

T.C.  
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ



# **KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DENETİM**


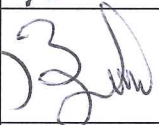
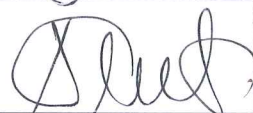
PINAR YANDAL

TEZ DANIŞMANI  
DOÇ. DR. KIYMET TUNCA ÇALİYURT

EDİRNE 2011

T.C.  
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

PINAR YANDAL tarafından hazırlanan KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DENETİM Konulu YÜKSEK LİSANS Tezinin Sınavı, Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 12. maddesi uyarınca 13.01.2011 Perşembe günü saat 14.00'da yapılmış olup, tezin \* ....~~KABUL...EDİLMESİNE~~..... OYBİRLİĞİ/~~OYÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA
Doç. Dr. Kıymet ÇALİYURT (Danışman)	Kabul edilmesine	
Yrd. Doç. Dr. Batuhan GÜVEMLİ	Kabul edilmesine	
Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI	Kabul Edilmesine	

\* Jüri üyelerinin, tezle ilgili kanaat açıklaması kısmında "Kabul Edilmesine/Reddine" seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir.

T.C.  
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	395141
Yazar Adı / Soyadı	PINAR YANDAL
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 31004335638
Telefon / Cep Telefonu	05418101985
e-Posta	pinaryandal@gmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bağımsız Denetim
Tezin Tercümesi	Independent Auditing in Small and Medium Sized Enterprises
Konu Başlıkları	İşletme
Üniversite	Trakya Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	İşletme Bölümü
Anabilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	İşletme Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2011
Sayfa	154
Tez Danışmanları	Doç. Dr. KIYMET TUNCA ÇALIYURT
Dizin Terimleri	
Önerilen Dizin Terimleri	Bağımsız Denetim=Independent Auditing Yeni Türk Ticaret Kanunu=New Turkish Commercial Code muhasabe=accounting
Yayımlama İzni	<input type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Ertelemesini istiyorum [3 Yıl]

**b.** Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının **28.02.2014** tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtım ve yayımı için, tezime ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.  
NOT: (Erteleme süresi formun inzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

01.03.2011

İmza:.....

Yazdır

**Tezin Adı:** Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bağımsız Denetim

**Hazırlayan:** Pınar YANDAL

## ÖZET

Son yıllarda küreselleşmenin etkisi ve denetim eksikliğinin yadsınamayacak düzeyde olması sebebiyle dünyada ve Türkiye’ de yaşanan yolsuzluk ve finansal skandallar bağımsız denetim uygulamalarının daha fazla önem kazanmasına sebep olmuştur. Bu sebeplerden dolayı dünyada ve ülkemizde bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemelerde gerekli değişikliklerin yapılması gündeme gelmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’ nun, Küçük ve Orta Boy İşletmeler (KOBİ) için bağımsız denetim ve uluslararası finansal raporlama standartlarını zorunlu kılması Türk ticaret hayatı için devrim niteliğindedir.

Bu çalışmada; öncelikle KOBİ’ lerde bağımsız denetimin önemi üzerinde durulmuştur. Daha sonraki bölümlerde ise yeni TTK ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (UMF)’ nun çıkarmış olduğu KOBİ’ lerde Bağımsız Denetim Rehberi, bağımsız denetim ve uluslararası muhasebe standartları açısından değerlendirilmiştir. İlave olarak Edirne Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ESMMMO)’na kayıtlı il merkezinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (SMMM) “Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bağımsız Denetim” konulu anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışmasının amacı; yeni TTK ve KOBİ’ lerde Bağımsız Denetim ile ilgili meslek mensuplarının görüşlerini almaktır.

Tez çalışması, 14 Ocak 2011’de yasalaşan yeni TTK ve KOBİ’ lerde bağımsız denetimin önemi ve gerekliliğinin yanı sıra yaşanacak sorunlar ve çözüm önerilerinin yer aldığı sonuç kısmı ile sonlandırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe

**Thesis Name:** Independent Auditing in Small and Medium Sized Enterprises

**Prepared by:** Pınar YANDAL

## **ABSTRACT**

By reason of globalization effect and lack of auditing are at undeniable level in recent years; corruption and financial scandals in the world and Turkey caused independent auditing applications become more important. Therefore; necessary changes in independent auditing and related legal arrangements in the world and our country came up. New Turkish Commercial Code necessitates independent auditing and international financial reporting standards for small and medium sized enterprises (SMEs); this is a revolutionary development in the Turkish business life.

In this study, it has been primarily emphasized on the importance of independent auditing in SMEs. In the next parts; Independent Auditing Guide in SMEs which was issued by the new Turkish Commercial Code and International Federation of Accountants (IFAC) has been evaluated in terms of independent auditing and international accounting standards. In addition to that; a questionnaire with the subject of “Independent Auditing in Small and Medium Enterprises” was implemented on certified public accountants who are enrolled in Chamber of Edirne Certified Public Accountants in provincial center. Purpose of the questionnaire is to take advices of related individuals to independent auditing in the new Turkish Commercial Code and SMEs.

Thesis study has been ended by the final chapter which involves the new Turkish Commercial Code which has become law in 14 January 2011, future problems and solution offers besides importance and necessity of independent auditing in SMEs.

**Keywords:** Independent Auditing, New Turkish Commercial Code, accounting

## ÖNSÖZ

Akademik eğitimim boyunca tez konumun seçiminden tamamlanmasına kadar benden desteğini esirgemeyen tez danışmanım ve değerli hocam Sayın Doç. Dr. Kıymet ÇALİYURT' a gösterdiği emek ve sabırdan dolayı çok teşekkür ederim.

Hayatım boyunca her zaman her konuda en büyük destekçim olan ve sevgilerini esirgemeyen, varlıklarından güç aldığım canım aileme sonsuz teşekkür ederim.

Ve son olarak; çalışmam süresince desteklerini, yardımlarını esirgemeyen iş arkadaşlarıma ve tüm dostlarıma çok teşekkür ederim.

Bu tez Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri (TÜBAP-05) tarafından desteklenmiştir.

Edirne, 2011

Pınar YANDAL

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR .....	xii
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

1.1. Bağımsız Denetime Genel Bakış.....	4
1.1.1. Bağımsız Denetim Tanımı ve Amacı.....	6
1.1.2. Bağımsız Denetimin Türkiye ve Dünyadaki Gelişimi.....	9
1.2. Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bağımsız Denetim Gerekliği.....	13
1.2.1. Kurumsal Yönetim Açısından.....	13
1.2.2. Hesapverebilirlik Açısından.....	19
1.3. Küçük ve Orta Boy İşletmeler ve Denetim.....	22
1.3.1. Türkiye’de Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Denetimi.....	23
1.3.2. Avrupa Birliği’nde Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Denetimi.....	27

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU

2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Denetimi ile İlgili Çalışmaları.....	32
2.1.1. Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Kılavuz Çalışması.....	37
2.1.1.1. Açıklanan Uluslararası Denetim Standartlarının Yapısı.....	37
2.1.1.1.1. Uluslararası Denetim Standartları ve Çapraz Referanslar.....	38
2.1.1.1.2. Denetim Süreci.....	38
2.1.1.2. Ana Kavramlar.....	40
2.1.1.2.1. Risk Temelli Denetime Genel Bakış.....	40
2.1.1.2.2. Etik, Uluslararası Denetim Standartları ve Kalite Kontrol.....	44
2.1.1.2.3. İç Kontrol – Amaç ve Bileşenler.....	46
2.1.1.2.4. Finansal Tablo İddiaları.....	48
2.1.1.2.5. Önemlilik ve Denetim Riski.....	49
2.1.1.2.6. Risk Değerleme Prosedürleri.....	50
2.1.1.2.7. Tanımlanan Riskin Yanıtlanması.....	52
2.1.1.2.8. İleri Denetim Prosedürleri.....	52
2.1.1.2.9. Muhasebe Tahminleri.....	53
2.1.1.2.10. İlişkili Taraflar.....	54
2.1.1.2.11. Bilanço Sonrası Olaylar.....	54
2.1.1.2.12. Firma Sürekliliği.....	57
2.1.1.2.13. Denetimin Dosyalanması.....	57
2.1.1.2.14. Finansal Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma.....	58
2.2. Yeni Türk Ticaret Kanununun Küçük ve Orta Boy İşletmeler ile İlgili Düzenlemeleri.....	61



2.2.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Küçük ve Orta Boy İşletmelerle İlgili Olarak Yeralan Önemli Maddeler.....	62
2.2.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Olabilecekler ve Özellikleri.....	67

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE MUHASEBE DÜZENİ

3.1. Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Kullanılan Finansal Tablolar.....	72
3.1.1. Finansal Durum Tablosu .....	73
3.1.2. Gelir Tablosu.....	77
3.1.3. Özkaynak Değişim Tablosu, Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu...80	
3.1.4. Nakit Akış Tablosu.....	82
3.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Mali Tabloları.....	84
3.2.1. Gelir Tablosu İlkeleri.....	85
3.2.2. Bilanço İlkeleri.....	87
3.2.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler.....	87
3.2.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler.....	87
3.2.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler.....	88
3.3. Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Muhasebe Standartları.....	88
3.3.1. Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Finansal Raporlama Standardında Bölümler ve Kapsama Alınan Uluslararası Denetim Standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....	92
3.3.2. Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Standart Kapsamına Alınmayan Uluslararası Denetim Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....	98

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE**  
**BAĞIMSIZ DENETİM KONULU ANKET ÇALIŞMASI**

4.1. Araştırmanın Amacı.....	99
4.2. Araştırmanın Modeli.....	99
4.3. Evren ve Örneklem.....	99
4.4. Verilerin Toplanması.....	100
4.5. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması.....	100
4.6. Bulgular ve Yorum.....	100
<b>SONUÇ.....</b>	<b>117</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>122</b>
<b>EK- 1 KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE</b>	
<b>BAĞIMSIZ DENETİM KONULU ANKET .....</b>	<b>135</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> 4.Direktif Sonucu “Küçük” ve “Orta” Ölçekli İşletmelerin Tanımı.....	4
<b>Tablo 2:</b> AB’de KOBİ’ lerin Tabii Oldukları Muhasebe Düzenlemeleri.....	28
<b>Tablo 3:</b> AB’de Finansal Raporlamada KOBİ’lere Sağlanan Kolaylıklar.....	29
<b>Tablo 4:</b> Uluslararası Denetim Standartlarının Genel Yapısı.....	37
<b>Tablo 5:</b> Denetim Riski Unsurları.....	41
<b>Tablo 6:</b> Risk Temelli Denetim Aşamaları.....	44
<b>Tablo 7:</b> Bir Muhasebe Firmasında Kalite Kontrol Sistemi.....	45
<b>Tablo 8:</b> İlgili Uluslararası Denetim Standartlarına Uygunluk.....	46
<b>Tablo 9:</b> Birleştirilmiş ve Bireysel İddialar.....	49
<b>Tablo 10:</b> Bilanço Sonrası Olaylarda Denetçinin Takip Edeceği Adımlar.....	55
<b>Tablo 11:</b> Finansal Durum Tablosu Örneği-1.....	75
<b>Tablo 12:</b> Finansal Durum Tablosu Örneği-2.....	76
<b>Tablo 13:</b> Gelir Tablosundaki Temel Unsurlar.....	78
<b>Tablo 14:</b> Gelir Tablosu 1. Tablo.....	79
<b>Tablo 15:</b> Gelir Tablosu 2. Tablo .....	80
<b>Tablo 16:</b> Özkaynak Değişim Tablosu Örneği.....	81
<b>Tablo 17:</b> Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu Örneği.....	82
<b>Tablo 18:</b> Direkt Yönteme Göre İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışı.....	83
<b>Tablo 19:</b> Endirekt Yönteme Göre İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışı.....	84
<b>Tablo 20:</b> Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları.....	94
<b>Tablo 21:</b> Ankete Katılanların Cinsiyetlere Göre Dağılımı.....	101
<b>Tablo 22:</b> Ankete Katılanların Yaşlara Göre Dağılımı.....	101
<b>Tablo 23:</b> Ankete Katılanların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı.....	102
<b>Tablo 24:</b> Ankete Katılanların Mezun Olduğu Okullara Göre Dağılımları.....	103
<b>Tablo 25:</b> Soru 1’e Verilen Cevapların Dağılımı.....	105
<b>Tablo 26:</b> Soru 2’e Verilen Cevapların Dağılımı .....	106
<b>Tablo 27:</b> Soru 3’e Verilen Cevapların Dağılımı.....	107
<b>Tablo 28:</b> Soru 4’e Verilen Cevapların Dağılımı.....	108
<b>Tablo 29:</b> Soru 5’e Verilen Cevapların Dağılımı.....	109

<b>Tablo 30:</b> Soru 6'ya Verilen Cevapların Dağılımı.....	110
<b>Tablo 31:</b> Soru 8'e Verilen Cevapların Dağılımı.....	112
<b>Tablo 32:</b> Soru 9'a Verilen Cevapların Dağılımı.....	113
<b>Tablo 33:</b> Soru 10'a Verilen Cevapların Dağılımı.....	114
<b>Tablo 34:</b> Soru 11'e Verilen Cevapların Dağılımı.....	115
<b>Tablo 35:</b> Soru 12'ye Verilen Cevapların Dağılımı.....	116

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesi.....	38
<b>Şekil 2:</b> Denetim Süreci.....	39
<b>Şekil 3:</b> Risk Temelli Denetime Genel Bakış.....	40
<b>Şekil 4:</b> Denetim Riski Bileşenlerinin Özeti – İşletmenin Amacı.....	42
<b>Şekil 5:</b> Denetim Riski Bileşenlerinin Özeti - Denetçinin Amacı .....	43
<b>Şekil 6:</b> Risk Değerleme Prosedürleri.....	51
<b>Şekil 7:</b> Denetim ve Finansal Tablolar Hazırlanmasında Önemli Tarihler.....	55
<b>Şekil 8:</b> Finansal Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma ve Uygun Bir Şekilde Hazırlanan Denetçi Raporu ile İlgili Gereklilikler ve Görüşler.....	58
<b>Şekil 9:</b> Finansal Raporlama Çerçevesi Genel Amaçları.....	59

## GRAFİKLER LİSTESİ

<b>Grafik 1:</b> Ankete Katılanların Cinsiyetlere Göre Dağılımı.....	101
<b>Grafik 2:</b> Ankete Katılanların Yaşlara Göre Dağılımı.....	102
<b>Grafik 3:</b> Ankete Katılanların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı.....	103
<b>Grafik 4:</b> Ankete Katılanların Mezun Olduğu Okullara Göre Dağılımları.....	104
<b>Grafik 5:</b> Soru 1'e Verilen Cevapların Dağılımı.....	105
<b>Grafik 6:</b> Soru 3'e Verilen Cevapların Dağılımı.....	107
<b>Grafik 7:</b> Soru 4'e Verilen Cevapların Dağılımı.....	108
<b>Grafik 8:</b> Soru 6'ya Verilen Cevapların Dağılımı.....	110
<b>Grafik 9:</b> Soru 8'e Verilen Cevapların Dağılımı.....	112
<b>Grafik 10:</b> Soru 11'e Verilen Cevapların Dağılımı.....	115
<b>Grafik 11:</b> Soru 12'ye Verilen Cevapların Dağılımı.....	116

## KISALTMALAR

A.B.	: Avrupa Birliği
A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	: Anonim Şirket
€.	: Avro
E.F.A.A.	: European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (Avrupa Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Denetçi ve Muhasebeciler Federasyonu)
E.P.D.K.	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
E.S.M.M.M.O.	: Edirne Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
G.K.G.M.İ.	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
I.F.A.C.	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu - U.M.F. )
K.O.B.İ.	: Küçük ve Orta Boy İşletme (Small and Medium Sized Enterprise – S.M.E.)
K.O.S.G.E.B.	: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayii Geliştirme Başkanlığı
L.P.G.	: Sıvılaştırılmış Petrol Gazları
M.S.U.G.T.	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
S.M.M.M.	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
S.M.M.M.O.	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
S.P.K.	: Sermaye Piyasası Kurulu
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.D.M.S.	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
T.F.R.S.	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
T.M.S.	: Türkiye Muhasebe Standartları
T.M.S.K.	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
U.D.G.S.K.	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board- I.A.A.S.B.)

U.D.S.	: Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing- I.S.A.)
U.D.U.İ.	: Uluslararası Denetim Uygulamaları İzahnamesi (International Auditing Practice Statement- I.A.P.S.)
U.F.R.S.	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
U.G.G.S.	: Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları
U.G.S.S.	: Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları
U.İ.H.S.	: Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları
U.K.K.S.	: Uluslararası Kalite Kontrol Standartları
U.M.S.	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards- IAS)
U.M.S.K.	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- I.A.S.B.)
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
Y.M.M.	: Yeminli Mali Müşavir



## GİRİŞ

Küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim sonucu, işletmelerin karar almaları ve alınan bu kararların güvenilir olmaması ciddi bir sıkıntı yaratmaktadır. Bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca nedenler arasında, işletmelerin güvenilir bilgi sağlama işlevi ve alacakları kararlarda tarafsız bilgi sağlama ihtiyacı bulunmaktadır.

Yaşanan ekonomik kriz sonrası en çok etkilenen; ülkelerinin dinamoları olarak adlandırılan KOBİ'ler olmuştur. KOBİ'ler, yaşadıkları kurumsal yönetim sorunları, finansal durumlarını iyi analiz edememeleri ve yolsuzluklara açık olmaları sebebiyle kamuoyu ve işletme dünyasının dikkatlerini üzerlerine çekmişlerdir.

Türkiye'nin uluslararası ticaret kuralları, uluslararası kurumsal yönetim kuralları ve şeffaf ticaret düzenine uyumunu sağlayacak olan yeni TTK, KOBİ'lere yönetim ve muhasebe konularında, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uyum zorunluluğunu getirmektedir.

Yeni TTK, KOBİ'lere devrim niteliğinde önemli yenilikler getirmektedir. Yeni TTK ile KOBİ'lerin, TFRS'ye göre hazırlanmış olan finansal tablolarının, Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetimi öngörülmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde; bağımsız denetim tanımı ve bağımsız denetimin Türkiye ve dünyadaki gelişimi açıklanarak bağımsız denetime genel bir bakış yapılmış, hesapverebilirlik ve kurumsal yönetim açısından KOBİ'lerde bağımsız denetim gerekliliği üzerinde durulmuş, Türkiye ve Avrupa Birliği (AB)'nde KOBİ'lerin denetimi açıklanmıştır.

İkinci bölümde, UMF'nin KOBİ denetimi ile ilgili çalışmaları, KOBİ'lerin bağımsız denetiminde UDS'lerin kullanılmasına ilişkin kılavuz çalışması ve yeni TTK'nın KOBİ'lerle ilgili düzenlemeleri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, KOBİ'lerde TFRS açısından kullanılması gereken finansal tablolar incelenmiş ve KOBİ'lerde uygulanması gereken muhasebe standartları üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde ise; ESMMMO'ya kayıtlı il merkezinde bulunan SMMM'lere yapılan "Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bağımsız Denetim" konulu anket çalışmasından elde edilen sonuçlara değinilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE**

### **BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ**

KOBİ'lerle ilgili üzerinde fikir birliğine varılabılmış ortak bir tanım bulunmamaktadır. KOBİ tanımları ülkeden ülkeye ve kurumdan kuruma değişiklik göstermektedir. Türkiye'de "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" Bakanlar kurulunca kabul edilerek 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu yönetmeliğe göre, KOBİ; iki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı ya da mali bilançosu yirmi beş milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri ifade eder.

AB dördüncü yönergede yapılan en belirgin değişiklikler KOBİ kapsamına girecek işletmelerin sayısal kriterleriyle ilgilidir. Bir işletmenin KOBİ sınıfına girebilmesi için iki yıl üst üste işçi sayısı, aktif toplamı ve satışların yıllık tutarı kriterlerinden en az ikisini sağlaması gerekmekte ve ancak bundan sonra KOBİ'ler için tanınan ek kolaylıklardan faydalanabilmektedirler. Ayrıca 2005 yılı sonunda 2006 yılı için belirlenen işçi sayısı dışındaki iki göstergede % 20 indirime gidilmiştir. Buna göre küçük ölçekli işletmeler; aktif toplamı 4.400.000 Avro (€)'dan, net satışların tutarı 8.800.000 €'dan, çalışan sayısı 50'den az olan işletmelerdir. Aralık 2005'de onaylanan tutarlarla orta ölçekli işletmeler ise: aktif toplamı 17.500.000 €'dan, net satışların tutarı 35.000.000 €'dan, çalışan sayısı 250'den az olan işletmelerdir (Ayanoğlu, 2008: 47).

