilerin doğruluğu konusunda endişeleri olabilir. Özellikle yönetimin tamamen profesyonel yöneticilere bırakıldığı KOBİ'lerde işletme dışından bağımsız denetimin süzgecinden geçerek teyit edilmiş finansal bilgiler işletme sahip ve ortakları için önemlidir.

İşletme sahibinin bizzat yönetimin başında olduğu KOBİ'lerde de finansal bilgilerin düzenlenmesi ve finansal raporlar şeklinde sunulması ilgili birimler tarafından yapılmaktadır. KOBİ sahibi şirketin başında da olsa bu hazırlanan bilgilerin doğruluğunu kontrol etme bilgi ve deneyimine sahip olmayacaktır.

Finansal tabloları hazırlayanlar bilerek ve isteyerek hileli raporlar düzenleyebilirler. Bunun dışında bilgi yetersizliği nedeniyle kasıt olmaksızın hatalarda söz konusu olabilir. KOBİ sahip ve ortakları finansal raporları bağımsız denetimden geçirerek hata ve hilelerin önüne geçebilirler.

2.2.5. Kayıt Dışılık

Kayıt dışılık, ülkenin ekonomik hayatını düzenleyen yasalara ve yönetmeliklere aykırı olarak gerçekleştirilen, belgeye bağlanmamış, kanuni defterlere işlenmemiş parasal işlemlerdir. Küreselleşen ve değişen ekonomik yapı içerisinde; kayıt dışı işlemleri olan, dünyadaki sermaye hareketlerindeki değişime ayak uyduramayan, finansal yapısını güçlendiremeyen, kurumsal yönetim süreçlerini tamamlayamayan, iç kontrol sistemi olmayan ya da zayıf olan, uluslararası finansal raporlama standartlarına göre bilgi üretemeyen KOBİ'ler faaliyetlerini devam ettirememesi riski ile karşı karşıya kalacaktır (Mısırlıoğlu, 2006, s. 31).

KOBİ'lerde muhasebe sisteminin kurulması ve işletilmesinde kayıt dışı işlemler söz konusu ise bu noktada işletmenin performansını gösteren finansal tablolarda gerçeği yansıtmayacaktır. Bu yönetim anlayışındaki işletmeler, yasal olmayan bu işlemlerin bir başkası tarafından bilinmesinin ve bu bilgilerin duyurulmasını istemeyeceklerdir. Bu durumdaki işletme yönetici ve sahiplerinin bağımsız denetime bakışı olumlu olmayacaktır.

Uluslararası alanda faaliyet göstermek isteyen, faaliyetlerini iç pazarların yanı sıra dış pazarlara taşımak isteyen işletmeler kayıt dışı faaliyetlerini sona erdirmek, finansal yapılarını şeffaf ve kontrol edilebilir hale getirmek zorundadırlar.

3. Sonuç

Yeni TTK' da bağımsız denetim ilk aşamada tüm sermaye şirketleri için bir zorunluluk olarak getirilmesine rağmen daha sonra yapılan bir değişiklik ile KOBİ'lerin büyük bir kısmı dışarıda bırakılmıştır. Bunun iki temel sebebi vardır. Birincisi bağımsız denetimi yapabilecek yeter sayıda denetim firmasının ve denetçinin henüz olmaması, ikincisi Türkiye'deki KOBİ'lerin bağımsız denetim konusunda yeterli bilgi ve birikime sahip olmamalarıdır. Ekonomik değişimin bir sonucu olarak bağımsız denetim ister istemez belirli ölçeğin üzerinde olan KOBİ'ler için zorunluluk hale gelecektir, bunun da ötesinde KOBİ'ler ilerleyen dönemlerde bağımsız denetimi çıkarları doğrultusunda gönüllü olarak yapacaklardır.