**Tablo 1. 4.Direktif Sonucu “Küçük” ve “Orta” Ölçekli İşletmelerin Tanımı**

	“Küçük Ölçekli İşletmeler”	Orta Ölçekli İşletmeler
Net Satışlar	€ 8 800 000	€ 35 000 000
Aktif (Bilanço) Toplamı	€ 4 400 000	€ 17 500 000
Çalışan Sayısı	50	250

**Kaynak:** *Making SME Auditing Simpler and More Relevant Basis For Discussions*, European Commission, January, 2007: 4

Çalışmanın bu bölümünde, bağımsız denetimin tanımı, Türkiye ve dünyada gelişimi konularında genel bilgi sunulacak, KOBİ’lerde bağımsız denetim gerekliliği üzerinde durulacak, Türkiye ve AB’de KOBİ’lerin denetimi açıklanacaktır.

### 1.1. Bağımsız Denetime Genel Bakış

Bir toplumda siyasal, sosyal ve kültürel amaçlı örgütler yanında kar amacı güden birçok örgütsel ve bireysel işletme vardır. Bu örgütlerin ve işletmelerin faaliyetlerine ve aynı zamanda örgüt yöneticilerinin ve çalışanlarının davranışlarına karşı toplumu oluşturan kişilerin, diğer örgütlerin ve devletin hak ve çıkarlarının korunması hukuk devletinin gereğidir. Hukuk devletinde kişilerin ve örgütlerin faaliyetleri, hakları ve sorumlulukları tanımlanmış ve kanun, tüzük, kararname, yönetmelik ve genel tebliğlerle belirli düzenlemelere bağlanmıştır (Kepekçi, 2004: 1). Ticari işletmeler de ekonomik düzende önemli aktörlerden biridir. Mikro düzeydeki çalışmalar makroekonominin temelini oluşturur. Ticari işletmelerin yöneticileri faaliyetlerinin sonucunda çıkar çevrelerine<sup>1</sup>, gerçekleştirmiş oldukları faaliyetleri hakkında hesap verirler.

<sup>1</sup> Çıkar çevresi, ticari işletmelerin faaliyetleri konusunda bilgi vermeleri gereken tüm tarafları kapsar. Çıkar çevresini maddi ve manevi çıkar çevresi olarak ayırmak mümkündür. Maddi çıkar çevresi; ortaklar, hissedarlar, müşteriler, kreditorler, potansiyel kreditorler, Maliye Bakanlığı ve benzerleri gibi işletmenin maddi çıkarları olan tarafları içine alırken; manevi çıkar çevresine ticari işletmeden maddi çıkarı olmayan ancak bilgi bekleyen akademisyen, istatistik kurumu gibi tarafları kapsar.

İşletmelerin kontrolsüz büyümeleri ve hareket etmeleri pek çok çıkar çevresinin istemediği bir durumdur. Bu nedenle çıkar çevreleri, işletmeleri takip etmek ve faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Bunun en önemli sebebi işletmelerin;<sup>2</sup> günümüzde, aktif değerleri, üretim tesisleri, çalışan sayıları, hükümet edenler üzerindeki güçleri ve sermayeleri ile bazı ülke ekonomilerinden daha büyük bir güç olmaya başlamış olmalarıdır. Buna çocuk işçi çalıştırma, çevre kirliliği yaratma, kadın çalışanlarına adil davranmama, sermayedardan toplanan kapitalin iyi kullanılamaması ve 1980’li yıllardan itibaren özellikle gelişmiş ülkelerde halka açık

---

<sup>2</sup> 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda işletme madde 11 de tanımlanmıştır. Bu tanıma göre Ticari İşletme “*Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır. Tesisat, kiracılık hakkı, ticaret unvanı ve diğer adlar, ihtira beratları ve markalar, bir sanata mütaallik veya bir şahsa ait model ve resimler gibi bir müessesenin işletilmesi için daimi bir tarzda tahsis olunan unsurlar, mukavelede aksine hüküm bulunmadıkça, ticari işletmeye dahil sayılır.*” şeklinde tanımlanırken 1/7/2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda ise Ticari İşletme tanımına daha geniş yer verilmiştir. Madde 11 de yapılan tanıma göre Ticari İşletme “*(1) Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir. (2) Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterilir. (3) Ticari işletme, içerdiği malvarlığı unsurlarının devri için zorunlu tasarruf işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasına gerek olmaksızın bir bütün hâlinde devredilebilir ve diğer hukuki işlemlere konu olabilir. Aksi öngörülmemişse, devir sözleşmesinin duran malvarlığını, işletme değerini, kiracılık hakkını, ticaret unvanı ile diğer fikrî mülkiyet haklarını ve sürekli olarak işletmeye özgülünen malvarlığı unsurlarını içerdiği kabul olunur. Bu devir sözleşmesiyle ticari işletmeyi bir bütün hâlinde konu alan diğer sözleşmeler yazılı olarak yapılır, ticaret siciline tescil ve ilan edilir.*”

şirketlerden yolsuzluk haberleri<sup>3</sup> de eklenince ticari işletmeler, yöneticileri, özellikle mali müşavirleri ve denetçileri ile beraber zan altında kalmışlardır.

Halka açık olan ticari işletmeler, diğer ticari işletmelere nazaran hissedarlarına ve diğer çıkar çevrelerine, faaliyet sonuçları hakkında daha düzenli ve daha sıkı mevzuatlarla düzenlenmiş bilgi sunmak zorunda iken<sup>3</sup> halka açık olmayan KOBİ'lerde hesapverebilirlik bu boyutta gerçekleşmemektedir. Bunun en önemli sebebi KOBİ'lerin çıkar çevrelerinin, halka açık olanlara göre daha dar olması, bu işletmelerin aile işletmeleri olması, sermayelerinin paya bölünmemiş olması ve en önemlisi KOBİ'lerden şimdiye kadar kamuoyunun hesapverebilirlik konusundaki beklentisinin dar kapsamda olmasıdır.

Genel anlamda bu nedenlerden dolayı “bağımsız denetim” halka açık işletmelerde uygulanması gereken bir fonksiyon olarak günümüze gelmiş ve KOBİ'ler için uygulanması ancak zorunlulukların sonucunda ortaya çıkmıştır. Ulusal ve uluslararası ticaret hayatında işletme sahip, ortak, hissedarlarının işletme ile ilgili olarak gerçekleşen işlemleri her zaman kontrol etmesi mümkün olmadığından, işletmenin güvenilirliğinin artırılması amacı ile her alanda standardize denetim yapılması pek çok konuda işletmelere karşı güven problemini ortadan kaldırmıştır.

### **1.1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Amacı**

Bağımsız denetim (independent auditing), serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ)'ne

---

<sup>3</sup> Halka açık işletmeler; uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS), UDS, uluslararası kurumsal yönetim kuralları ve raporlamaları, uluslararası sosyal sorumluluk ilkeleri ve raporlaması (örneğin Global Reporting Initiative ), uluslararası etik kodlar yardımı ile çıkar çevrelerine her boyutta hesap vermektedirler.

uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Kepekçi, 2004: 8)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)'e göre bağımsız denetim; işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını, ifade eder.

Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tabloların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması süreci olarak tanımlanabilir (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Alagöz, Yanık, 2008: 4 ). Tanımda üç unsura vurgu yapılmıştır:

Bunlardan birincisi, bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılır bir iletişim önceden saptanmış ilkeler yoluyla kurulur (Halilov, 2006: 20). Bundan dolayı bağımsız denetçi, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin önceden saptanmış ölçütlere uygunluğunu ve doğruluğunu inceler.

İkinci önemli unsur bağımsızlıktır. Bağımsızlık, denetçi profesyonelliğinin bir niteliğidir. Denetçi, müşteri baskısına karşı koyabilmeli ve/veya denetim kararlarında yansız kalabilme kabiliyetine sahip olması gerekir (Uzay, 2004: 3). Bu

sebepten dolayı denetçinin müşterilerine, topluma, meslektaşlarına karşı dürüst olma ve tarafsız olma sorumluluğu vardır.

Tanımda geçen diğer bir unsur ise, denetim standartlarına uyumdur. Küreselleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır (Selimoğlu vd, 2008: 4).

Diğer bir tanıma göre ise bağımsız denetim, işletmeden bağımsız ve işletme dışından olan bir denetçi veya denetçiler tarafından yapılan denetim türüdür. Bağımsız denetim, denetçinin statüsünden gelmektedir. Bağımsız denetim talebi, işletmenin yöneticilerinden, ortaklarından gelebileceği gibi işletme ile iş ilişkisi içinde olan kişi ya da kuruluşlardan da gelebilir (Çalgan, Menteşe, Işıloğlu, Toroslu, Özcan, Gülmez, Savaş, Onur, Ağca, 2008: 37).

Çelik ise bağımsız denetimi şu şekilde tanımlamaktadır. Bağımsız denetim faaliyeti açısından önem taşıyan denetim çeşidi, muhasebe denetimidir. Bağımsız denetim, muhasebe denetiminin bir alt dalıdır. Bağımsız denetim ile işletmelere ait muhasebe bilgilerinin, önceden tespit edilmiş belirli ilke ve kurallara uygunluğu ve gerçeği yansıtıp yansıtmadıkları denetlenmektedir. Bu faaliyet sırasında uzman ve bağımsız kişilerce kanıtlar toplanmakta, değerlendirilmekte ve elde edilen sonuçlar bir rapor haline getirilmektedir (Çelik, 2005: 25).

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır. GKGMİ doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan karlar tablosu, özsermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosudur (Güredin, 2007: 16).



Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ’ de birinci kısım madde 3’ de bağımsız denetimin amacı aşağıdaki gibi belirtilmektedir:

*“Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.”*

### **1.1.2. Bağımsız Denetimin Türkiye ve Dünyadaki Gelişimi**

Denetim mesleğinin gelişim aşamaları “Sanayi Devrimi” öncesi ve sonrası olarak ayrılabilir. Sanayi Devrimi öncesinde denetim mesleği biçimsel bir yapıya sahip olmasa da uygulaması oldukça eskiye dayanmaktadır. Örneğin; yapılan araştırmalar, Eski Mısır’da bilgilere güvenilirlik kazandırabilmek için denetim çalışmalarının yapıldığını göstermektedir (Ataman, Hacırüstemoğlu, Bozkurt, 2001: 16).

Modern anlamda dış denetim ilk defa on dokuzuncu yüzyılın başlarında İngiltere’de uygulanmaya konulmuştur. Bu amaçla, 1845 yılında İngiltere’de çıkarılan bir yasa ile demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlemeleri öngörülmüştür. Dış denetim uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde öngörüldüğü yer yine İngiltere’dir. Bu ülkede 1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanunu’nda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelere bir denetçinin tayini ile ilgili hükmün yer alması zorunluluğu bulunuyordu. Bu arada bazı denetim mesleği mensuplarının yetkilerini ve bilgilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinim duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Bu birlikler, meslek mensuplarının bilgi ve yetkilerini kötüye kullanmalarını önlemenin yanında, özellikle

muhasebecilerin örgütlenmesi ve muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkili idi (Duman, 2008: 10).

Denetim mesleği biçimsel yapısına Sanayi Devrimi'nden sonra kavuşmuştur. On dokuzuncu yüzyılda, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi, üretim yöntemlerinin değişmesi, geniş ve karmaşık organizasyon yapılarının ortaya çıkması, işletme sahibi yöneticilerin yerini, profesyonel yöneticilerin alması, denetim mesleğinin atılım yapmasına neden olmuştur. Özellikle yönetimden uzaklaşan ortakların denetim faaliyetine talepleri artmıştır (Ataman vd, 2001: 16).

Bin sekiz yüz ellili yıllarda “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. Denetim mesleğinin İngiltere’de tanınmasından sonra, bu ülkeden Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’ne ve Kanada’ya göç eden muhasebeciler, 1880 yılında Quebec şehrinde İngiltere kraliyet hükümetinin izni ile “Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü” nü ve 1886 yılında da New York’da “Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği” ni kurmuşlardır. Aynı yıl New York’da ilk “Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu” kabul edilmiştir (Duman, 2008: 10).

Denetçilik mesleğinin İngiltere’den sonra en uzun geçmişi bulunan ülke Almanya’dır. Fransa’da ise denetim fonksiyonu 1867 yılında çıkartılan “Companies Charter” Yasası ile başlamıştır. Bu yasaya göre tüm kamu şirketlerinin hesapları bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetlenmek zorundadır. Daha sonra çıkartılan kanunlarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiş ve denetimin kapsamı genişletilmiştir. Fransa’da muhasebe ve denetleme faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır. 1988 yılında ise bağımsız denetimi örgütlemek için dernek kurulmuştur. Yunanistan’da “Yeminli Muhasiplik Mesleği” 1955 yılında kurumsallaşmıştır. Türkiye’de ise, mali piyasaların gelişimiyle birlikte bağımsız denetim olgusu 1987 yılından itibaren Türk mali sisteminde de düzenleyici kurumların ilgi alanına girmiştir (Uzay, Tanç, Erciyes, 2008: 1311).

Denetim, uygulama olarak eski dönemlere dayanmasına karşın, günümüz anlamındaki gelişimini Sanayi Devriminden sonra tamamlamıştır. Sanayi Devrimi ile başlayan hızlı gelişim, günümüze dört aşamadan geçerek gelmiştir (Bozkurt, 2006: 17):

- *“Sanayi Devrimi öncesi ve sonrası 1900’lü yıllara kadar işletme yapılarında önemli sayılabilecek gelişmeler ortaya çıkmıştır. Ekonomideki gelişmelerin etkisiyle işletmeler giderek kurumsallaşmaya ve yönetimleri profesyonel yöneticiler devralmaya başlamıştır. Bunun sonucu sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma gereksinimleri denetimin gelişimini hızlandırmıştır. Bu dönemde denetçiler çalışmalarını belge incelemesinde yoğunlaştırmışlardır. Bu tür yapılan denetimde amaç, belgelerde olabilecek hata veya hileleri ortaya çıkartabilmektedir. Çalışmalar, belgelerin tamamını incelemeye yönelik olarak sürdürülmüştür. Bu tür denetim çalışmalarının tamamına “Belge Denetimi Yaklaşımı” adı verilmektedir.*

- *1900–1930 döneminde ortaya çıkan bazı gelişmeler, denetçileri işletmelerin mali tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiştir. İşletmelerle ilgilenen, kişi ve kuruluşların sayılarında önemli artışlar olmuştur. İşletme yönetimleri çeşitli iç kontrol yapıları oluşturarak hata ve hileleri bulmaya ve önlemeye yönelmişlerdir. Gelişen denetim prosedürleri yardımıyla işletmeler daha bilimsel olarak incelenmeye başlanmıştır. İşletmenin muhasebe belge ve kayıtlarının tümünün incelenmesi yöntemi, yerini örnekleme çalışmalarına bırakmıştır. Bu dönemde yaklaşım, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. Böylece bu dönemde, günümüz modern denetim anlayışının temelleri atılmıştır. Bu tür denetim çalışmalarına “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir.*

- 1930'lu yıllardan sonra gelişim hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradi örnekleme çalışmalarından istatistikî örnekleme yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye şekillendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin mali tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmıştır. Yapıyı inceleyen ve değerlendiren denetçiler ve çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını belirlemeye yönelmişlerdir. Günümüzde de önemini koruyan bu yaklaşıma, “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilmektedir.

- Geriye kalan ve günümüze kadar gelen dönemde de denetim uygulamalarında şu gelişmeler olmuştur. Elektronik bilgi işlem sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeler sonucunda denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanmıştır. Çeşitli istatistikî ve matematik yöntemler denetimin vazgeçilmez parçası olmuştur. Analitik inceleme prosedürleri, denetim çalışmalarında önemli bir yer almaya başlamıştır. Denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir duruma gelmişlerdir. Bu çalışmalara “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir.”

Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bu gelişmeler sonunda belli bir aşamaya gelen denetim olgusu, ABD’de 1930’lu yıllarda yaşanan sanayi krizi ve depresyon sonrasında şirketlerin durumunun sarsıntıya girmesinin toplumu nasıl derinden etkilediğinin görülmesiyle daha çağdaş bir boyuta ulaşmıştır. Bu yıllardan sonra dış denetim sistemi yeniden ele alınmış ve ABD’nin öncülüğünde tüm dünyaya örnek olacak ve değişen ekonomik koşullara uyum sağlayacak muhasebe ve denetim sistemlerinin oluşturulmasına çalışılmıştır. Günümüzde de bu konuda uluslararası örgütler ve Avrupa Topluluğu tarafından yapılan çalışmalar sürdürülmektedir (Duman, 2008: 11).

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve denetim mekanizması ise, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, bağımsız muhasebe kuruluşlarının değil, yürürlükteki mevzuatın etkisiyle gelişme kaydetmiştir. Bunun asıl nedeni ise başta vergi mevzuatı olmak üzere diğer mevzuatın da sahip olduğu yaptırım gücüdür. Muhasebe ve denetim uygulamalarına etkili olabilecek ilk uygulama TTK’da yer alan anonim şirketlerin (A.Ş.) denetçilerinin sorumlulukları ile ilgili hükümlerdir. Yine muhasebe uygulamaları için, 1960’lı yıllardan sonra İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ilgili olarak saptanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi de muhasebe ve denetim tekniklerinin gelişmesinde etkili olan bir düzenlemedir. Bu düzenlemeleri, 1962 yılında Türkiye Bankalar Birliği’nin kredi taleplerine ilişkin başvurularında öngörüldüğü bilanço ve gelir tablosu ile ilgili çalışmalar ve SPK’nca 1983 yılından itibaren halka açık anonim şirketler için öngörülen muhasebe sistemi, vergi mevzuatı dışında kalan diğer mevzuat hükümlerinin de muhasebe ve denetim uygulamalarına etkili olduğunu gösteren çalışmalar olarak değerlendirilebilir (Duman, 2008: 11).

## **1.2. Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bağımsız Denetim Gerekliği**

Tezin bu bölümünde KOBİ’lerde bağımsız denetimin; kurumsal yönetim ve hesapverebilirlik açılarından gerekliği üzerinde durulacaktır.

### **1.2.1. Kurumsal Yönetim Açısından**

#### *Kurumsal Yönetim Tanımı*

Kurumsal yönetim, İngilizce “Corporate Governance” kavramının Türkçe karşılığıdır. “Governance” sözcüğü denetlemek, yöneltmek işlevlerini içerir ki, bu aktiviteler doğal olarak kamu, özel, kar amacı güden ve gütmeyen tüm birimlerce yapılmaktadır. “Corporate” kavramı ise başka birimlere ait değil şirketlere ait uygulamalara referansta bulunulduğunu belirtir (Kula, 2006: 12).

### *Kurumsal Yönetimin Dünyada Gelişimi*

Kurumsal yönetim konusunda yapılan ilk çalışmalardan biri olan “Millstein Raporu” nda, kurumsal yönetim, işletme yönetiminde ”kar elde etme” ve ”pay sahiplerine dağıtma” amacını güden geleneksel yapıların yanında, hissedarların, yöneticilerin ve diğer menfaat sahiplerinin (çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayıcılar ve devlet gibi) haklarının da dikkate alındığı bir yönetim anlayışı olarak ifade edilmektedir (Millstein, 1998: 27). Kurumsal yönetim (corporate governance), 1920’li yıllardan beri iş dünyasında konuşulan bir konu olmasına rağmen özellikle 1980’li yıllardan itibaren artarak gelişme göstermiştir. (Baker Tilly International, 2010: 1).

### *Kurumsal Yönetimin Amacı*

Kurumsal yönetim; iç kontrol yapısının yeterlilik ve etkinliğini sağlamak; bağımsız denetim fonksiyonlarının etkinliğini ve güvenilirliğini desteklemek; finansal raporların kullanılabilirliği, kalitesi, şeffaflığı ve güvenilirliğini arttırmak gibi fonksiyonları yerine getirerek finansal raporlamanın güvenilirliğini arttırmaktadır (Arı, 2008: 43).

Kurumsal yönetimin amacı; karar verme yapıları için, kurallar ve prosedürler kurarak bir örgütün faaliyetlerinin doğrudan kontrolüdür. (Baker, Anderson, 2010:3). Kurumsal yönetim anlayışı beraberinde güçlü bir kontrol ve gözetim sistemini getirmektedir. Çünkü şeffaflık ve kontrol edilebilirlik, ekonominin her kesimini ilgilendirdiğinden kurumsal yönetim anlayışının en temel noktalarını oluşturmaktadır (Emerging Markets Committee, 1998: 72).

### *Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Uygulamaları*

İki binli yıllarda yaşanan muhasebe skandalları sonrasında kurumsal yönetim zorunluluğu gündeme gelmiştir. Skandalların arkasında yatan önemli bir nedenlerden biri de kötü yönetimdir. Bu da iyi kurumsal yönetim kavramının önemini ortaya çıkarmıştır. Yaşanan muhasebe skandalları sonucu gündeme gelen kurumsal yönetim bağımsız denetim gerekliliğini ortaya koymuş ve firmaların

finansal tablolarının şeffaf olmadığı anlaşılmıştır. Kurumsal yönetim ilkelerinden birisi olan şeffaflığın sağlanması firma faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili bilginin açık, anlaşılır, ulaşılabilir, eksiksiz, doğru olmasına bağlıdır. Firmalar şeffaf finansal raporlama yapmaya ve denetçiler daha etik davranmaya başlamışlardır. Türkiye’de kurumsal yönetim uygulaması, AB uyum çalışmaları, Basel II düzenlemeleri ve yeni TTK ve bağımsız denetim gibi nedenlerle KOBİ’ler için daha da önemli hale gelmektedir.

Muhasebe uygulamaları ve kurumsal yönetim karşılıklı etkileşim içindedir. İyi bir kurumsal yönetim sistemi, işletmede gerçekleşen mali olayları gerçek yönleri ile yansıtan güçlü bir bilgi sistemine dayanmak zorundadır. Güçlü bilgi sistemleri, güvenilir raporlama standartlarının, güvenilir standartlar da muhasebenin temel kavramlarının dürüst ve tarafsız uygulanmasına bağlıdır (Aysan, 2008: 1).

İşletme yönetiminde ihtiyaç duyulan nitelikli bilgi ise ancak kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin geçerli olduğu bir işletmede, muhasebe bilgi sisteminden sağlanabilir. Bu çerçevede işletmelerde muhasebe bilgi sistemi, finansal durumunun planlanması, değerlendirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması amacıyla ihtiyaç duyulan bilginin üretilmesini sağlamaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 158).

İşletmelerin dahil oldukları ticari olayları, organize bir yapı içerisinde kayıt altına alarak raporlayan, işletmenin yaşamı ve ticari başarısı hakkında bilgi veren muhasebeden, sadece belli kişi veya grupların değil tüm ilgi gruplarının da çıkarlarını dikkate alacak şekilde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranarak; işletmenin ekonomik, yasal, ahlaki ve sorumluluk girişimlerine katkı sağlayacaktır (Özkol, Çelik, Gönen, 2005: 144).

#### *Kurumsal Yönetim ve Bağımsız Denetim*

Finansal tabloların ve yönetimin işleyişinin doğruluğunu saptamak ve gerçeği araştırmak anlamına gelen denetim, kurumsal yönetimin tam olarak

gerçekleştirilebilmesi için bir araçtır. Çünkü denetimin toplumdaki rolü, iş yaşamında sürekli güven ortamının sağlanması açısından önemlidir (Percy, 1997: 4). Kurumsal yönetim açısından, bağımsız denetimin amacı, mali tabloların önemli düzeylerdeki hata, hile ve yanlışlıklardan arındırıldığı konusunda yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlara makul bir güvence sağlamaktır (Arı, 2008: 62). Bağımsız denetçilerin kurumsal yönetim yapısı içindeki rolü, denetlenmiş ve yayınlanmış finansal tabloların kalitesi, doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul bir güvence sağlamaktır. Bağımsız denetçilerden finansal tablo hilelerini ortaya çıkarmaları beklenir (Rezaee, 2002: 128).

#### *Kurumsal Yönetim ve KOBİ'ler*

KOBİ'lerde kurumsal yönetimi sağlayabilmek için gerekli bazı hususlar; rekabetin öncelikli olarak ele alınması, yönetim sistemi, sürekli değişim, odaklanma, pazar odaklı olunması, insan odaklı olunması, amaç birliği, işin basitleştirilmesi ve stratejik yönetim olarak sıralanabilir (Seki, 2007: 46). KOBİ'lerde kurumsal yönetim, karar verme yapıları için oldukça önemlidir. İyi bir karar verme mekanizmasına sahip olan KOBİ, bulunduğu sektörde başarılı işler yapar ve ekonomik büyümeye katkıda bulunur (Baker Tilly International, 2010: 2).

KOBİ'ler için kurumsal yönetimin önemli olma sebepleri; piyasada uygunluğu devam ettirmek için etkili düzenleyici gözetim, dış finansmana artan erişim, gelişmiş operasyonel performans, finansal krizden etkilenme riskinin azaltılmış olması, paydaşlar arasında gelişmiş ilişkiler, yatırımcılar için doğru finansal açıklama ve bilgilere daha iyi erişim olarak gösterilebilir (Rojde, 2009: 8).

KOBİ'lerde yönetim, pazarlama, finansman gibi sorunlar nedeniyle kurumsallaşma bu etkenlere bağlı olarak sorun haline gelmektedir. İşletme sahibi, işletmesinin ve kendi geleceğini düşünmekte, dolayısıyla kurumsallaşma sürecini bir sorun haline getirebilmektedir (Çiftçi, 2006: 58).



Birçok KOBİ kurumsal yönetimin sadece büyük şirketlerle ilgili olduğunu düşünmektedir. Bununla birlikte, iyi yönetim özellikle sermaye artırım ve satım işlerinde tüm şirketler için büyük avantajlar sağlamaktadır. Belirli bir aşamada, KOBİ dış paydaşlar için olan açıklamaların kapsamı hakkında seçim yapılmalıdır. Eğer firma gelecekte kote olmayı düşünüyorsa veya dış sermaye araştırıyorsa bu önemlidir. Özellikle küçük şirketlerde, şirketin çoğunluk sahibinin kişisel mal varlığı gelişiminin olmadığı tanımlanması için önemlidir. İyi kurumsal yönetim, sadece büyük halka açık şirketler için gerekli değildir. Tüm firmalar, boyutları ne olursa olsun, güçlü yönetim sistemleri uygulamasıyla kendi işlemlerinde maddi karlar elde edebilirler (Partner ve Associde, 2010: 1).

Birçok KOBİ'nin iyi kurumsal yönetim üzerinde pek durmaması etkili yönetimin hem mikro ölçekli KOBİ'lerin hem de büyük KOBİ'ler için yasalaşması gerektiğini ortaya çıkarmaktadır (Pan ve Gay, 2010: 24). Küçük boy firmalar, kötü yönetimden dolayı zarara uğramaktadırlar. Bunun sonucunda kendi rekabet güçleri azalmaktadır (Banarje, 2005: 13). İyi kurumsal yönetimin uygulaması aşağıdakilerin gelişmesiyle sürdürülebilir ekonomik gelişime katkı sağlar (Siew, 2003: 13):

- Firmanın verimliliği,
- Firma için sermaye ve sermayenin maliyetine erişim,
- Rekabet ortamında hoşgörü.

Kurumsallaşma sürecini tamamlayamamış KOBİ'lerde, çalışma ortamı resmi, ya da yazılı şekle dayanmayan, profesyonellikten uzak ve güvene dayalı ilişkiler şeklinde oluşmaktadır. Bu durum, işletme faaliyetlerinin etkin bir biçimde denetlenmesini ve işletmede etkin bir denetim ortamının oluşturulmasını engellemektedir. İşletmelerde önemli zararlara neden olabilecek bu olumsuzlukların engellenmesi ve ortadan kaldırılması, denetim faaliyetinin UDS ile uygun olarak yürütülmesiyle mümkündür (Güner, 2006: 422).

### *Kurumsal Yönetim ve Yeni TTK*

Yeni TTK’da hakim olan düşünce; kurumsal yönetimin şimdiye kadar borsa şirketleri için öngörülen kurallar bütünü olmasına rağmen, esasında tüm işletmelere uygulanması gereken bir yatırımcıya güven verme, sürdürülebilir gelişme sağlama kodeksi olduğudur. Bu sebeple yeni TTK, tüm sermaye şirketlerine uygulanan iyi yönetime, iç ve bağımsız denetime ilişkin somut hükümler getirmiştir. Yeni TTK’nın amacı son yıllarda dünyada yaygınlık kazanan ancak ülkelerin ekonomik finansal, siyasal ve kültürel yapılarının farklılığı dolayısıyla çeşitlilik ve karmaşa gösteren bu açılımı, Türk hukukuna sade ve karmaşa yaratmayacak şekilde yansıtmaktır ( *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı*, 2008: 4). Yeni TTK’nın kurumsal yönetim açısından sağlayacağı katkılar aşağıda gösterildiği gibidir ( Deloitte CEO Serisi, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Anonim Ortaklıklar Alanında Getirdiği Yenilikler*, www.denetimnet.net, 2006: s.3):

- Yönetim kurulunun etkin, verimli ve hesap verebilir bir şekilde çalışması ön plana çıkarılmıştır. Yönetim kurulunda şirket yöneticilerinin de bulunabileceği kabul edilmiş, ancak yönetim kurulunda sandalyesi olan yöneticilerin özen ve sadakat yükümlülükleri vurgulanmıştır. Profesyonel yönetim teşvik edilmiştir.
- Yönetim kurulu üyelerinin en az yarısının, tek kişilik yönetimlerde ise yöneticinin yüksek öğrenim görmüş olması zorunlu tutulmuştur. Düzenleme profesyonel yönetim anlayışını yansıtmaktadır.
- Şirketler ve özellikle sermaye ortakları “küçük-büyük işletme” / “küçük-büyük sermaye ortaklığı” şeklinde sınıflandırılmıştır. Her bir sınıf açısından farklı bir muhasebe ve denetim şekli getirilmiştir.
- Yöneticilerin şirkete verecekleri zararların sigortalanması zorunlu tutulmamakla birlikte, şirketin bu yönetime başvurusu halinde, şirketin kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyduğunu dikkate alacağı vurgulanmıştır.

Yeni TTK, KOBİ’lerin örgütlenme modellerinde de yeni bir bakış açısıyla farklılıklar yaratarak, limited ortaklıkların tek kişi ile kurulabileceğini

öngörmektedir. Bu tür ortaklıkların kurulmasını kolaylaştırıcı bir etki yaratarak, bu bağlamda limited şirketlerin kurulması hususunda öngörülen en az iki ortağın olması zorunluluğundan doğan bazı usulsüzlükleri de ortadan kaldırmaktadır. Kanun ile birlikte bu ortaklık türünün gerçek bir sermaye ortaklığı olarak örgütlenmesine yönelik adımlar atılmış olacaktır. Ayrıca büyüyen ve gelişen KOBİ'lerin örgütlenme modelini gözden geçirerek bir "tür değişikliği" sürecine girmesi de kanun ile düzenlenerek kurumsal bir yapıya kavuşturulmuştur (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayını, 2008: 5).

### 1.2.2. Hesapverebilirlik Açısından

#### *Hesapverebilirliğin Tanımı, Amacı ve Önemi*

Hesapverebilirliğin sözlük tanımı "kişinin davranışları için sorumluluk almak veya cevap vermek konusunda yükümlü ya da gönüllü olması" şeklindedir. Kelimenin İngilizcede bu anlamda kullanıldığı ilk kayıt ise 1794 yılında olmuştur (Wyatt, 2007: 17).

Hesap verabilirliğin geleneksel sözlüklerdeki tanımları şu şekildedir (Behn, 2001: 4):

- Bir hesap vermeye zorunlu olma,
- Bir konuda hesap vermeye ehil olma (açıklama yapabilme, açıklayabilir olma),
- Devletin hesap verme, sorumluluk ve mesuliyeti noktasındaki kalitesi
- Bir kimsenin başka bir üst otoriteye karşı olan; (yasal ya da kurumsal), geniş anlamda toplum içerisindeki, dar anlamda da bir kurum içerisindeki, belirli bir pozisyonuna ilişkin olarak, yaptığı eylemlerden dolayı cevap verme derecesi,
- Fonların, dokümanların ve mal varlıklarının doğru ve tam kayıtlarını tutma zorunluluğu.

Hesapverebilirlik, karar veren ve faaliyette bulunan tüm kişilerin, verdikleri kararlar ve yaptıkları faaliyetlerden sorumlu tutulmaları ve hesap verme zorunluluğu ilkesidir (Öğreten, 2005: 16). Hesapverebilirlik, üzerinde uzlaşmaya varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişkidir (Ağcakaya, Coşkun, Dileyici, 2004: 169).

Kurumsal yönetim anlayışının en temel ilkeleri arasında işletmenin her kademesindeki kişilerin şeffaf bir yapı sergileyebilmeleri ve her konuda hesap verebilir olmaları gelmektedir (Çakıcı, Özer, 2008: 50). Uygun düzeyde bir hesapverebilirlik, iyi kurumsal yönetim ilkelerinin ilgili tüm paydaşların çıkarlarını koruyacak şekilde yerine getirilmesini sağlar. Kurumsal yönetimde hesap verebilirliği sağlayan araçlar şöyle tanımlanmıştır (Samsun, 2003: 19):

- İç kontrol sisteminin devam ettirilmesi ve belirli aralıklarla gözden geçirilmesi,
- İç denetim yoluyla düzenli izleme,
- Belirli aralıklarla, şeffaf ve açık bir mali raporlama ve gözden geçirme,
- Bağımsız bir denetim komitesi tarafından denetim yapılması.

Hesapverebilirlik, birbirinden farklı birtakım özellikler taşımakla birlikte, hem kamu sektöründe hem de özel sektörde kullanılan bir kavramdır. Özel sektörde, hisse sahiplerine, tüketicilere ve çalışanlara karşı hesap verilmektedir. Özel sektörün amacı, varlığını ve büyümesini sürdürmek için kâr maksimizasyonunu sağlamaktır.

Geleneksel olarak Türk toplumundaki vergiden yeterince hoşnut olmama durumu KOBİ'ler için de geçerli bir durumdur. KOBİ'lerdeki kayıt dışılık oldukça yüksek orandadır. Kayıt dışılığın yüksek olmasında tabii ki KOBİ'ler üzerindeki vergi ve istihdama yönelik yüklerin yüksek olmasının da etkisi bulunmaktadır. Yükünü azaltmak isteyen KOBİ'lerin bir kısmı ister istemez kayıt dışılığa yönelmektedir. KOBİ'ler gerek kendi aralarındaki işlemlerde gerekse müşterileri ve

tedarikçileri ile olan işlemlerde yoğun olarak faturasız işlem yapmaktadırlar. Alışverişler genellikle çek-senet karşılığında veya güvене dayalı açık hesap şeklinde yürütölmektedir. İşletme sahipleri kayıt dışı ticari kazançlarını bir takım endişeler sebebiyle sistem içine sokmamakta, sistem dışında tutmayı tercih etmektedirler. Ölçek olarak nispeten daha büyük olanlar ise, zaman zaman kazançlarını yurtdışındaki off-shore merkezlerine göndermekte bu hesapları gerektiğinde yurtiçinde kullanacakları krediler için teminat olarak göstermektedirler ([http://www.finanskulup.org.tr/assets/etkinlik/100527/Emin\\_Catana\\_Kobilerin\\_Sermaye\\_Piyasalarından\\_Finansmani.pdf](http://www.finanskulup.org.tr/assets/etkinlik/100527/Emin_Catana_Kobilerin_Sermaye_Piyasalarından_Finansmani.pdf), Erişim Tarihi: 08.01.2011). Kayıt dışılığa bağlı olarak ortaya çıkan bir diğer sorun ise şeffaflık sorunudur. KOBİ'lerdeki mali yapıya ilişkin tutulan kayıtlar ve tablolar çoğu zaman işletmenin gerçek durumunu yansıtmamaktadır. Kayıt dışılığın yüksek olduğu bir ortamda bu durumun çok da yadırganmaması gerekir. Faturasız mal alım satım işlemlerinin yoğun olduğu, işlemlerin kayıt dışında tutulduğu bir ortamda mali tablolar gerçek işlevini yerine getirmemekte, işletmenin gerçekte karda ya da zararda olduğu bilinmemekte, işletmenin verimliliği üzerine sağlıklı yorumlar yapılamamaktadır. Çoğu zaman işletmeye ait mali tablolar sahiplerinin istekleri doğrultusunda düzenlenmektedir. ([http://www.finanskulup.org.tr/assets/etkinlik/100527/Emin\\_Catana\\_Kobilerin\\_Sermaye\\_Piyasalarından\\_Finansmani.pdf](http://www.finanskulup.org.tr/assets/etkinlik/100527/Emin_Catana_Kobilerin_Sermaye_Piyasalarından_Finansmani.pdf)).

KOBİ'lerin ağırlıklı olarak aile şirketleri olması profesyonelleşme oranının düşük kalmasının önemli bir sebebidir. Bunun sonucunda yönetim kararlarında katılım, demokratik yönetim, hesapverebilirlik ve şeffaflık gibi konular arzu edilenin altında kalmaktadır (Beysel, 2011: 1).

#### *Hesapverebilirlik, Bağımsız Denetim ve Yeni TTK*

Doğru ve zamanında raporlama ve şeffaflık, bütün işlemlerin tam ve doğru olarak kayıt altına alınması firmaların kredi değerliğini etkileyen son derece önemli faktörlerindendir. Bu temel kriterler aynı zamanda Basel II'de önemi artan kurumsal yönetim uygulamalarının temel ilkeleri arasında bulunan şeffaflık ve hesapverebilirlik kriterlerinin amacı içerisinde yer almaktadır. Derecelendirmenin

gerektiği gibi doğru yapılabilmesi ve firmanın taşıdığı riski tam olarak yansıtabilmesi için firmanın tüm finansal işlemlerinin kayıt altında olması ve sağlıklı bir raporlama sistemine sahip olması gereklidir (www.deloitte.com, Erişim Tarihi: 09.01.2011).

Bağımsız dış denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo; güvenilir, doğru ve şeffaf bir mali tablodur. Bu da işletme yöneticisine daha sağlıklı ve doğru karar verebilme imkanı verir. Bağımsız dış denetimden geçmiş ve mali tabloları tasdik edilmiş bir firma denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar çerçevesinde güvenilir ve tercih edilir bir firmadır. Bağımsız dış denetimin tamamen tarafsız, objektif bir şekilde raporlanması nedeniyle bağımsız dış denetimden geçmiş bir firmada tüm ortakların, özellikle de yönetimde yer almayan ortakların hakları ve görevleri daha iyi korunmuş olur (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999: 338). Hesapverebilirlikteki asıl amaç yönetim ve denetimin daha etkin hale gelmesiyle birlikte yürüyen ulusal ve uluslararası bir yapının oluşturulmasıdır.

Yeni TTK ile birlikte TTK'ya tabi işletmelerde SPK'ya tabi işletmeler gibi bağımsız denetimin zorunlu hale gelmesiyle bu firmaların "hesapverebilir" olma zorunluluğunun sınırının genişleyeceği aşikârdır. Örneğin işletme mali tablolarının internetten yayınlanma mecburiyetleri olacağından işletme ile ilişki içerisinde olan kişi ya da gruplar kolaylıkla şirketi sorgulayabileceklerdir. Kısaca şirketler şeffaflaşacaklardır.

### **1.3. Küçük ve Orta Boy İşletmeler ve Denetim**

Tüm dünyada halka açık işletmeler için uygulanan bağımsız denetim KOBİ'lerde yaşanan yolsuzluklar ve kurumsal yönetim sorunları nedeniyle bir çıkış yolu olarak düşünülmüştür. Türkiye' de KOBİ tanımı değişik kurumlar tarafından değişik şekilde tanımlanmış ve KOBİ'ler pek çok konuda değişik kurumlar tarafından denetime tabii tutulmuşlardır. Tezin bu bölümünde Türkiye'de ve AB'de KOBİ'lerin denetimi konusunda bilgi sunulacaktır.

### 1.3.1. Türkiye’de Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Denetimi

Türkiye’de süregelen bağımsız denetim faaliyetleri incelendiğinde bu uygulamaların genellikle belli sektör veya işletmelere yönelik düzenleyici otoriteler tarafından ayrı ayrı düzenlendiği görülmektedir (Kavut, Taş, Şavlı, 2009: 54).

KOBİ tanımına giren halka açık olmayan ve kamuya hesap verme sorumluluğu olmayan şirketlerin varlığı iki farklı UFRS uygulamasını da beraberinde getirmektedir. Halka açık olmayan KOBİ tanımına giren ve kamuya hesap verme sorumluluğu olmayan şirketlerinde muhasebe uygulamalarında UFRS’ye uymaları zorunlu değildir ancak muhasebede ortak dili konuşabilmek için uygulamaya geçmeleri gerekir. Bu grup KOBİ’ler için uygulaması önerilen UFRS’ler daha basite indirgenmiş ve daha kolay anlaşılabilir bir şekilde oluşturulmuştur. Günümüzde KOBİ’lerdeki muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve uygulamalar oluşturulurken mutlaka dikkate alınması gereken faktörler olarak bakıldığında şu taraflar görülmektedir (Selimoğlu, 2009: 49):

- AB mevzuatı
- Basel II kriterleri
- Bankalarda sermaye yeterliliği
- Kredi kullanacak işletmelerin kredi derecesi
- Yeni TTK
- Muhasebe standartları
- UDS ve Denetim Uygulamaları
- Dürüst Görünüm ilkesi
- Kurumsal yönetim anlayışı
- Şeffaflık

“Maliye Bakanlığı Denetim Elemanları” vasıtasıyla yürütülen vergi incelemesi, vergi denetiminin uygulamadaki en önemli aşamasıdır. Vergi incelemesine yetkili olanlar; Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler

Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve yardımcıları olmak üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK.)’nun 135. Maddesinde sayılmıştır.