KOBİ'lerde bağımsız denetime bakışı etkileyen faktörler dikkate alındığında şu sonuçları çıkarmamız mümkün olacaktır:

- İşletmelerin objektiflik ve şeffaflık düzeylerinin yükselmesi, yönetim düzeyinde bağımsız denetimin kabul görmesini ve uygulanmasını kolaylaştıracaktır.
- İşletmelerde iç denetim sisteminin kurulması ve etkin olarak çalıştırılması ile işletmeler, iç denetimin bir devamı olarak görecekları bağımsız denetime olumlu yaklaşacaklardır.
- Muhasebe bilgi sisteminin kalitesinin artması ve yönetsel amaçlı olarak kullanılması ile bu bilgilerin doğruluğunu kontrol eden bağımsız denetim bir güven unsuru haline gelecektir.
- Büyüme hedefleri olan işletmelerin yöneticileri alacakları ortaklık ve satın alma kararlarında yol gösterici olan bağımsız denetimin raporlarına çok daha sıcak bakacaklardır.
- Gelişen işletmeler piyasasına girme hedefi olan işletme yöneticileri, yatırımcıların firmasına güven duyması ve firmasının hisse senetlerini satın alması noktasında bağımsız denetimin raporlarına ihtiyaç duyacaktır.
- Türkiye'de işletmeler vergi denetimine tabi tutulmakta ve bu nedenle tüm sistemlerini bu denetime göre kurmaktadır. Eğer bağımsız denetim yaptıran firmalar Maliye Bakanlığının yapmış olduğu yasal denetimlerden muaf tutulursa işletmelerin bağımsız denetime yönlendirilmesi sağlanabilir.

- Kamu Gözetim Kurumu'nun KOBİ'lerde bağımsız denetimin uygulanmasında sadece yıllık ciroları dikkate alması çok gerçekçi olmayacaktır. Bağımsız denetim yasal olarak zorunlu hale getirilse bile uygulama kâğıt üzerinde kalmaktan ileriye gitmeyecektir. İşletmeler bağımsız denetimi devletin bir zorunluluğu ve angaryası olarak görecektir ve gerekli hassasiyeti gösterme noktasında isteksiz davranacaklardır.
- Bağımsız denetimim işletmelerin bir ihtiyacı ve firmayı daha ileri götürme noktasında yönetime yardımcı ve yol gösterici bir unsur olduğunu kavramaları gereklidir. Kamu Gözetim Kurumunun bağımsız denetimin tabana yayılmasında atacağı adımlarda ilgili kurum ve kuruluşların fikrini alması ve yol haritasını bu şekilde belirlemesi faydalı olacaktır.
- Bağımsız denetimin maliyeti özellikle belli ölçeğin altındaki ve bağımsız denetimi tam kavrayamamış işletmeler için caydırıcı bir unsurdur. Bu konuda ilk yıllarda bağımsız denetimin maliyetini azaltıcı, süre ve ücretle ilgili teşvik ve uygulamalar getirilerek işletmelerin bağımsız denetime karşı ilgi duymaları sağlanabilir.

Kaynakça

- Akgüç, Ö., (1994), Finansal Yönetim, Muhasebe Enstitüsü Yayını, Avcıol Matbaası, İstanbul.
- Argüden, Y., (2012), "Şirket Alımında Başarı" <http://www.arge.com/SirketAlimindaBasari.aspx>
- Bilge, S., Kiracı M., (2010), Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çömlekçi, F. ve Diğerleri,(2004), Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, AÖF Yayınları No:839, Eskişehir.
- Day, J. and Taylor, P., (2002), 'Accounting:SMEs-The Accounting Deficit', Accountancy, Vol 129, Issue 1301, p.1
- Deloitte, (2011), Annual Turkis M&A Review.
- Deloitte, TKYD, (2006), "Nedir Bu Kurumsal Yönetim" http://www.tkyd.org/files/downloads/bilgi_merkezi/tkyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf, (20.10.2013).
- Dönmez, A., Ersoy A., (2006), "Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi", Ahmet Yesevi Üniversitesi Biliş Dergisi, Sayı,36, ss:69-91.