Türkiye’de KOBİ’ler çok değişik çevreler tarafından denetime tabii tutulmaktadır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, halka açık ama 250 ortağı geçti ise Sermaye Piyasası Kurulu bunların başlıcalarıdır. Özellikler KOBİ’lerin vergi karşısındaki uyumlarını denetleyen Maliye Bakanlığı ile zaman zaman ciddi problemler yaşamaktadırlar. Maliye Bakanlığı adına bu görevi vergi inceleme elemanları yerine getirmektedir. Vergi incelemesi aşağıdaki şekilde tanımlanabilir;

*“Kaçırılan vergiyi tespit eden dolayısıyla hazineye ek gelir sağlayan önemli ve hassas bir vergicilik hizmeti yanında, mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergi kanunlarına aykırı hareketlerini yazılı olarak saptaması ve bu raporların ilgili mükelleflere tebliğinin sağlanması sonucunda mali mevzuat açısından yükümlülerin eğitim işlevini de sağlamaktadır (Şaan, 2008: 46).”* Şenyüz ise vergi incelemesinin önemini şu şekilde vurgulamaktadır.

*“Mükellefin ödediği verginin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ışığında muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilen bulgulara olan uygunluğu olarak da irdelenebilecek vergi incelemesi, vergi verimliliğinin rasyonel marjlarda saptanmasının en somut biçimini oluşturmaktadır. Bu çerçevede hukuki bir vergi denetim işlevi olan vergi incelemesi, kayıtlı belgelerle karşılaştırılarak bu belgeler üzerinde yapılan vergi revizyonuna dayalı bir incelemenin söz konusu olduğu ilk tür incelemesinin yanı sıra, daha sonra da defter ve belgelere dayalı olmayan ikinci bir inceleme süreci başlatılarak uygulanmaktadır (Şenyüz, 2001: 506-507).”*

Yeni TTK’nun yürürlüğe girmesinin ardından KOBİ’lerde denetim yapan bağımsız denetçiler, UDS’lere uygun denetim yapacak olmalarının yanısıra *UDS 200 Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlkeler ve Amaç* kısmında



belirtildiği üzere KOBİ denetimi yaparken vergi denetimini gözardı edemeyecektir. Mükerrer VUK madde 227’de Yeminli Mali Müşavir (YMM)’lere vergi inceleme yetkisi verilmiştir. KOBİ denetimi yapan bağımsız denetçi konumundaki SMMM veya YMM’lerin, bağımsız denetim uygulaması esnasında vergi ile ilgili incelemeleri esnasında gerekli düzenlemelerin yapılması şartı ile (VUK ve 3568 sayılı yasada yetki ve sorumluluğun belirlenmesi), “vergi incelemesi” konusunda yetkilendirilmeleri tavsiye olunur. Bu durumda, bağımsız denetçiler, denetimleri esnasında karşılaştıkları vergi ile ilgili konularda hem yetkili ve ama hem de sorumlu olmaları şartı ile kayıtdışı ekonominin en önemli unsuru olan “vergi kaçakçılığı” konusunda yeni TTK’nın uygulanmasının ardından yaklaşık 700.000 KOBİ’de bağımsız denetçi konumlarının yanısıra “vergi denetçisi” konumu ile de destek sağlayabileceklerdir. Bağımsız denetçi UDS’lerin de yanısıra ülke mevzuatına göre de denetim yapmak durumundadırlar. Bu kapsamda UDS 200 önem arz etmektedir.

*“UDS’na uygun bir denetimin yürütülmesinde uygulanacak denetim tekniklerini belirlemede, denetçi denetime uygunluk arzeden UDS’nın herbirine uyacaktır. Denetçilerin, bir denetimi yerine getirmede UDS’nın yanında, diğer mesleki, yasal ve düzenleyici gerekliliklere uyması da gerekir. UDS, finansal tabloların denetimini yürüten ulusal yasa ve yönetmelikleri geçersiz kılmaz. Bu yönetmelik ve yasaların UDS’den farklı olması durumunda, ulusal yasalara ve yönetmeliklere yürütülen bir denetim, doğal olarak UDS’ya uymayacaktır. Bir denetçi, UDS’ye ve özel yargının ya da ülkenin denetim standartlarına uygun olarak denetimi yürüttüğünde, denetçi o ülkenin ya da yargının ilgili standartlarına uymak için gerekli ek denetim tekniklerini de uygular. Denetçi, UDS’nın hepsine tam olarak uymadan, UDS’na uygunluk sunamaz. Denetçi, istisnai durumlarda, denetimin amacını gerçekleştirmek için denetim koşullarıyla ilgili temel bir prensip veya önemli bir teknikten sapmanın esas olduğu hükmüne varabilir. Böyle bir durumda, UDS 230 “Denetimde Belgelendirme” tarafından gerekli kılındığı gibi sapma uygun bir şekilde belgelendiği takdirde, denetçi UDS’larla uyum göstermekten yoksun kalmaz.”*

KOBİ'leri ayrıca Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nda denetlemektedir. Bakanlığın yapmış olduğu denetim faaliyetlerine değinilecek olursak;

İşbirliği protokolü kapsamında; yurtiçinde pazarlanan petrol, madeni yağ ve sıvılaştırılmış petrol gazları (LPG) ile Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) tarafından üretim ve ithaline izin verilen ürünlerin denetiminin yapılmasını teminen Bakanlık tarafından akaryakıt istasyonlarında (<http://osgm.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=31>, Erişim Tarihi: 05.01.2011);

- Lisans kontrolü,
- Ulusal marker kontrolü,
- Tüketicie verilen akaryakıtın miktar ve kalite kontrolü,
- Akaryakıt sayaçlarının periyodik muayene sürelerinin geçip geçmediğinin tespitine yönelik damga kontrolü,
- Kaçak LPG tüpü dolumlarının ve aparatlarının kontrolü,

Kooperatif denetimleri ile ilgili olarak ise; kooperatifler, yapıları itibariyle çok sayıda kimsenin belirli bir ekonomik amaç etrafında bir araya gelmek suretiyle faaliyet gösterdikleri güvene dayalı kuruluşlardır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü' nün önemli bir hizmet sahasını, kooperatif ortaklarının menfaatlerinin ve tasarruflarının korunması amacıyla yapılan kooperatif denetimleri oluşturmaktadır. Genel Müdürlük, Bakanlığa verilen görev ve yetkiler çerçevesinde, kooperatifler hakkında iletilen ihbar ve şikayetleri değerlendirmekte, şikayetin önemine, mahiyetine ve kooperatif türüne göre, şikayete konu hususları Kooperatif Kontrolörlerine, Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine, kooperatif denetçilerine, üst kuruluş denetim görevlilerine denetlettirmekte, bazı şikayetler ise incelenmek üzere Teftiş Kurulu Başkanlığına göndermektedir (<http://www.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=121&catID=307&Ing=tr>, Erişim Tarihi: 09.01.2011).

### 1.3.2. Avrupa Birliği'nde Kck ve Orta Boy İşletmelerin Denetimi

Birçok ülkede genelde işletmelerin tamamı o ülkenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygun olarak finansal raporlar hazırlamakla yasal olarak yükümlüdürler. Dolayısıyla kullandıkları hesap planı, uyguladıkları değerleme esasları, olayların muhasebeleştirilmesi, sundukları temel finansal tablolar, tablo formatları ile bunların dipnotları ve muhasebe bilgilerinden hazırlanan diğer tüm raporlar bakımından KOBİ ve/veya halka açık olmayan işletmeler ile büyük ve /veya borsaya kayıtlı işletmeler arasında çok önemli farklılıklar bulunmamaktadır (Ayanoğlu, 2008: 42). Muhasebe uygulamalarının her ülkede farklı olmasının nedeni; kültürel, ekonomik, siyasal, politik açılardan her ülkenin farklı karakteristikler taşımasıdır. Uygulamadaki farklılıklar sermaye akışının önündeki en büyük engeldir. Bu bağlamda, yatırımcının finansal tabloları kendi ülke tablolarına göre çevirmesi ve ona göre bir değerlendirme yapması gerekmektedir (Haverty, 2006: 50).

KOBİ'lere tanınan finansal raporlama kolaylıkları ile bunların zorunlu denetime tabi olması arasında bir paralellik görülmemektedir. Basitleştirilmiş veya özel formatta mali tablo hazırlamakla beraber, Danimarka'da kck ölçekli işletmeler diğer büyüklükteki işletmelerle birlikte zorunlu muhasebe denetiminden geçmektedirler. Diğer taraftan ise İspanya, İsviçre ve Fransa gibi ülkelerde faaliyet gösteren kck ölçekli işletmeler büyük işletmelerin mali tablo formatlarına uygun raporlama yaparken, zorunlu denetime tabi değildir (Ayanoğlu, 2008: 46).

AB ye ülkelerdeki KOBİ'ler için bazı muafiyetler ve kolaylıklar sağlamaktadır. AB, KOBİ'lere yönelik düzenlemeleri aşağıdaki gibidir:

**Tablo 2. AB’de KOBİ’lerin Tabii Oldukları Muhasebe Düzenlemeleri**

Borsaya Kayıtlı Olmayan KOBİ’ler	Borsaya Kayıtlı Olan KOBİ’ler
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dördüncü Yönerge – 1978</li> <li>• Yedinci Yönerge – 1983</li> <li>• Ülkelerin Yasal Düzenlemeleri</li> <li>• Ulusal Muhasebe Standartları</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2002 yılı kararı ile UDS’lerin uygulanması önerilmiştir.</li> <li>• 2005 yılından itibaren UFRS’lere geçilmiştir.</li> </ul>

**Kaynak:** Ayanoğlu Yıldız, *KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008: 46

Halen AB’de 55 farklı KOBİ muhasebe standardı olduğu açıklanmıştır. Borsaya kayıtlı olan işletmeler AB’de 2005 yılından itibaren konsolide tablolarda tam set UFRS’lerini uygulamaktadır. KOBİ standardının uygulanması konusunda henüz yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Muhasebe yönergelerinde ne uygulanması konusunda herhangi bir hüküm, ne de uygulamayı yasaklayan bir hüküm bulunmaktadır. KOBİ standardını hazırlayan ekip, KOBİ muhasebe standardı ile 4. ve 7. yönerge hükümleri ile herhangi bir tutarsızlığın bulunmadığını sundukları bildirimlerde açıklamaktadır. AB’de üye devletler; KOBİ standardının uygulanmasını isteme veya izin verme ve hangi işletmeleri kapsayacağı hususunda karar verecektir. AB’de bu konuda resmi bir karar çıkması belirli çalışmaların yapılmasını gerektirmektedir (Akdoğan, 2010: 4).

Üye sayıları ile ilgili olarak küçük işletmelerin denetimden muaf tutulması 4.Direktif ile sağlanmıştır. Her halükarda orta ölçekli işletmelerin finansal tablolarının denetiminin zorunlu tutulması açısından bu uygulama doğru değildir. (European Commission, 2007: 4).

AB üyesi ülkelerinde KOBİ sayılan işletmeler için muhasebeyle ilgili tanınan imkanlar ve tanınan bu imkanların uygulanma şekline göre 19 AB üye ülkesinde yapılan bir araştırmanın sonuçları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3. AB’de Finansal Raporlamada KOBİ’lere Sağlanan Kolaylıklar**

Küçük Ölçekli İşletmelere Tanınan İmkânlar	Yararlanan Ülke Sayısı	Orta Ölçekli İşletmelere Tanınan İmkânlar	Yararlanan Ülke Sayısı
Özet Bilânço hazırlama ve yayımlama hakkı	15 AB ülkesi	Gelir Tablosunda farklı sunum formatlarına izin verilmesi	7 AB ülkesi
Kısaltılmış ve özetlenmiş dipnotlar sunma hakkı	16 AB ülkesi	Özet Bilânço ve kısaltılmış dipnotlar sunma hakkı	9 AB ülkesi
Gelir Tablosu ile ek mali tabloların, yıllık faaliyet ve denetim raporlarının yayınlanmamasına hakkı	7 AB ülkesi	Yıllık faaliyet raporlarında işletmeyle ilgili finansal olmayan bilgileri sunmak zorunda olmamaları	6 AB ülkesi
Bağımsız muhasebe denetimine tabii olmama hakkı	9 ülkede tamamen, 4 ülkede kısmi muafiyet var	Konsolide Finansal Tablo hazırlamak zorunda olmamaları	Ülke sayısı tespit edilememiştir.

**Kaynak:** Ayanoglu Yıldız, *KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008: 47

Tablolardan da görüldüğü gibi, her ne kadar AB ülkeleri UFRS’yi kabul etseler de, çeşitli yasal düzenlemelerle KOBİ’ler kapsam dışı tutulmakta ve böylece onlara kendi ulusal muhasebe esaslarını veya varsa muhasebe standartlarını uygulama imkânı tanınmaktadır. KOBİ’lere yönelik muhasebe düzenlemeleri konusunda AB ülkeleri arasında İngiltere oldukça öndedir. Burada 1997 yılında kurulan Küçük İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları Komitesi, sadece küçük ölçekli işletmelere yönelik basitleştirilmiş muhasebe standartları geliştirir. Ancak bu işletmeler için basitleştirilmiş standartlar yerine normal muhasebe standartlarını uygulama yolu da açıktır (Ayanoglu, 2008: 48).

Bağımsız denetimin ayrı bir önem kazandığı bu yeni dönemin temel düzenlemeleri; AB’de Revize 8.Direktif olarak da bilinen 2006/43/EC sayılı direktiftir. AB’de bağımsız denetimi düzenleyen bu direktif, Birlik dışında kurulmuş ancak Birliğe üye bir ülkenin piyasasında işlem gören şirketlerin bağımsız denetim yapan üçüncü ülke denetçi ve denetim kuruluşlarının, ilgili Birlik üyesi ülkenin bağımsız denetim alanındaki düzenlemelerine tabi olması esasını getirmektedir (Çiçen ve Şimşek, 2009: 53).

AB’de KOBİ’lerde muhasebe ve denetim ile ilgili olarak çalışan birim Avrupa Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Denetçi ve Muhasebeciler Federasyonu (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs – EFAA)’dır. EFAA, AB’de ve Avrupa’da öncelikli olarak KOBİ’lere profesyonel hizmet sağlayan muhasebecileri ve denetçileri temsil eder. Bileşenlerinin kayda değer kısmını küçük muhasebeciler oluşturur. EFAA üyeleri aynı zamanda kendileri de küçük işletme özelliği taşır ve KOBİ’lere profesyonel bir hizmet yelpazesi sağlar. KOBİ’lerde kullanılan UDS’ler için alınan kararlar şunlardır (<http://www.efaa.com/InternationalStandardsonAudit132.html>, Erişim Tarihi: 02.01.2011):

- UDS 265 taslağını değerlendirmesi, iç denetimde iletişim yetersizliği; EFAA UDS 265, iç kontrol yapısında iletişim eksiklikleri ve uygun değişikliklerle ilgili taslak hakkında yorum yapma fırsatını değerlendirmiştir. EFAA, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (UDGSK - International Auditing and Assurance Standard Board – IAASB)’nin UDS 265 hakkında özellikle üzerinde durduğu görüşleri ve kayda değer bakış açılarını dikkate alan konularda görüş bildirme imkânı sağlar. Görüşler çok kapsamlı değildir ama küçük işletmelerde denetim ve aşırı maliyetlendirme hususlarına vurgu yapar.

- UDS 520 taslağını değerlendirmesi, analitik prosedürler; IAASB tarafından talep edildiği üzere, EFAA UDS’da tanımlanan taslak hakkında yorumlarını sadece belirli konular çerçevesinde daraltır ve Clarity uygulanması için sözleşmeleri hazırlar. Görüşler çok kapsamlı değildir ama küçük işletmelerde denetim ve aşırı maliyetlendirme hususlarına vurgu yapar. EFAA, UDS 315 analitik risk değerlendirme prosedürlerine ilişkin malzeme aktarımı destekler. Amaç ve kapsamının açıklık getirmesi nedeniyle UDS 520’deki değişiklik önemlilik arz eder. Risk değerlendirme prosedürlerinin istisnaları, denetçinin kurum hakkında yargısı ile mali tabloların birbirini tutmasını sağlayan maddi kanıt ve analitik prosedürleri oluşturmak için analitik prosedürlerin daha iyi ve açık şekilde ayrımı genişletilmelidir.

- UDS 520 taslağını değerlendirmesi, belirli mali tablolar hesap bakiyeleri ve dipnotlar hakkında denetim kanıtları;

Clarity anlaşmalarında bahsedilen UDS'lerin temel risklerinin UDS 501'de düzenlemeye uğraması gerektiği, UDS 501'in daha önce Clarity içinde bahsedilen riskler doğrultusunda değişikliğe uğraması halinde, örneği bulunmayan anlaşmalara uyum sağlamasını kabul eder.

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM VE

### YENİ TÜRK TİCARET KANUNU TASARISI

Tezin ikinci bölümünde yeni TTK'nın KOBİ'lerle ilgili düzenlemeleri ve UMF'nin KOBİ denetimi ile ilgili çalışmaları üzerinde durulacaktır.

#### **2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Küçük ve Orta Boy İşletmeler Denetimi ile İlgili Çalışmaları**

Ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması ile ilgili çalışmalar 1973 yılında başlamasına rağmen, yaşanan skandallar, kamuya sunulan bilgilerin objektifliğini, dolayısıyla bağımsız denetime olan güveni sarsmıştır. Şirketlerde yaşanan mali skandallar, ülkeleri daha dikkatli davranmaya ve uluslararası muhasebe standartları (UMS), UDS gibi yeni önlemler almaya yöneltmiştir (Uzay, 2004: 2).

1977 yılında Münih'te gerçekleştirilen Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde onayı ile faaliyete başlayan UMF, muhasebe mesleğinin gelişmesi ve dünya çapındaki harmonizasyonuna ilişkin faaliyetlerin yanı sıra meslek etiği ve muhasebe eğitimi konusunda uluslararası düzeyde yönergeler hazırlamaya yönelik çalışmaları da başlatır ve koordine eder (Ayanoğlu, 2008: 51). UMF'nin muhasebe mesleğine önemli bir diğer katkısı UDS'lerdir. Bu standartlar, "UMF bünyesinde üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu UDGSK tarafından oluşturulmaktadır (Türker, 2004). UDS özellikle çokuluslu şirketler için kalitatif ve kantitatif olarak karşılaştırma olanakları sunduğu gibi aynı zamanda daha fazla şeffaflık sağlayacaktır (McCreevy, 2005:1-2).



UMF'nin temel amacı; muhasebe mesleği mensuplarının toplum çıkarları doğrultusunda sürekli olarak yüksek kalitede hizmet sunmalarını sağlayacak evrensel standartları uyumlaştırarak mesleğin gelişimi için çalışmaktır. Bu temel amaç doğrultusunda, kendisine üye olan muhasebe meslek örgütleri ve bölgesel olarak oluşturulan diğer muhasebe meslek örgütleri ile işbirliği yapmaktadır. Bu işbirliği çerçevesinde, bünyesinde oluşturduğu komiteler ve çalışma gruplarına öncülük ederek (Selvi; 2002: 1):

- Mesleğin uluslararası savunuculuğunu yapmakta,
- Yeniliklere öncülük etmekte ve
- Evrensel olarak uyumlaşmış muhasebe mesleğini geliştirmek için çalışmalar yapmaktadır.

Kamu çıkarına hizmet etmek amacıyla, UMF yüksek kaliteli mesleki standartlara bağlılığı arttırarak, bu standartlar konusunda uluslararası yakınlaşmayı geliştirerek ve mesleki uzmanlık bilgileri açısından gerektiğinde kamu çıkarı konusunda görüş bildirerek tüm dünyadaki muhasebe mesleğini güçlendirmeye ve güçlü uluslararası ekonomilerin geliştirilmesine katkıda bulunmaya devam edecektir (Ward, 2005: 3).

Gelişmekte olan ülkelerde olduğu kadar gelişmiş ülkelerde de KOBİ'ler ulusal ekonomilerde önemli rol oynarlar. Örneğin AB'de tüm işletmelerin yüzde 99'u KOBİ'lerdir. KOBİ'ler küreselleşen dünyada rekabet edebilmek için mücadele ederken, büyük işletmeler gibi kapsamlı uluslararası kural ve düzenlemelerin farkında olmalıdırlar. Bu ihtiyaçlarını karşılamalarına yardımcı olmak amacıyla, UMF hem bu konularda kaynak sağlamak hem de gerekli kılavuzluğu sağlamak üzerinde odaklanmaktadır. UMF, özellikle KOBİ'ler ve küçük ve orta ölçekli muhasebe uygulamaları için tasarlanmış UDS ile ilgili bir kılavuz çıkarmıştır. KOBİ'lerin kamuya karşı sorumluluklarını yerine getirmelerinde desteklenmesi açısından bu kılavuzun geliştirilmesini temel bir adım olarak görülmektedir (Ward, 2005: 4).

UDS sürekli değişen ve artan denetçi taleplerini karşılayacak bilgiler içeren teorik bir rehberdir. UMF, KOBİ'lere özel ayrı bir denetim standartları seti geliştirmemiştir. Kurul, KOBİ'lerin birçok özel denetim durumuna neden olduğunu kabul etmesine rağmen, işletmeler için ayrı standartlar oluşturmamış veya bunları muaf tutmamıştır. Ancak IAPS (International Auditing Practice Statement Uluslararası Denetim Uygulamaları İzahnamesi – UDUİ) 1005 nolu standart ile KOBİ'lerin ortak özelliklerini tanımlamakta ve denetim uygulamasının nasıl etkileneceğini belirtmektedir.

Küçük işletmenin denetimi, büyük olanınkinden, dokümantasyonun detaylı olmaması, karmaşıklık düzeyi, daha az çalışan ile yapılabilir olması yönleriyle farklılık gösterir. "Küçük İşletme" nin anlamı, bu bağlamda, bir işletmenin sadece büyüklüğünü değil aynı zamanda onun tipik niteliksel özelliklerini de içinde barındırır. Bir işletmenin büyüklüğünün nicel göstergeleri, bilanço toplamlarını, geliri ve çalışanların sayısını içerebilir ancak böyle göstergeler tanımlayıcı değildir. Bundan dolayı, bir küçük işletmenin yeterli tanımını sadece nicel terimlerle yapmak imkânsızdır (Uluslararası Denetim Uygulamaları İzahnamesi - IAPS 1005).

Bu UDUİ'lerin amaçları için, küçük bir işletme aşağıdaki özellikleri taşır:

- Yönetim ve sahiplik, az sayıda bireyde (sıklıkla tek bir bireyde) yoğunlaşmıştır.
- Ayrıca, az gelir kaynağı, detaylı olmayan kayıt tutma, yönetimin kontrolleri çığneme potansiyeli taşıyan sınırlı iç kontrol de bu özelliklere dâhildir:

Bu UDUİ 1005'de yer alan denetim standartları şunlardır:

- 210 Denetim Sözleşmesi
- 220 Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetiminde Kalite Kontrol
- 230 Denetimde Belgelendirme

- 240 Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu
- 250 Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması
- 260 Denetimle İlgili Hususların Yönetim ile Görüşülmesi
- 300 Finansal Tablo Denetiminin Planlaması
- 315 İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Maddi Beyan Riskinin Değerlendirilmesi
- 320 Denetimde Önemlilik
- 330 Belirlenen Riskler Karşısında Denetçinin Uygulayacağı Teknikler
- 500 Denetim Kanıtları
- 520 Analitik İnceleme Teknikleri
- 530 Denetim Örnekleme ve Diğer Test Teknikleri
- 545 Gerçeğe Uygun (Makul) Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Denetimi
- 550 İlişkili Taraflar
- 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- 570 İşletmenin Sürekliliği
- 580 Yönetimin Beyanları
- 700&701 Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları
- 720 Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler

Bu standartlarda, KOBİ'lerin denetim sürecinde yapılması gereken farklılıklar yer almakta ve KOBİ'lerin özellikleri vurgulanarak denetim elemanlarının yönlendirilmesi sağlanmaktadır. UDGSK'nin KOBİ Finansal Raporlama Standartlarına paralel olarak ilgili denetim standartlarında da gözden geçirme çalışmaları yürütülmektedir. UDS, KOBİ'lerin denetiminde kullanılması için bir rehber hazırlığı içinde olan UMF bu konuda görüş toplamaktadır. Rehberin hedefleri şöyledir (*TÜRMOB International Haber, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi Eki, 2006: 2*) :

- Küresel muhasebe mesleğinin UDS'leri anlaması ve kullanması için kapasitesini artırmak;
- Meslek mensuplarının uzmanlığını ve yeterliğini artırmak;
- UDS'ler ile uyumlu güvence anlaşmaları yürütenlere pratik destek sağlamak;
- Uygulayıcılar, ye kuruluşlar ve diğerler tarafların UDS'lere yakınsama ve uyumlarını kolaylaştırmak;
- Eğitim ve ğretim materyalleri ve elektronik uygulama yardımları gibi yakınsamayı ve denetçi yeterliğini artırmayı amaçlayan araçların geliştirilmesi için temel oluşturmak.

### 2.1.1. Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Kılavuz Çalışması

UMF tarafından çıkarılan KOBİ'ler için UMS Rehberinde detaylı olarak KOBİ'lerin bağımsız denetiminin uygulanması anlamaktadır.

#### 2.1.1. Açıklanan Uluslararası Denetim Standartlarının Yapısı

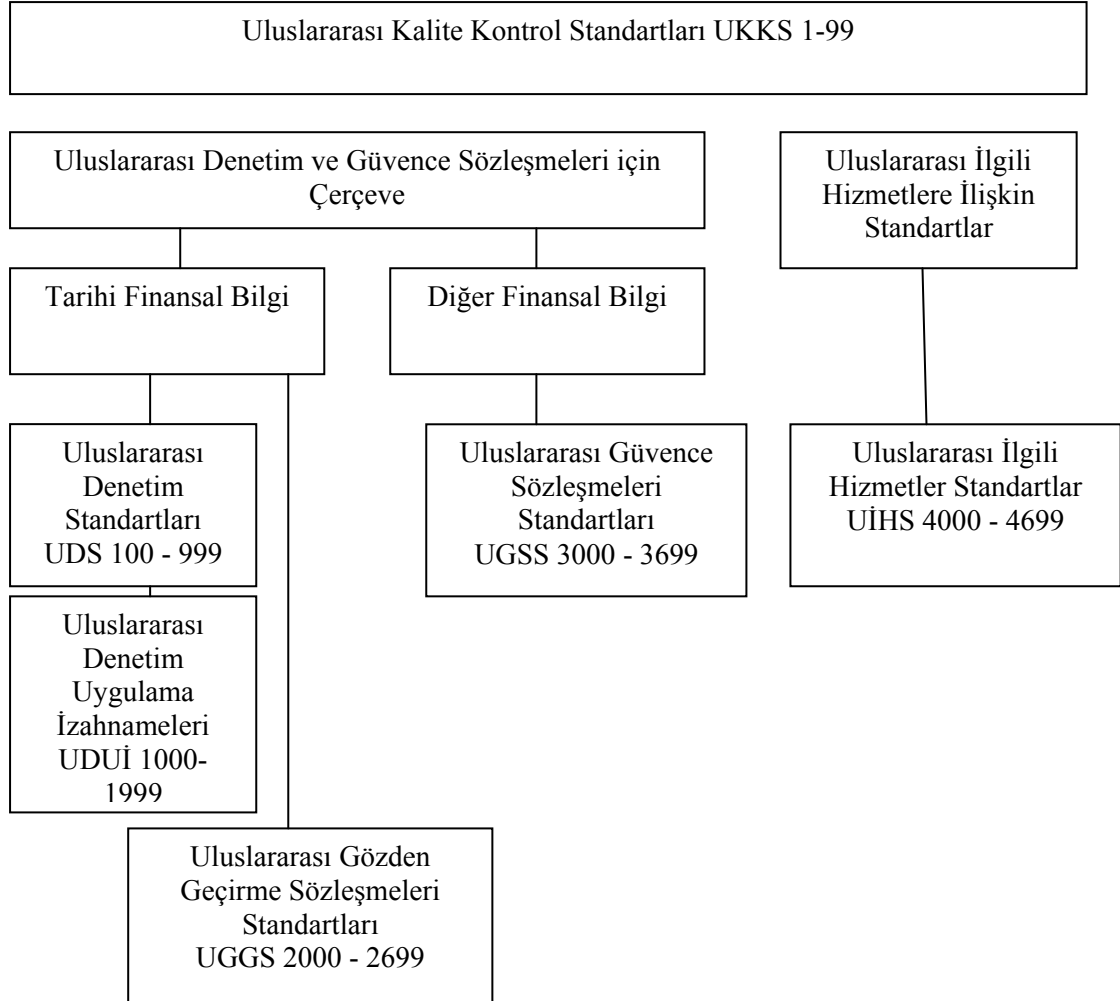
**Tablo 4. Uluslararası Denetim Standartlarının Genel Yapısı**

UDS UNSURU	AÇIKLAMALAR
Giriş	UDS'nin içerik ve amacının açıklanması, UDS'lerinin diğer UDS'leri ile nasıl bağlantılı olduğunu, UDS'nin konusunu, denetçi üzerinde belirli beklentiler ve hangi UDS'nin bağlantılı olduğunu içeren set.
Amaçlar	Denetçi tarafından ulaşılan amaç, UDS gereklilikleri ile uyumluluğunun bir sonucudur. Denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için, denetçi denetimin uygulanması ve planlanmasında ilgili UDS'nin belirtilen hedefleri kullanma gerekliliği, UDS'nin aralarında karşılıklı ilişkilerinin göz önünde tutulması.
Açıklamalar	UDS'nin amaçları için bilimsel terimlere dayandırılan anlamların açıklanması. Bunlar, UDS'nin açıklanma biçimine ve tutarlı uygulamalarına yardımcı olur.
Gereklilikler	Bu bölümün ana hatları özel denetçi gereklilikleridir. Her bir gereklilik emir belirten kelimeyi içerir.
Uygulama ve Diğer Açıklayıcı Bilgiler	Bu uygulama ve diğer açıklayıcı maddeler, UDS gerekliliklerinin daha fazla açıklamasını ve onların yürütülmesi için rehberlik sağlar. Gerekliliklerin anlamlarının veya kastedilenin ne olduğunu daha kesin açıklamak. Bu koşullar altında uygun olabilecek süreçlerin örneklerini içerir.
Ek	Ek form uygulama ve diğer açıklayıcı maddelerdir.

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 13-14

### 2.1.1.1.1. Uluslararası Denetim Standartları İndeks ve Çapraz Referanslar

UDS Çerçevesi aşağıda gösterildiği gibidir:

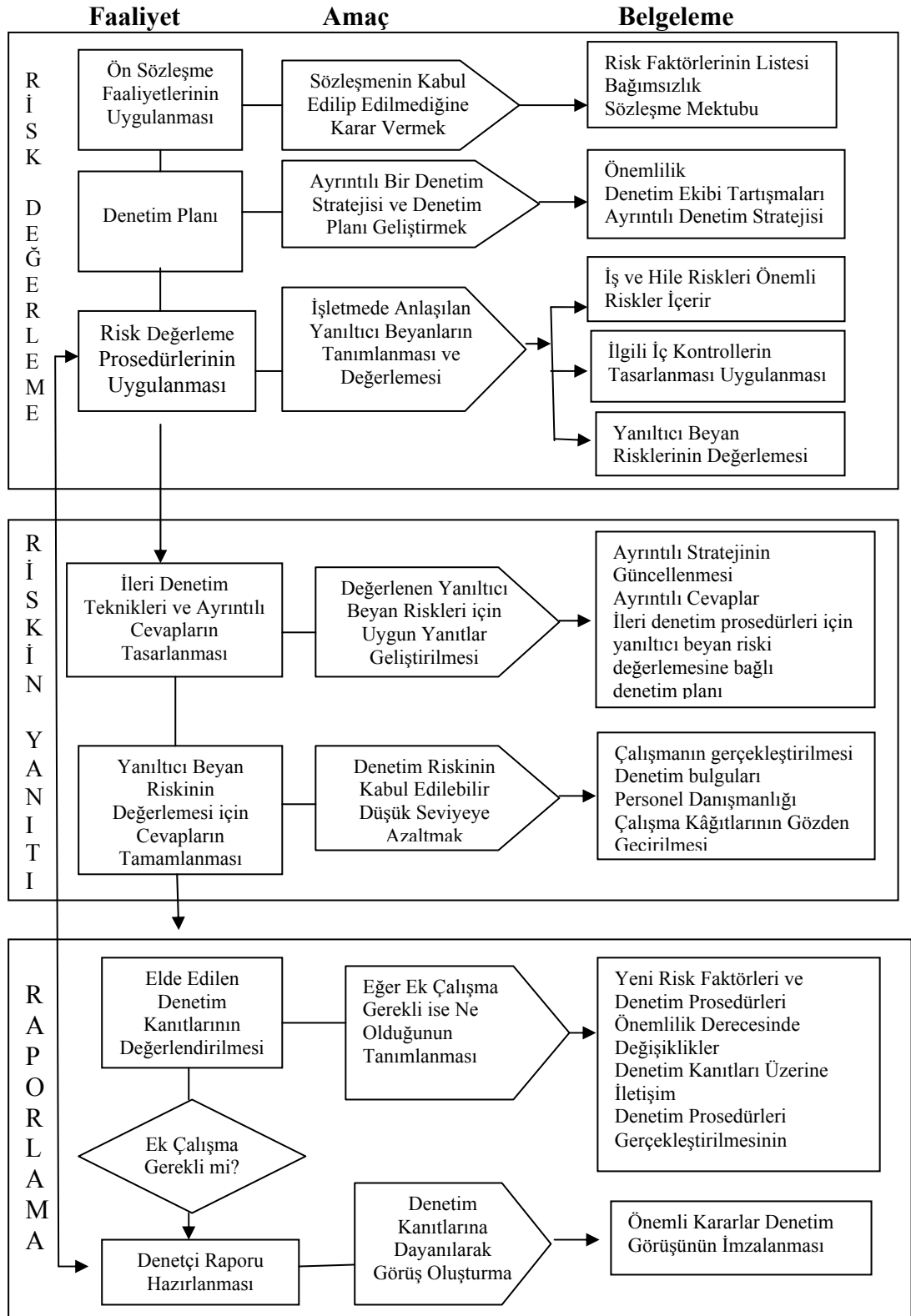


**Şekil 1:** Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesi

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 14

### 2.1.1.1.2. Denetim süreci

Denetim yaklaşımı; bu kılavuzda risk değerlendirme, tanımlanan riske cevap verme ve raporlama olmak üzere 3 aşamaya ayrılmıştır.



Şekil 2: Denetim Süreci

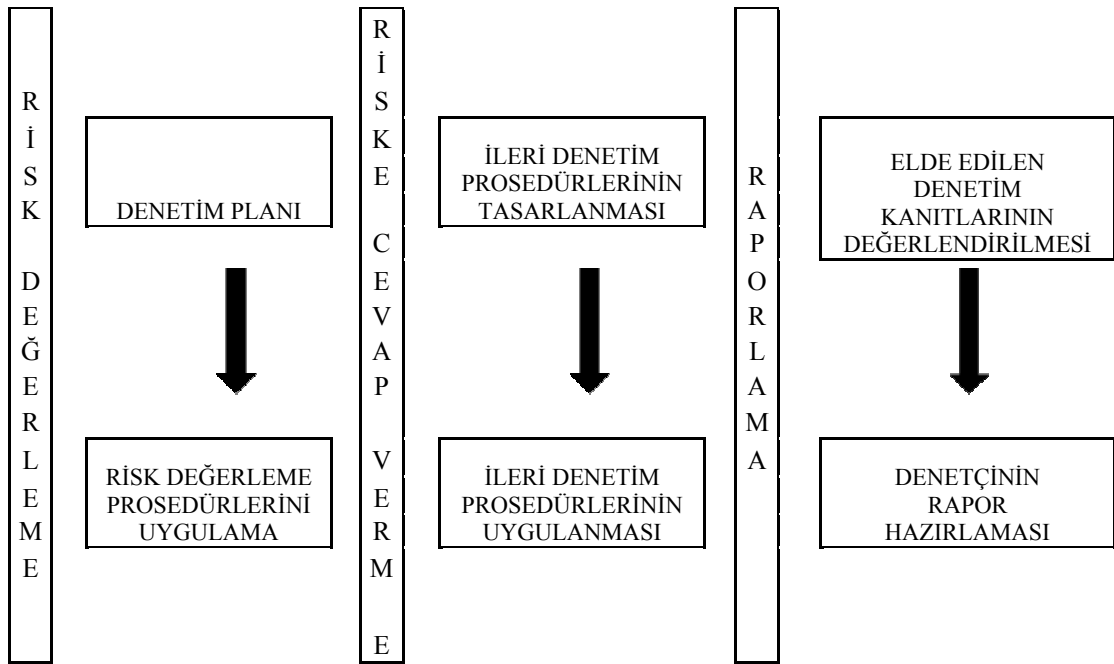
**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 18

### 2.1.1.2. Ana Kavramlar

KOBİ'lerin denetiminde UDS kullanılmasına ilişkin kılavuza göre temel kavramlar aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 3):

#### 2.1.1.2.1. Risk Temelli Denetime Genel Bakış

Bu bölümde; denetçi hedefleri, temel unsurlar ve risk temelli denetimin uygulama yönteminden bahsedilmiştir.



**Şekil 3:** Risk Temelli Denetime Genel Bakış

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 20

Risk temelli denetimde, denetçilerin genel amaçları; bir bütün olarak finansal tabloların hile veya yanlışlıktan dolayı yanıltıcı beyandan bağımsız olup olmadığı hakkında makul güvence elde etmek için; uygulanabilir finansal raporlama



çerçevesi doğrultusunda tüm önemli yönleriyle finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığı üzerinde denetçi görüşü bildirmek ve denetçinin kanıtları doğrultusunda UDS'lerin gerektirdiği iletişim ve finansal tablolar hakkında rapor edilmesidir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 20).

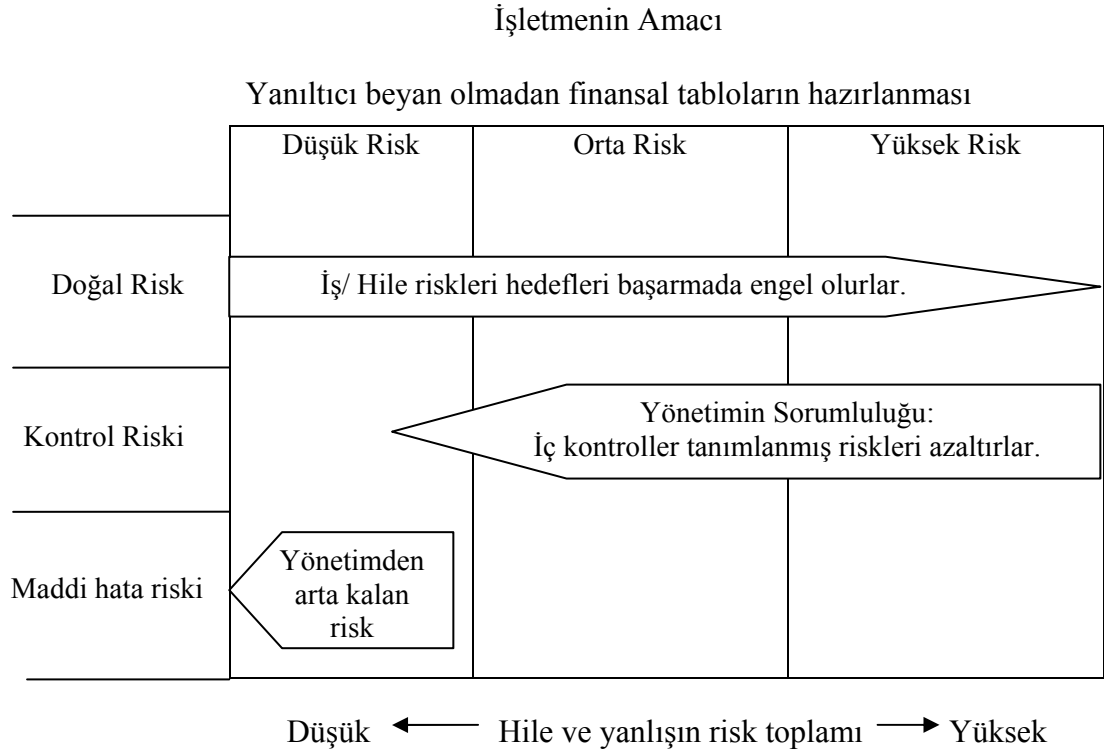
Denetim riski, finansal tablolarda yanıltıcı beyandan dolayı uygun olmayan denetim görüşünün ifade edilme riskidir. Denetimin amacı, bu denetim riskini kabul edilebilir düşük seviyeye indirmektir. Denetim riski aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi iki temel unsura sahiptir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 23).