- Güner, F., (2006), "Aile İşletmelerinde İç Denetim, İç Denetimin Faydaları ve Etkin Bir İç Denetim Sistemi Oluşturmanın Yolları", 2. Aile İşletmeleri Kongresi, Kültür Üniversitesi, ss:420-427.
- Güngörmüş, A.H., (2014), "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma" Basılmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Güngörmüş, A.H., (2016), Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerde Kurumsal Yönetim Düzeyinin Bağımsız Denetime Etkisi, Journal Of Qafqaz University- Economics And Administration, Cilt:4, Sayı:1, 47-56.
- Hikmet, N., (2011), Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması, III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ss.383-398.
<http://www.istekobi.com.tr/kobi-bilgi-merkezi/haberler/kobi-ler-birlesmelerin-surukleyicisi-oldu-h18193.aspx>,
http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-544-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html .
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>
- İren, F., (2004), "Aile İşletmelerinde Yabancı Ortaklık", 1.Aile İşletmeleri Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi Aile İşletmeleri Girişimcilik Uygulama ve Araştırma Merkezi, Yayın No:40, İstanbul, 17-18 Nisan, ss:441-452.
- Karakaya, M., (1994), Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojileri, Ankara.
- Köse, Y., (2009), "KOBİ'lerde Finansal Raporlamanın Amaçları ve Muhasebe Bilgilerinin Kullanım Düzeyine İlişkin Batı Karadeniz Araştırması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı,41, ss:114-121.
- Kurnaz, N., (2007), "Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi", Basılmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Mısırlıoğlu, İ.U., (2006), "UFRS ve BASELII'nin İşletme Faaliyetleri Üzerine Etkisi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı76, ss:21-32.
- Öndeş, T., Çatal, M.F.,(2007) "Doğu Anadolu Bölgesinde Kobi'lerin Halka Açılmama Nedenleri Üzerine Amprik Bir Araştırma", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı,10(2) Ss:302-318.
- Özer, A., (2008), "Risk Odaklı İç Denetim ve Bir Uygulama", Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Özer, G., Uyar M., (2010), Muhasebe Bilgi Siteminde Veri Kalitesi ve Finansal Raporlara Yansımaları, 9. Ulusal İşletmecilik Kongresi, 6-8 Mayıs 2010, Zonguldak, ss:310-317.
- Özyürek, H., (2012), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi", Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi, C:4, Sayı2, ss:95-105.
- Sağlar, J., Tuan K., (2009), "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri" Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, ss:343-358.
- Saraç, M., Bozkurt İ., (2011) "KOBİ'lerin Halka Açılma Eğilimleri ve Gelişen İşletmeler Piyasası'nın KOBİ'lerin Halka Açılma İstekleri Üzerine Etkisi: Çankırı-Kastamonu-Sinop Bölgesi Örneği", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı,49, ss:89-98
- SPK ,(2005), Sermaye Piyasası Kurumu Kurumsal Yönetim İlkeleri Kitabı.
- Sermaye Piyasası Kurumu, "KOBİ'lerin Halka Açılmalarının Faydaları", <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=12&pid=2&subid=1> (17.12.2012).
- Tuncay, D., (2011), "İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması", Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tutar, N.,(2009), "Kurumsallaşmanın Önemi ve Şanlıurfa'da Faaliyet Gösteren KOBİ Düzeyindeki İşletmelerde Kurumsallaşma Problemlerinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma", Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlı Urfa.
- Usul, H., TİTİZ İ., Ates, B.A., (2011), "İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 49, ss:48-54.
- Uzay, Ş., (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları yayın No:132 Ankara.
- Yüksel, A., (2011), "Türkiye'de KOBİ'lerin Banka Kredilerine Erişimi", Uzmanlık tezi, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Sosyal sektörler ve Koordinasyon Müdürlüğü, Ankara.