**Tablo 5. Denetim Riski Unsurları**

Risk	Nitelik	Kaynak
Doğal ve Kontrol Riskleri	Finansal tablolar maddi hata içerebilirler.	İşletme amaçları ve yönetimin iç kontrol tasarlaması ve uygulaması
Tespit Edememe Riski	Denetçi, finansal tablolarda maddi hatayı ortaya çıkarmada başarısız olabilir.	Denetçi tarafından uygulanan prosedürlerin kapsam ve niteliği

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 23

Denetim riskini kabul edilebilir makul seviyeye indirmek için denetçi yanıltıcı beyan risklerinin değerlendirilmesi ve sınır algılama riskine gerek duyar.



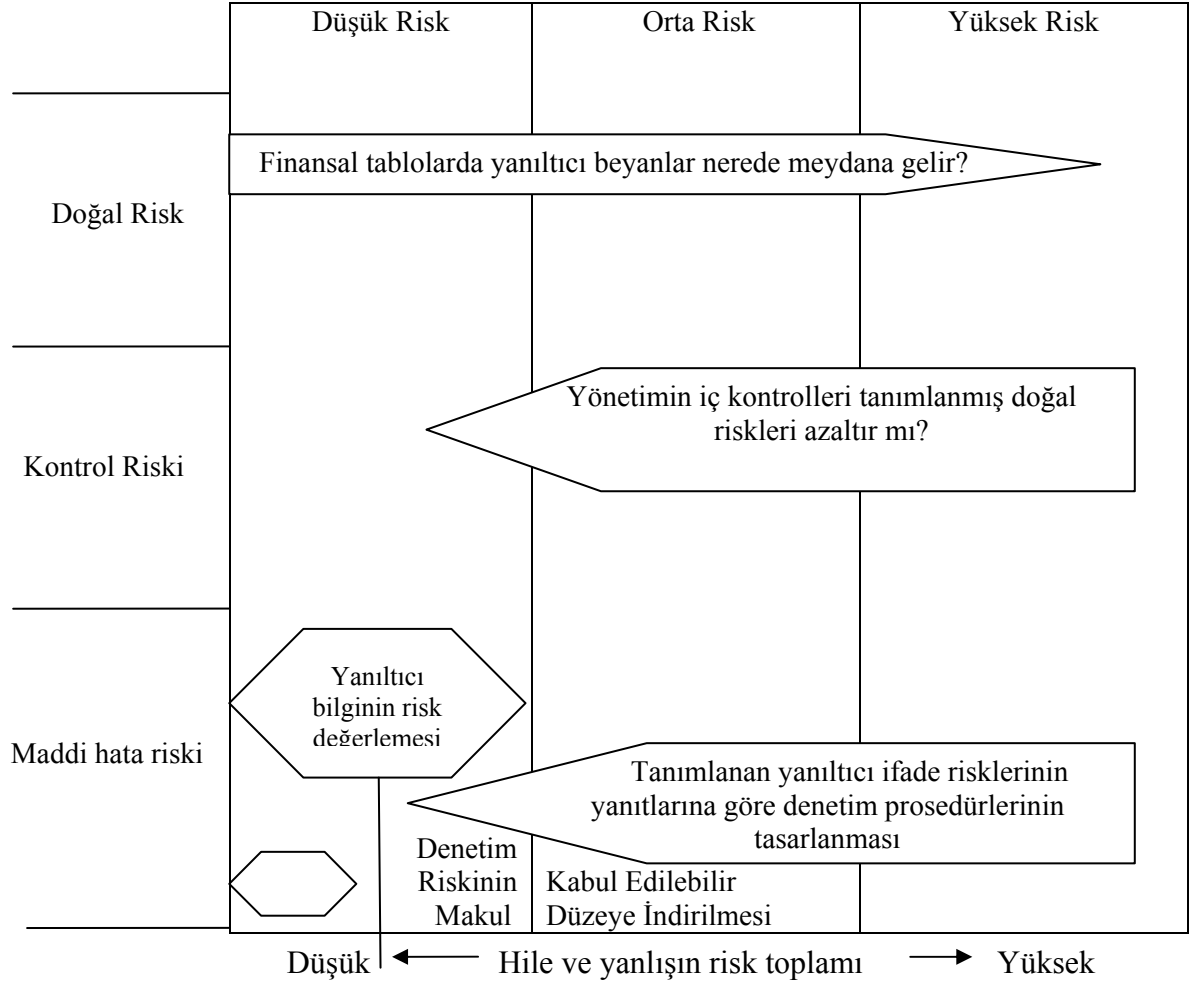
**Şekil 4:** Denetim Riski Bileşenlerinin Özeti – İşletmenin Amacı

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 26

NOT: Şekildeki çubukların uzunluğu; işletmenin risk profiline ve belirli durumlara göre değişir.

## Denetçinin Amacı

İşletmenin finansal tablolarının maddi hata riskinden bağımsız olup olmadığının tanımlanması



**Şekil 5:** Denetim Riski Bileşenlerinin Özeti - Denetçinin Amacı

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 26

NOT: Şekildeki çubukların uzunluğu; işletmenin risk profiline ve belirli durumlara ve denetçi yanıtının doğallığına göre değişir.

**Tablo 6. Risk Temelli Denetim Aşamaları**

AŞAMA	AÇIKLAMA
Risk Değerleme	Finansal tablolarda maddi hata risklerinin değerlendirilmesi ve tanımlanması için risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması
Risk Yanıtı	Finansal tablo ve iddia düzeylerinde değerlendirilmiş ve tanımlanmış yanıtıcı beyan riskleri yanıtına göre ileri denetim tekniklerinin tasarlanması ve uygulanması
Raporlama	Bu bölüm; <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elde edilen denetim kanıtları esas alınarak bir görüş oluşturma</li> <li>• Ulaşılan sonuçlara uygun bir raporun hazırlanması ve yayınlanması</li> </ul>

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 27

Özetlenecek olursa;

- Denetimin aynı boyutu için denetimin hedefleri aynıdır.
- Denetçinin risk değerlemesine bağlı olarak ileri denetim prosedürlerinin tasarlanması.
- Mesleki yargının uygun örneği, değerlendirilen risklere uygun cevaplara göre uyarlanan prosedürler için önemlidir.

### 2.1.1.2.2. Etik, Uluslararası Denetim Standartları ve Kalite Kontrol

UDS 200, 220 ile alakalıdır. İşlemekte olan kalite çalışmaları, sözleşme ortakları yüksek etik standartlar taahhüt etmesi ile ve firma içinde güçlü liderlik ile başlar. Bir firma denetim anlaşması yapmaya karar verdiğinde, bu rehber pratik kolaylıklar sağlayacaktır. Denetim hizmetinin ve ilgili servislerin sağlanması; (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 40):

- Kamu yararının korunması,
- Müşteri memnuniyetini sağlamak,

- Profesyonel standartlar ile uyum sağlama,
- Profesyonel itibar kurmak ve korumak açısından hayati önem taşır.

Profesyonel denetim firmaları için yüksek kaliteli ve düşük maliyetli hizmetlerin gerçekleştirilmesi başarının temel düzenidir. Kaliteli hizmet profesyonel muhasebecinin kamu hizmet sorumlulukları ile ilgili olarak çok önemlidir. Kaliteli hizmetin hükümleri her zaman firmanın iş stratejisinde anahtar hedef olmaktadır. Bu hedefler; tüm personelle iletişim içinde olmayı ve sonuçları izlemeyi gerektirir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 42). Risk yönetimi, olumsuz olayların tahmin edilmesinde etkili karar alma için çerçeve geliştiren ve firmanın kaynaklarının karlı bir şekilde dağıtılmasında firmaya yardımcı olan devam eden sürekli bir süreçtir. Basit bir risk değerlendirme süreci herhangi bir boyuttaki firma için hatta şahıs firmaları için kullanılabilir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 41).

**Tablo 7. Bir Muhasebe Firmasında Kalite Kontrol Sistemi**

<b>İç Kontrol Bölümleri</b>	<b>Firma Düzeyi Kalite Kontrol Bölümleri</b>	<b>Sözleşme Düzeyi Kalite Kontrol Bölümleri</b>
Kontrol Çevresi	Firma içinde kalite için liderlik sorumlulukları İlgili Etik Gereksinimler İnsan Kaynakları	Denetimde kalite için liderlik sorumlulukları İlgili Etik Gereksinimler Anlaşmalı ekiplerin görevleri
Risk Değerleme	Müşteri ilişkilerinin ve belirli sözleşmelerin kabul edilmesi ve devamı	Müşteri ilişkilerinin ve denetim sözleşmelerinin kabul edilmesi ve devamı
Bilgi sistemleri	Kalite Kontrol Sistemi Belgelendirme	Denetim Belgelendirmesi
Kontrol Eylemleri	Sözleşme performansı	Sözleşme performansı
İzleme	Firmanın kalite kontrol ilkelerini ve prosedürlerini sürekli izleme	Belirli denetim anlaşmalarının sürekli izlenmesinin sonuçlarına başvurmak

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 41- 42

**Tablo 8. İlgili Uluslararası Denetim Standartlarına Uygunluk**

UDS	Açıklama
Statü	Uluslararası Denetim Standartları birlikte ele alındığında, denetçinin genel hedefleri yerine getirmede denetçinin çalışmaları için standartları sağlamak.
Uyumluluk	Bazı UDS'ler, durumlarda ilgili olmayabilir. Bazı UDS'ler şartlı gereklilikleri içerir. Bu gereklilikler, öngörülen koşulların geçerli ve şartların olduğu zamanlarda ilgilidirler. İlgili UDS gerekliliklerinden hareketle, alternatif denetim prosedürleri uygulanmasıyla ve başlangıç için nedenler yanında belgelendirilmesi gerekmektedir.
Yerel Yasalar	Denetçilerden, belirli yasal ve düzenleyici gerekliliklerle veya özel yargı yetkinin veya ülkenin diğer denetim standartları ile uyum içinde olması istenir.

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 50

### 2.1.1.2.3. İç Kontrol – Amaç ve Bileşenler

UDS 315 ile ilgilidir. İç kontrol, tanımlanan iş ve hile risklerine hitaben, finansal tablolarda güvenlik sorunu gibi belirlenen amaçlara ulaşmada yaratılan tehditleri engellemek için, yönetim ve diğer personel tarafından düzenlenir, uygulanır ve sürdürülür (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 52).

İç kontrol, kontrol hedefine ulaşmak veya tanımlanan risk unsurunun azaltılması için yönetimin yanıtıdır. Bir işletmenin amaçları ve bunları başarmayı garanti etmek için iç kontrolün uygulanması arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bir kere amaçlar belirlendiğinde, şirketin amaçlarına ulaşmasını engelleyen riskleri tanımlamak ve değerlemek mümkündür. İç kontrol amaçları genel olarak dört kategoride toplanabilir:

- İşletmenin misyonunu destekleyen strateji ve üst düzey hedefler,

- Finansal raporlama (Finansal raporlama üzerine iç kontrol),
- Operasyonel Kontroller,
- Yasalar ve yönetmeliklere uygunluk (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 52).

UDS 315’de kullanılan iç kontrol; otorizasyon gibi kontrol aktivitelerinden daha geniş kapsamlıdır. İç kontrol beş anahtar bileşeni kapsar. Bu beş bileşeni içeren iç kontrol bölümü, işletmenin iç kontrol sistemini farklı yönleriyle anlamak denetçiler için faydalı bir çerçeve sağlar (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 53). İç kontrolün beş bileşeni;

- Kontrol çevresi
- İşletmenin risk değerlendirme süreci
- İlgili iş süreçlerinin de dahil olduğu finansal raporlama ve iletişimle ilgili bilgi sistemi
- Denetimle ilgili kontrol faaliyetleri
- İç kontrolün izlenmesi

UDS 315.14’e göre denetçi kontrol çevresi ile ilgili bir anlayış geliştirmek zorundadır. Bu anlayış kapsamında yönetim ve yönetimden sorumlu olan kişiler, etik davranış ve dürüstlük kültürü oluşturmak zorundadırlar. Kontrol faaliyetleri, maddi hatanın meydana geldikten veya algılandıktan itibaren doğrudan önlenmesi ve yanlışlık meydana geldikten sonra düzeltilmesi için tasarlanmıştır. Küçük firmalarda, kontrol faaliyetleri temel kavramlar altında büyük firmalarla benzerlik gösterir ama ilgili durumlarda denetçi önemli ölçüde değişebilir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 54).

#### 2.1.1.2.4. Finansal Tablo İddiaları

UDS 315.4'de tartışılan bu duruma göre işletme tarafından finansal tablolarda yer alan iddiaların gerçek olduğunu söyler. Yönetim, denetçilere "Bir bütün olarak finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygunluğu doğrultusunda gerçeğe uygun sunumu" gibi aslında saklı iddiaların bir numarasını içerir. Bu saklı iddialar, finansal tablolarda tahakkuk, ölçme, sunum ve çeşitli kavramların açıklaması ile ilgilidir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 78). Yönetimin iddialarını içeren örnekler:

- Finansal tablolarda tüm varlıkların var olduğu,
- Tüm satış işlemlerinin uygun faaliyet döneminde kayıt edildiği,
- Envanterlerin uygun tablolarda yer aldığı,
- Borçların işletmenin yükümlülüklerini doğru olarak temsil ettiğini,
- Tüm kayıtlı işlemlerin inceleme konusu dönemde meydana geldiğini,
- Finansal tablolardaki tüm tutarların düzgün bir şekilde sunulduğu ve açıklandığı.

Bu iddialar genellikle bütünlük, var olma, gerçekleşme, doğruluk, değerlendirme gibi tek bir kelime ile özetlenmiştir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 78).

UDS 315, denetçiye, iddiaların bir bütün olarak incelenmesine yardımcı olur. Bu standarda KOBİ'lerin denetiminde, iddiaların kullanımını daha kolay incelemek için başvurulur. Bu rehber, iddiaları bir dizide birleştirmiştir. Bu yüzden üç kategori arasında uygulayabilirler. Bunlar, bakiyeler, işlemler ve açıklamalardır (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 80).



**Tablo 9. Birleştirilmiş Ve Bireysel İddialar**

Birleştirilmiş İddialar	İşlemlerin Sınıfları	Muhasebe Hesapları	Sunum ve Açıklama
Bütünlük	Bütünlük	Bütünlük	Bütünlük
Varolma	Gerçekleşme	Varolma	Gerçekleşme
Doğruluk ve Dönemsellik	Doğruluk Kesin Kayıt Sınıflandırması	Haklar ve Sorumluluklar	Doğruluk, Haklar ve Sorumluluklar Sınıflandırması ve Anlaşılabilirlik
Değerleme		Değerleme ve Dağıtım	Değerleme

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 80

Denetçi yukarıda özetlendiği gibi birleştirilmiş iddiaları kullanmayı tercih ettiği zaman, doğruluk ve kesin kayıt iddialarını, haklar ve sorumlulukları, sınıflandırma ve anlaşılabilirliği içerdiğini hatırlaması önemlidir. Finansal tablolar gizli iddialardan bir dizi içerir. İddialar, finansal tablo düzeyinde ve iddia düzeyinde risklerin değerlemesinde denetçi tarafından kullanılabilir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 80).

### 2.1.1.2.5. Önemlilik ve Denetim Riski

Önemlilik, UDS 320 ile ilgilidir. Önemlilik, finansal tablolar esas alınarak kullanıcılar tarafından alınan kararlar için finansal tablo bilgilerinin önemini belirtir. Finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloların hazırlanmasında ve denetiminde önemliliği kullanırlar. Yanıltıcı bilgi, birtakım olaylardan veya ilgili parasal tutarların boyutu (sayısal), kaydın yapısı (nitel) ve meydana gelen çevresel şartlardan dolayı ortaya çıkar. Önemlilik ve denetim riski, denetim süreci boyunca birlikte dikkate alındığından birbiriyle bağlantılıdır. Denetim riski, denetçinin maddi hata sonucu finansal tablolar üzerinde uygunsuz bir denetim görüşü ifade ettiğinde ortaya çıkar

(Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 85).

Önemlilik düzeyleri, finansal tablo düzeyinde genel önemlilik, genel performans önemliliği, muhasebe hesapları, açıklamalar ve işlemlerin sınıf düzeyinde özel önemliliği ve özel performans önemliliği olmak üzere sınıflandırılmıştır (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 89). Denetimin sonucunda, genel önemlilik denetçi raporunda uygun denetim görüşünün ve finansal tablolar üzerinde tanımlanmış yanıtıcı bilgilerin etkilerinin değerlendirilmesi için kullanılır. Performans önemliliği, bir bütün olarak veya bireysel hesaplar, işlemler ve açıklamalar için denetim sırasında gözden geçirilen risk değerlendirmelerini belirtmek, denetim bulguları ve elde edilen yeni bilgiler sonucu değiştirilebilir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 91). Özel önemlilikte; denetçi, bir veya birden fazla işlemlerin, muhasebe hesaplarının veya açıklamalarının sınıfları için konuların varlığını düşünür (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 92). Özel performans önemliliği, yeterli denetim çalışmasını sağlamada özel önemlilikten küçük tutarlar için düzenlenmiştir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 93).

#### **2.1.1.2.6. Risk Değerleme Prosedürleri**

KOBİ'lerde maddi hata riskinin değerlendirilmesi ve denetçi tarafından tanımlanmasında değerlendirme prosedürünün kullanılması ve doğası UDS 240 ve 315 ile alakalıdır.

Üç risk değerlendirme prosedürü aşağıda gösterilmiştir.



**Şekil 6:** Risk Değerleme Prosedürleri

**Kaynak:** (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 94)

Risk değerlendirme prosedürlerinin amacı, maddi hata risklerinin değerlendirilmesi ve tanımlanmasıdır. İç kontrolü içerir. Bilgi, internet ve ticari ilişkiler gibi dış kaynaklardan sağlanabilir. Risk değerlendirme prosedürleri, finansal tabloların risklerinin değerlendirilmesini destekleyen denetim kanıtları sağlar.

Risk değerlendirme prosedürleri; yönetim ve diğerlerinin araştırılması, gözlem ve teftiş, analitik prosedürleri olmak üzere 3 unsurdan oluşmaktadır. Yönetim ve diğerlerinin araştırılmasında, hükümetle ödeme, muhasebe gibi kilit çalışanlar, pazarlama veya satış elemanları ile görüşme yapılmasını içerir. Analitik prosedürler, finansal tablolar ve denetim sonuçlarının açıklanması için risk değerlendirme prosedürlerine yardımcı olarak kullanılır. Gözlem ve teftiş, yönetim ve diğerlerinin araştırılmasını destekler, işletme ve çevresi hakkında ek bilgi sağlar. Risk değerlendirme prosedürleri ayrıca, ilgili iç kontrollerin tasarlanması ve uygulanmasının değerlendirilmesini içeren prosedürleri içerir (Guide to Using

International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 95).

#### **2.1.1.2.7. Tanımlanan Riskin Yanıtlanması**

Değerlendirilen riskler için denetçinin uygun cevaplar tasarlaması ve uygulaması UDS 240, 300, 330, 500 ile ilgilidir. Finansal tablo düzeyinde maddi hata riski için potansiyel olarak birçok iddiaların etkilediği finansal tabloların bir bütün olarak her yönü ile ilgili risklere başvurulur. Sonuç olarak bu riskler iddialar düzeyinde maddi hata için dolaylı olarak katkı sağlar. İddia düzeyinde denetçinin tanımlanan riskleri değerlemesi şunları sağlar:

- Uygun denetim yaklaşımının göz önünde bulundurulması,
- İleri denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 111).

#### **2.1.1.2.8. İleri Denetim Prosedürleri**

UDS 330, 505 ve 520 ile ilintilidir. Bunlar, ileri denetim teknikleri, maddi testler ve kontrol testleridir. Asıl prosedürler iddia düzeyinde maddi hatanın belirlenmesi için denetçi tarafından tasarlanmaktadır. Maddi analitik prosedürler planlandığı zaman, denetçi kaydedilen tutarlar ve oranların geliştirilmesi ile ilgili beklenti içinde olduğundan verilerin güvenilirliğini sağlama ihtiyacı duyar. Maddi prosedürler, kalan dönemle ilgili denetçinin bilgi testlerini uygulayıp uygulamadığına bağlıdır. Dış teyitler, varlıkların doğruluğu ve nakdin tamlığı hakkında denetim kanıtı sağlamak için sıkça kullanılır. Dış teyitler ayrıca, ilgili dönemde muhasebe kayıtlarında doğru kayıtların yapılıp yapılmadığıyla ilgili kanıtlar sağlar. Maddi analitik prosedürler, finansal tablolarda ilişkilerin ve tutarların karşılaştırmasını içerir. Analitik prosedürlerin uygulanmasında mümkün teknikler kullanılır. Bunlar;

oran analizleri, trend analizleri, başa baş analizleri ve regresyon analizleridir. Analitik prosedürlerin kullanılmasındaki amaç, denetimin sonunda bir bütün olarak finansal tabloların denetçinin anladığı işletmeyle uyumlu olup olmadığının tespit edilmesidir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 116).

### **2.1.1.2.9. Muhasebe Tahminleri**

UDS 540 ile ilgilidir. Denetim tahminleri yapılırken amaç; aşağıdakilerin olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamaktır:

- Kabul edilebilir, açıklanıp veya onaylanıp onaylanmadığıyla ilgili finansal tablolarda gerçeğe uygun değer muhasebe tahminlerinin dahil olduğu muhasebe tahminleri,
- Finansal tablolarda ilgili açıklamaların, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi bağlamında yeterli olması.

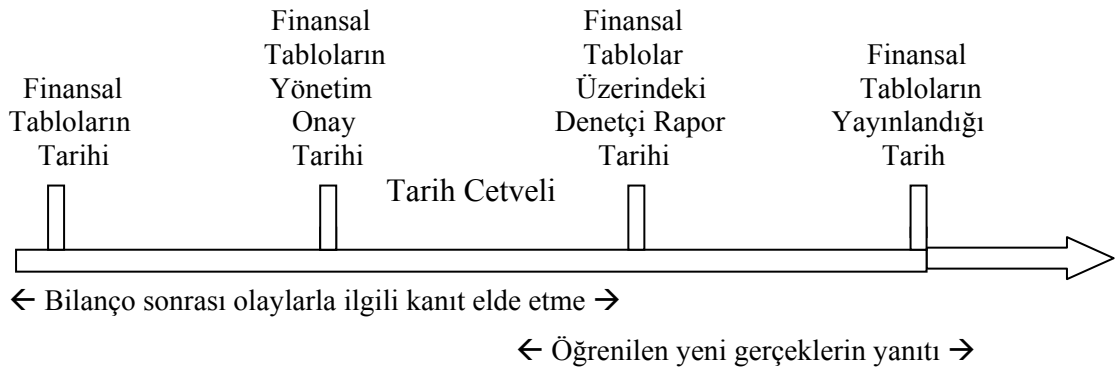
Küçük işletmeler için, tahminlerin hazırlanmasında yer alan iş miktarı, küçük işletmelerin iş faaliyetlerinin daha sınırlı ve işlemlerin daha az karmaşık olması nedeniyle daha az karmaşık olacaktır. Küçük işletmelerde, muhasebe-tahmin hazırlık içeren finansal raporlama sürecinde aktif yönetim katılımı olma olasılığı vardır. Sonuç olarak, tahmin sürecinde kontroller olmayabilir veya eğer olursa kayıt dışı işleyebilir. Son adım olan raporlamada, muhasebe tahminleri ilgili finansal raporlama çerçevesi kapsamında makul ya da yanlış şekilde olup olmadığı açıklanır (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 137).

### **2.1.1.2.10. İlişkili Taraflar**

İlişkili taraflar ve işlemlerine ilişkin denetim prosedürleri ve UDS 550 ile alakalıdır. İlgili taraflar kendi aralarında birbirinden bağımsız olmadıklarından, çoğunlukla ilişkili taraf işlemleri ile yanıltıcı beyanın riskleri ilişkisiz taraflarla işlemlere göre daha yüksektir. Sonuç olarak, finansal raporlama çerçeveleri sık sık ilgili taraf işlemleri ve hesaplara ilişkin muhasebe ve açıklama gereklilikleri içerir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 146). Denetçi, denetim esnasında kayıt veya belgeleri incelerken ilgili taraflara bilgi için uyanıklılığını devam ettirmekle sorumludur. Bu, kilit belgelerin denetimini içerir ama özel olarak ilgili taraflara tanımlamak için kayıt ve belgelerin kapsamlı araştırılmasına gerek yoktur. Küçük ölçekli işletmelerde, bu prosedürlerin daha az gelişmiş ve resmi olmaması olasıdır. Yönetim, ilişkili taraflar hakkında kolaylıkla bilgi sahibi olmayabilir, bu yüzden denetçi özel taraflarla hesapları gözden geçirme ve araştırma yapma ihtiyacı duyabilir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 146).

### **2.1.1.2.11. Bilânço Sonrası Olaylar**

UDS 560 ile ilgilidir. Bu standart denetçi sorumluluğuyla ilgili bilanço sonrası olaylar üzerine rehberlik sağlar. Bilanço sonrası olaylar, finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen olaylardır.



### Şekil 7: Denetim ve Finansal Tabloların Hazırlanmasında Önemli Tarihler

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 155

Bilânço sonrası olaylar için aşağıdakilere başvurulur:

- Denetçinin rapor tarihi ile finansal tabloların tarihi arasında gerçekleşen olaylar ve,
- Denetçinin olayları denetçi rapor tarihinden sonra öğrenmesi.

Bilânço sonrası olayların varlıklarının tanımlanması ve etkilerinin değerlendirilmesinde, denetçi aşağıda belirtilen adımları yürütmeli:

**Tablo 10. Bilânço Sonrası Olaylarda Denetçinin Takip Edeceği Adımlar**

Prosedür	Açıklama
Bilânço Sonrası Herhangi Bir Olayın Tanımlanması	Finansal tablolarda uyumlaştırma veya açıklama gerektirecek herhangi bir bilânço sonrası olayın tanımlanması için denetim prosedürleri gerçekleştirmek. Ekler; <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilânço sonrası olayları tanımlamak için yönetim prosedürlerini anlamak</li> <li>• Yönetimin soruşturma yapması hakkında: Yeni taahhütler, borçlanmalar veya garantiler Planlanan veya gerçekleşen varlık yatırımları veya satışlar Sermayenin veya borçlanma araçlarının artışı</li> </ul>

	<p>Birleşme veya tasfiye için sözleşmeler</p> <p>Yönetim tarafından uygun görülen varlıklar</p> <p>Dava, alacaklar ve gayri nakdi kredi ve yükümlülükler</p> <p>Herhangi bir alışılmamış muhasebe düzeltmelerinin yapılması veya öngörülmesi</p> <p>Finansal tablolarda bütçe veya karşılıkların ölçülmesi için herhangi bir olayla ilişkilendirilmesi</p> <p>Varlıkların geri kazanılabilirliği için herhangi bir olayla ilgili olması</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Eğer varsa dönem sonunda yazılan finansal raporları okuma</li> </ul>
Yazılı Temsillerin Sağlanması	Bilânço sonrası olaylarda yazılı temsillerin olup olmadığını düşünmek, diğer denetim kanıtları desteklemek için gerekebilir ve böylece yeterli uygun denetim kanıtı elde edilir.
Olayların Denetçi Tarafından Öğrenilmesi (Denetçi Rapor Tarihinden Sonra Ama Finansal Tabloların Yayın Tarihinden Önce)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yöneticilerle sorunun tartışılması</li> <li>Finansal tablolarda değişikliğe ihtiyaç olup olmadığını tanımlanması, eğer varsa: <ul style="list-style-type: none"> <li>Finansal tablolarda meselenin yeri için yönetim planlarının nasıl soruşturulduğu.</li> <li>İleri denetim teknikleri gerekliliklerinin uygulanması</li> <li>Finansal tablolar değişiklikleri üzerine yeni bir denetim raporunun yayınlanması</li> </ul> </li> <li>Denetçi değişime uğramış denetçi görüşünü yayınlamalı</li> <li>Eğer denetçi raporu açıklandıysa, ilan edilen yönetim gerekli değişikliklerin yapılmasından önce 3. taraflar için finansal tabloların yayınlanmasına gerek yoktur.</li> <li>Eğer finansal tablolar tebliğlere rağmen açıklanmışsa, denetçi raporuna güveni korumak için uygun önlemlerin alınması.</li> </ul>
Olayların Denetçi Tarafından Öğrenilmesi (Finansal Tabloların Yayın Tarihinden Sonra)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yöneticilerle sorunun tartışılması</li> <li>Finansal tablolarda değişikliğe ihtiyaç olup olmadığını tanımlanması, eğer varsa finansal tablolarda meselenin yeri için yönetim planlarının nasıl soruşturulduğu.</li> <li>Eğer yönetim finansal tablolarda değişiklik yaptıysa; <ul style="list-style-type: none"> <li>İleri denetim prosedürleri gerekliliklerinin uygulanması</li> <li>Değiştirilmiş finansal tablolar üzerinde yeni bir denetçi raporunun oluşturulması</li> </ul> </li> <li>Meselenin vurguları paragrafını içeren yeni veya değiştirilmiş denetim raporunun yayınlanması.</li> </ul>



	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eğer, tebliğe rağmen, denetęi raporuna güveni korumak için yönetim gerekli adımları yrtmediyse, uygun önlemleri alır.</li> </ul>
--	---

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and MediumSized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 158-159

### 2.1.1.2.12. Firma Sürekliliği

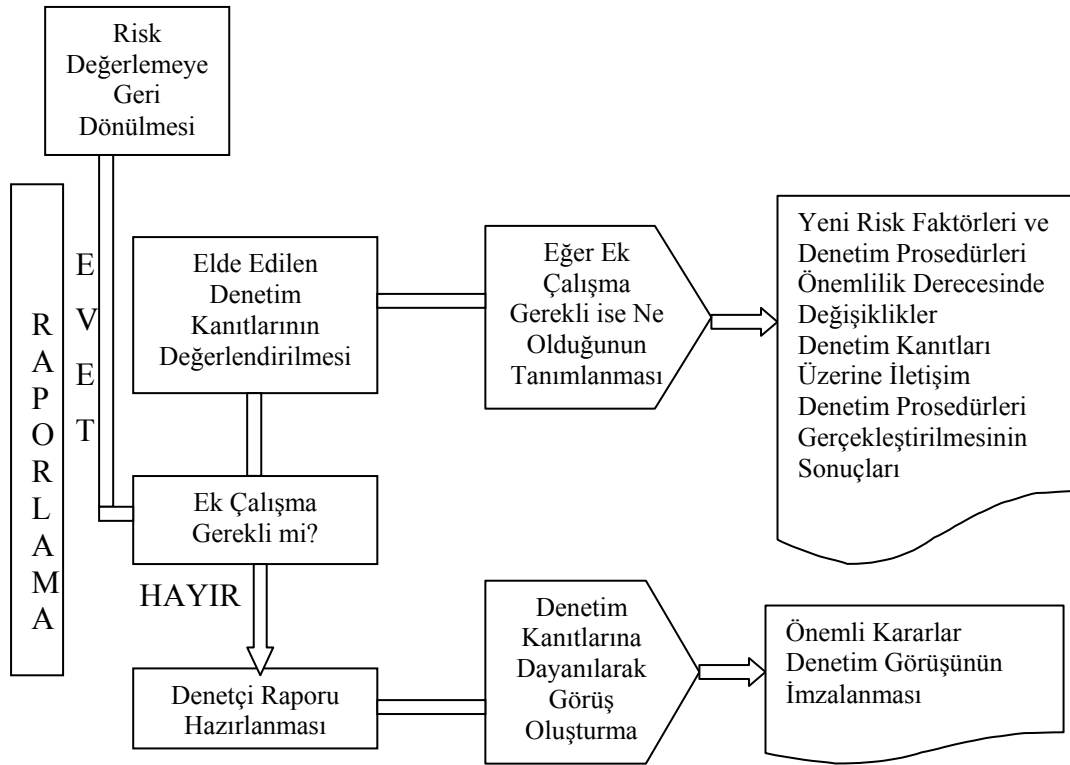
UDS 570 ile ilgilidir. Firma sürekliliği, finansal tabloların hazırlanmasında temel varsayımdır. Kk işletmelerin yönetimi, faaliyetlerini devam ettirmesiyle ilgili olarak varlık gücünün değerlemesini ayrıntılı hazırlamamış olabilir. Firma sürekliliğinde denetçinin olayları tanımladığı yerde, bir sonraki adım; önemli bir belirsizlik olup olmadığını tanımlamak için ilave prosedürlerin uygulanmasıdır. Son adım ise, Denetim raporunda belirtilen olayların koşulların etkisinin tanımlanması ve yönetim ve yönetimde ücretli çalışanlara kararın tebliğ edilmesidir. Yönetimle orta-uzun vadeli finansmanın tartışılması ve elde edilen varlık anlayışı ile belgelenen kanıtlar yönetimin niyetini desteklemesi gibi denetçinin çeşitli değerlendirme prosedürleri içerir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 167):

### 2.1.1.2.13. Denetimin Dosyalanması

Denetimin dosyalanması UDS 220, 230, 240, 300, 315, 330 ile alakalıdır. UDS 230.5’de denetçinin amacı belgelendirme hazırlamaktır. Denetimin dosyalanması, denetçi raporu için yeterli ve uygun kayıt sağlar. UDS 230.6’da, UDS’lerin amaçları için denetimin dosyalandırılması, uygulanan denetim prosedürlerinin, ilgili ve elde edilen denetim kanıtlarının ve denetçinin ulaştığı sonuçların kayıt edilmesidir. UDS 230.7’de denetçi, zamanında denetimin dosyalanmasını hazırlamalıdır (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 205).

Denetim dosya belgeleri; denetimin planlanması ve uygulanmasında takım sözleşmesine yardım etmesi ve denetçi görüşünün oluşturulmasını kapsayan yargıların kayıt edilmesi bakımından kritik rol oynar. İyi denetim dosyalanması; uygun düzenlenmiş ve elde edilen denetim kanıtlarını, ulaşılan sonuçlar ve önemli profesyonel uygulanan kararlar sağlar. Küçük işletmeler için denetimin dosyalanması büyük işletmeler kadar kapsamlı değildir. Sözleşmeli iş ortağı tüm denetim çalışmalarını uygular. Dosyalama; sorumlulukların belirlenmesi veya gözetim, ekip tartışmaları ile ilgili sorunları içermez (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 206).

#### 2.1.1.2.14. Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma

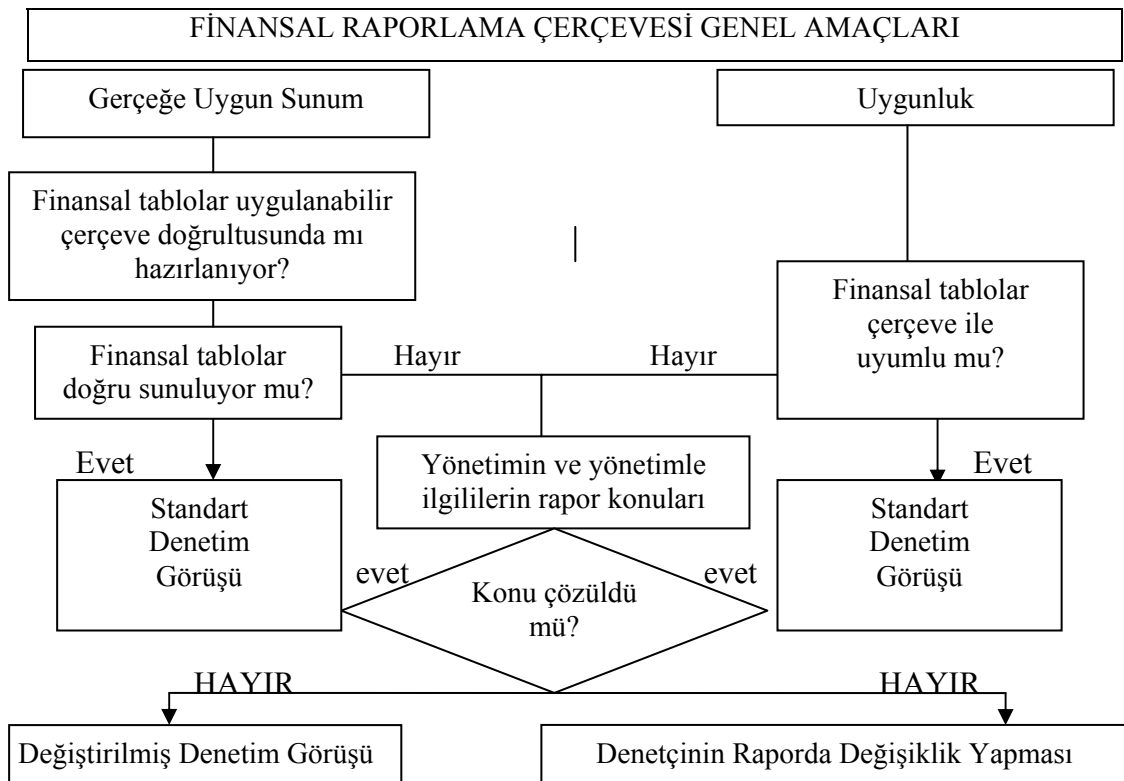


**Şekil 8:** Finansal Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma Ve Uygun Bir Şekilde Hazırlanan Denetçi Raporu İle İlgili Gereklilikler Ve Görüşler

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 218

Finansal tablolar hakkında görüş oluşturulması ve uygun yazılmış denetçi raporunun hazırlanması UDS 700 ile ilgilidir. Denetim sürecindeki son basamak; elde edilen denetim kanıtlarının değerlendirilmesi, tanımlanan yanlış bilgilerin etkilerinin göz önünde bulundurulması, denetim görüşünün oluşturulması ve uygun yazılmış bir denetim raporunun hazırlanmasıdır. Denetçinin finansal tablolar üzerindeki görüşü, çerçevede uygulanabilir genel amaçlar bağlamında oluşacaktır. Tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesi olan bu yapı geniş bir yelpaze olan kullanıcıların ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılar (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 220). Kabul edilebilir çerçeve;

- KOBİ'ler için UFRS (IFRS for SMEs)
- UFRS
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını içermelidir.



**Şekil 9:** Finansal Raporlama Çerçevesi Genel Amaçları

**Kaynak:** Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, UMF 2010: 222

Bazı durumlarda, denetçi birden fazla çerçeve doğrultusunda denetim yapmaya gerek duyabilir. Bu durumlarda, denetçinin görüşü için gerçeğe uygun sunum çerçevesi ve uygulanabilir yasal veya düzenleyici gerekliliklere birlikte başvurulur. Görüş oluşturulacağı zaman, denetçi finansal raporlama çerçevesine uygunluğu doğrultusunda hazırlanan tablolardan emin olmaya ihtiyaç duyar (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 222). Denetçi, denetim görüşünün oluşturulmasında aşağıdakilere başvurur;

- Önemlilik
- Denetim Kanıtları
- Muhasebe İlkeleri
- Finansal Tablo Açıklamaları
- Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesi
- Uygunluk Çerçevesi

Denetçinin oluşturduğu rapor; kullanılan finansal raporlama çerçevesinden, hukuk veya düzenlemeler için gereken ek yaptırımlardan, tamamlayıcı bilginin dahil edilmesinden etkilenebilir. Denetçinin raporu “Bağımsız Denetim Raporu” başlıklıdır ve raporda paragraflar için belirtilmesi gereken başlıklar şöyledir (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, 2010: 229):

- Finansal Tablolar Raporu
- Finansal Tablolar için Yönetimin Sorumluluğu
- Denetçinin Sorumluluğu
- Görüş Belirtme

Denetçi raporunun ana bileşenleri;

- Konu
- Adres
- Giriş Paragrafi
- Finansal Tablolarda Yönetimin Sorumluluğu

- Denetçinin Sorumluluğu
- Denetçi Görüşü
- Diğer Raporlama Sorumlulukları
- Denetçinin İmzası
- Rapor Tarihi
- Denetçinin Adresi

## **2.2. Yeni Türk Ticaret Kanununun Küçük ve Orta Boy İşletmelerle İlgili Düzenlemeleri**

Küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim, fırsat ve tehditler Türkiye'nin dışı açılma sürecini hızlandırmıştır. Bu süreç tüm dünya ülkeleri gibi ülkemizin de sosyal, ekonomik ve hukuksal yapısını derinden etkilemiştir. Para, sermaye piyasaları başta olmak üzere mal ve hizmet piyasaları bölgesel ve küresel boyut kazanmıştır. Bu açılımın neticesinde de ülkemizin bazı alanlarda kendini yenilemesi, rekabet ve ilişki içersindeki ülkeler ve topluluklara kendisini uyarlamak zorunluluğu hasıl olmuştur. Hiç kuşkusuz bu süreç tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizi de ticaret hukuku alanında reform yapmaya zorlamıştır. Bu bağlamda ticaret kanunu değişimini zorunlu kılan faktörler (Çelebi ve Güçlü, 2007: 146);

- AB süreci
- Muhasebe mesleğindeki skandallar
- Teknolojik gelişim
- İç dinamiklerdir

Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte TMS'ye uygun olarak hazırlanacak olan finansal tablolar, işletmenin tüm taraflarına doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgi sunacak, uygulamadaki çok başlılık ortadan kalkmış olacak ve uluslararası sermaye piyasalarında Türk işletmelerinin finansal tabloları geçerlilik kazanacaktır (Yalkın, Demir, Demir, 2006: 300).

### 2.2.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Küçük ve Orta Boy İşletmelerle İlgili Olarak Yeralan Önemli Maddeler

KOBİ'ler için özel standartların kabulü, bağımsız dış denetimin kabulü ve denetimin UDS (ISA)'ye göre yapılması, genel kurullarda oy verme kolaylığı ile çoğulcu katılımın sağlanması ve oyda temsilin örgütlenmesi, azınlık pay sahiplerinin haklarının güçlenmesi, risk yönetimi, icracı-icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarının yeniden düzenlenmesi, bilgi alma hakkının genişletilmesi gibi başlıklarda yenilikler getirilmektedir (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayını, 2008: 5). Nisan 2007 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Adalet Komisyonu'ndan geçerek görüşülmeyi bekleyen TTK'nın ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Tasarısı 14.01.2011 - TBMM Genel Kurulunda kabul edildi. Yeni TTK'da KOBİ ve denetim ile ilgili aşağıdaki gelişmeler önemlidir.

- Yeni TTK'da şirketlerin denetimiyle ilgili önemli düzenlemeler öngörülmektedir. Bu düzenlemelerin amacı denetimin uluslararası standartlara dayandırılması, kamuyu aydınlatma ilkesini göz önüne alarak yapılması ve işletmelerimizin dış pazarlardaki rekabet edebilirliklerine yardımcı olmasıdır (Alantar, 2009: 224). Yeni TTK, 1926 ve 1957 tarihli Türk Ticaret Kanunları gibi Roma-Germen hukuk ailesinin bir parçası olma özelliğini daha da güçlü bir şekilde devam ettirmektedir (Özkorkut, 2009: 239).
- Yeni TTK ve Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanun Tasarısı temel olarak Avrupa Birliği'nin 8. Direktifi temel alınarak, Avrupa Birliği'nde bağımsız denetim 7. ve 8. Direktif olarak bilinen 2006'ya 43 sayılı direktif ile düzenlenmektedir (Çiçen, 2009: 182). Yeni TTK, önemli birçok konuda günümüzü yakalayan ve AB müktesebatına uyum sağlayan ziyade sayıda çağdaş yenilik ve düzenlemeyi beraberinde getirmiş, AB müktesebatıyla paralellik arayışı içinde olduğu, öte yandan da muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak ve mali tablolara uluslararası pazarlarda

geçerlilik kazandırmak, denetim raporlarına güveni tesis etmek için UFRS ve Uluslararası Denetim Standartlarına uyum ve ticari yaşam boyutunda yeni bir açılım getirmiştir (Çelebi vd, 2007: 144).

- Yeni TTK çağdaş dünyanın paylaştığı ortak muhasebe raporlama dilini esas almıştır. “UFRS” ve “UDS” nin uygulanması taslakta kurala bağlanmıştır (Dural, 2005: 29).
- Yeni TTK, muhasebenin sadece bir kayıt işlemi olmadığı, sınıflandırma ve raporlama evrelerinin de çok önemli olduğunu ortaya koymaktadır. İşletmenin diğer fonksiyonları ne kadar düzgün çalışırsa çalışsın, iyi bir muhasebe mekanizmasının olmadığı durumda, mevcut duruma ters düşen yorumlar yapılması işletmenin sonunu hazırlamaktadır. Örneğin ABD’de yaşanan ENRON skandalı bunun en çarpıcı örneklerinden biridir (Çalışkan, 2008: 9).
- Yeni TTK ile halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, UFRS’ye uyumlu TMS’ye uymaları mecburiyeti getirilmektedir. Bir diğer ifadeyle bu mecburiyet Türkiye’de yeni TTK’ya tabi tüm işletmelerin yasal mali tablolarını hazırlarken UFRS ile tam uyumlu TMS’yi uygulamak durumunda olduklarını hükmetmektedir. KOBİ’lerin de bankalarla çalışabilmesi için uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları şart halini almıştır (Çelebi vd, 2007: 146).
- Yeni TTK’nın 1523. maddesinde daha önce olmayan bir ayırıma giderek, sermaye şirketlerini ölçeklerine göre küçük, orta ve büyük olmak üzere sınıflandırmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre,

*“Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı altı milyon Türk Lirası, hesap döneminin bilanço gününden önceki on iki ay içindeki satışlar toplamı on iki milyon Türk Lirası, yıllık ortalama çalışan sayısı elli kişi” şeklinde belirlenen üç ölçütten en az ikisini aşmayanlar küçük sermaye şirketi olarak kabul edilecektir.*

*Bu ölçütlerden en az ikisini aşmakla birlikte, “Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı yirmi milyon Türk Lirası, hesap döneminin bilanço gününden önceki on iki ay içindeki satışlar tutarı elli milyon Türk Lirası, yıllık ortalama çalışan sayısı iki yüz elli kişi” şeklinde belirlenen ölçütlerden ikisini aşmamış olanlar orta büyüklükte sermaye şirketi;*

*İkinci grup ölçütlerden en az ikisini aşanlar ise büyük sermaye şirketi olarak kabul edilecektir”.*

- Yeni TTK'nın 88. maddesi ile gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerine, ticaret şirketlerinin finansal tablolarıyla konsolide hesaplara TMSK tarafından yayımlanan UFRS ile uyumlu TMS'nin uygulanacağı hükme bağlanmaktadır. Bu maddede; küçük ölçekli sermaye şirketleri, şahıs şirketleri, adi şirketler ve gerçek kişi tacirlere ait işletmeler bakımından daha esnek davranılmış ve TMSK'ca, bu değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnai standartlar konulabilmesi de hükme bağlanmıştır (Özkorkut, 2009: 241).
- Yeni TTK'nın bu hedefi doğrultusunda ayrıca, anonim ve limited şirketlerde şirketin bir organı olan ve haklarında herhangi bir eğitim şartı aranmamış, bulunan denetçilerin yerlerini artık bağımsız ve profesyonel denetçilerin alması da öngörülmektedir. Büyük ölçekli sermaye şirketlerinde bu denetim bir bağımsız denetleme kuruluşu tarafından yapılacak; küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinde ise denetçi bağımsız denetleme kuruluşu ya da en az bir YMM veya SMMM de olabilecektir (Özkorkut, 2009: 242).
- Yeni TTK (madde 397), anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin TMS'ye göre hazırlanmış finansal tablolarının UDS ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetimi öngörülmektedir. Finansal tabloların denetiminin yanı sıra yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunda sunulan finansal bilgilerin denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığının kontrolü de denetçiden beklenen görevler arasındadır (Kavut, Taş, Şavlı, 2009: 62).



- Pay senetleri işlem gören şirketlerde ve payları borsada işlem görmese bile denetçi tarafından gerekli görüldüğü durumlarda şirket yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ve çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür (madde 378). Bu kapsamda yönetim kurulu tarafından finansal tabloların gerçek resmi dürüstçe göstermemesine yol açabilecek riskleri zamanında belirlemeye uygun bir sistem kurulup kurulmadığının belirtildiği, kurulmuşsa bu sistemin yapısı ve uygulamalarının açıklandığı bir raporun denetçi tarafından ayrıca düzenlenerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunulması gerekmektedir (madde 398) (Kavut vd, 2009: 63).
- Yeni TTK, KOBİ'ler için yeni bir örgütlenme modeli öngörmemektedir. Yeni TTK'da, mevcut ortaklık tipleri muhafaza edilmiş, bu çerçevede limited ortaklıklara ilişkin düzenlemelerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Sınırlı sorumluluk esasına dayalı ortaklıklar içinde, KOBİ'ler için en elverişli örgütlenme modeli limited ortaklıktır. Limited ortaklıklar, kuruluş usulünün daha kolay olması ve organizasyon yapısının daha sade olması açısından KOBİ'ler için anonim ortaklıklara nazaran daha elverişlidir. Yine de belirtmek gerekir ki, muhasebe düzenine, yılsonu finansal tablolarına ve denetime ilişkin yeni ve kapsamlı hukuk düzeni, limited ortaklıklar bakımından da uygulama alanı bulacaktır. Böylelikle, faaliyetini limited şirket olarak sürdüren KOBİ'ler, özellikle finansal yapı açısından getirilen yeni düzenlemelere uyum sağlamalı ve yeni hukuk düzenine ayak uydurmalıdır. KOBİ'ler açısından en elverişli örgütlenme modelinin limited ortaklık olması nedeniyle, aşağıda yeni TTK'nın limited ortaklıklar bakımından getirdiği yenilikler incelenecektir (Deloitte CEO Serisi, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı KOBİ'ler Alanında Getirdiği Yenilikler*, www.denetimnet.net, s.10 ).
- Yeni TTK'nın limited ortaklıklar alanında getirdiği reform, bu tespite bağlı olarak limited ortaklığı anonim ortaklığın gerçek bir alternatifi olarak

yapılandırmak ve bu ortaklık tipinin sermaye ortaklığının karakterini pekiştirmek yönündedir. Limited ortaklığa ilişkin yenilikler (Deloitte Denetim, *Karakteristik Çizgileriyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı*, www.denetimnet.net, s.12 ):

<p><u>Tek Kişilik Ortaklık:</u> Yeni TTK ile birlikte, tek ortaklı limited şirketler de kurulabilecektir. Ancak, Yeni TTK, mevcut TTK'da olduğu gibi (TTK, md.504/f.1), limited şirketlerde ortak sayısını sınırlandırmakta ve ortak sayısının elliden fazla olamayacağını öngörmektedir (Yeni TTK, md.574/f.1). Yeni TTK ile birlikte, alışılmıştan çok farklı bir limited şirket uygulaması hayata geçecek ve şirket kuruluşu mevcuda kıyasla çok daha sıkı denetime tabi tutulacaktır (Altaş, 2010: 257).</p>
<p><u>Limited Ortaklığın Sermayesi:</u> Yeni sistemde limited şirketin esas sermayesi en az onbin Türk Lirası ve şirket sözleşmesinde yer alan esas sermaye paylarının itibarî değerleri 25.000 TL'ye yükseltilmektedir.</p>
<p><u>Elektronik Ortamda Ortaklar Kurulu ve Müdürler Kurulu:</u> Yeni TTK, teknolojinin sağladığı gelişmeyi değerlendirerek, limited ortaklıklarda ortaklar kurulunun ve müdürler kurulunun ses ve görüntü aktarımı yoluyla elektronik ortamda toplanmasına imkân tanımaktadır. Bu düzenlemenin, çok ortaklı olan veya yabancı sermaye ile kurulan limited ortaklıklar açısından çok pratik yararlar sağlayacağı açıktır (Deloitte CEO Serisi, <i>Türk Ticaret Kanunu Tasarısı KOBİ'ler Alanında Getirdiği Yenilikler</i>, www.denetimnet.net, s.11 ).</p>
<p><u>Bilgi Toplum Hizmetleri:</u> Yeni TTK, her sermaye şirketine ve bu çerçevede limited ortaklıklara bir web sitesi oluşturma yükümlülüğü getirmiştir. Yeni sistemde her limited ortaklık, oluşturacağı web sitesinde, ilanı gereken olgular ve işlemler, ortaklar açısından önem taşıyan açıklamalar ve finansal tablolar gibi limited ortaklığın menfaat çevresini ilgilendiren hususların web sitesinden ilan edilmesi zorunlu kılınmıştır. Sistem, limited ortaklığın faaliyeti ve mali yapısı hakkında kamunun aydınlatılması bakımından kritik bir önem taşımaktadır (Deloitte CEO Serisi, <i>Türk Ticaret Kanunu Tasarısı KOBİ'ler Alanında Getirdiği Yenilikler</i>, www.denetimnet.net, s.11 ).</p>

*Limited Ortaklık Payının Devri: Mevcut sistemde, limited ortaklığın paylarının devri ana sözleşme hükmüyle yasaklanabilmekte, böyle bir yasak mevcut değilse paylar yazılı bir devir sözleşmesiyle devredilmekte, tarafların imzaları noter tarafından tasdik edilmekte, söz konusu devir işlemi ortaklar genel kurulunun nitelikli yetersayıyla alacağı bir kararla onaylanmak ve pay defterine kaydedilmek suretiyle hüküm ifade etmektedir (TTK.m. 520). Yeni TTK'da ise, bu sistem özellikle yetersayılar ve ortaklar genel kurulunun devir işlemine ilişkin yetkisi açısından değiştirilmiştir. İlk olarak, ana sözleşmeye konulacak bir hükümle, pay devrinin devir sözleşmesinin geçerli bir şekilde yapılmasıyla hükümlerini doğuracağı öngörülebilir. Diğer bir anlatımla, payların devri için ortaklar genel kurulunun devir işlemini onaylaması zorunluluğu ana sözleşme ile kaldırılabilir. İkinci olarak, payları devralanın ödeme gücü konusunda şüpheler varsa, ortaklar kurulu, söz konusu devir işleminin onaylanmasını, devralan tarafından teminat gösterilmesi koşuluna bağlayabilir (Deloitte CEO Serisi, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı KOBİ'ler Alanında Getirdiği Yenilikler, www.denetimnet.net, s.12 ).*

### **2.2.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Olabilecekler ve Özellikleri**

Bin dokuz yüzlü yıllardan beri uygulanmaya başlanan bağımsız denetim uygulaması tüm dünyada giderek önem kazanmaktadır. Yaygın bir çıkar grubuna hitap eden denetim raporlarını hazırlayan bağımsız denetçinin almış olduğu sorumluluk göz önüne alındığında teknik ve pratik açıdan donanımlı olması gerektiği son derece açıktır. Bağımsız denetçinin, muhasebe, finans, vergi uygulamaları bilgisinin tam olmasının yanı sıra, bunları uygulama konusunda da bir bağımsız denetim firmasında en az 5 yıl çalışmış olması önem arz etmektedir.

Yeni TTK ile denetçinin bağımsız ve uzman olmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklarının YMM veya SMMM sıfatını taşımaları gerekmektedir (Selimoğlu, 2007: 40). Yapılacak denetim, finansal tabloları ve/veya konsolide finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporlarını içerecek şekilde düzenlenmiştir (Sebilcioğlu, 2008: 20).

Yeni TTK'ya göre denetçi olabileceklerle ilgili özellikler aşağıdaki şekilde planlanmıştır (Md.400):

*“Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir.”*

*“Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.”*

Yukarıda açıklanan bilgiler doğrultusunda Yeni TTK'nın KOBİ'ler açısından getirdiği yenilikleri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Yeni TTK kurumsal ve şeffaf bir ticaret düzeni getirmektedir.
- Yeni TTK uyarınca KOBİ'ler tüm hesaplarını UFRS'ye uygun tutacaktır.
- Yeni TTK ile tek kişilik ortaklık modeline yer verilmiştir.
- Ayrıca sermaye bedeli en az 25.000 TL olarak belirlenmiştir.
- Bir diğer yenilik; ticari defterlerin sadece elektronik ortamda tutulması.

Yeni TTK, halka açık olsun, olmasın Türkiye'deki tüm işletmelerin muhasebe ve mali raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve UFRS'ye uyumlu TMS ve TFRS'ye uyma raporlamasıyla ilgili düzenlemeleri önemli ölçüde belirlerken muhasebe ve denetim

mesleği için yeni uygulamalar ve zorunluluklar getirmektedir. Bu çerçevede, başta meslek mensuplarının yeterli eğitimi alması için gereken sürekli eğitim, staj ve sınav zorunlulukları olmak üzere denetim mesleğinin teknik, etik ve en etkin şekilde yürütülebilmesi için gereken her türlü yasal düzenleme çıkarılmak zorundadır (Coşkun ve Yüksel, 2009: 16).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE MUHASEBE DÜZENİ

KOBİ'lerde muhasebe uygulamalarına yön veren hususlar değerlendirildiğinde, KOBİ'lerin vergi yönlü olarak devlete raporlama açısından muhasebe tuttukları görülmektedir. Özellikle küçük işletmelerde, muhasebe kayıtları sadece yasal bir yükümlülük olarak algılanabilmektedir. Buradaki muhasebe kayıtlarının, işletmenin gelecekteki özellikle finansal yapılanması için gerekli kaynakları oluşturduğu düşünülmebilmektedir. Muhasebe işlevlerinde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımı Orta Büyüklükteki İşletmelerin bir kısmında kabul görmüşken; bir kısım KOBİ yönetimi, bu sistemleri uygulayabilecek teknik eleman eksikliği ile beraber parasal kaynak yetersizliği üzerinde durmaktadır. KOBİ'ler geleneksel muhasebe uygulamalarında teknolojik imkânlardan çok fazla yararlanamamakta, muhasebe alanında da nitelikli işgücü sorunu yaşamakta, sağlıklı bir iç kontrol sistemi ve finansal raporlama ortamı yaratmada sıkıntılar yaşamaktadırlar (Sayar, 2008: 25).

Kaliteli ve şeffaf bilgi sağlamak amacıyla uygulamaya konulan UFRS'lerin büyük çoğunlukla sermaye piyasalarında işlem gören firmalar tarafından kullanıldığı görülmektedir. Bu firmalar genellikle muhasebe sistemlerini kurmuş ve donanımlı meslek mensupları ve bağımsız denetim firmalarının nezaretinde yaşamlarını sürdürmektedir. Dolayısıyla UFRS'nin uygulanması noktasında çok fazla sıkıntı yaşamamaktadırlar. Diğer taraftan KOBİ'lerde ise durum biraz daha farklıdır. KOBİ'lerde muhasebe altyapısında sorunlar olabilen, konusunda uzman idarecilerden çok patron idaresinde sevk ve idare edilen bağımsız denetime tabi olmamaktadırlar. Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB) tarafından oluşturulan KOBİ'lere yönelik Muhasebe Standartları taslak olarak yayınlanmış ve tartışmaya açılmıştır

(Ayanoglu, 2008: 35). Yeni TTK, ticari işletmelerin muhasebe düzeni açısından önemli bir reformu öngörmektedir.

Yeni TTK ile birlikte; tüm ticari işletmelerin muhasebe düzeni, UFRS ışığında hazırlanmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na göre tutulacaktır. Bu düzenleme, tüm ticari işletmelerin kayıtlarının bir düzene sokulması ve standardize edilmesi açısından kritik bir önem taşımaktadır. Yeni TTK'nın öngördüğü reform, ilk aşamada YMM ve SMMM'leri yakından ilgilendirmektedir. Mali müşavirlerin bu sürece hızla adapte olabilmeleri için, meslek odalarına önemli bir görev düşmektedir (Deloitte CEO Serisi, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı KOBİ'ler Alanında Getirdiği Yenilikler*, www.denetimnet.net, s.3 ).

İkinci olarak, bu düzenlemenin KOBİ'ler açısından getirdiği adaptasyon süreci de önemsenmelidir:

KOBİ'lerde kadrolu olarak çalışan muhasebecilerin yeni muhasebe standartları konusunda eğitilmeleri, Yeni TTK'da yer alan düzenlemelerin amacına ulaşması açısından kaçınılmaz bir zorunluluktur. Bu noktada Yeni TTK'nın KOBİ'ler açısından getirdiği yeniliklerin temel etkisi belirginleşmektedir: KOBİ'ler, modern hukukun yoğun etkisiyle biçimlenen yeni ticaret hukuku düzenine uyum sağlamak için, yeniden bir yapılanma sürecine girmelidir. Yeni TTK'nın getirdiği düzenlemeler, bu dönüşümün yeniden yapılanmadan ibaret kalmayacağını, bir sürekli yapılanma zorunluluğunu beraberinde getireceğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda KOBİ'nin yeni bir muhasebe düzenine geçmesi, adeta o KOBİ'nin ekonomik yapısının yeniden kurulması anlamına gelmektedir. Bu dönüşüm, KOBİ'ler açısından maliyetlidir. Ancak bu dönüşümün başarılması, bambaşka bir ticaret ikliminin oluşumunu sağlayacaktır. Bu nedenle, muhasebe düzeninin değiştirilmesi ve ekonomik yapının yeniden kurulması konusunda KOBİ'lere mali ve entelektüel destek verilmelidir (Deloitte CEO Serisi, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı KOBİ'ler Alanında Getirdiği Yenilikler*, www.denetimnet.net, s.3 ).

### **3.1. Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Kullanılan Finansal Tablolar**

KOBİ finansal tablolarının amacı, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır (TMSK, 2010: 11). Çalışmanın bu bölümünde KOBİ’lerde UFRS açısından kullanılan finansal tablolar açıklanmaya çalışılacaktır.

KOBİ’ler için UFRS standardında finansal tabloların amacı; finansal bilgi işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında faydalı bilgi sağlamak; ayrıca, işletme yöneticilerinin, yönettikleri kaynaklar ile ilgili hesapverebilirliklerini göstermektir (Demir, 2009: 2).

Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)’nde bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak kabul edilerek yayınlanması zorunlu kılınmış; diğer finansal tablolar ise ek (tali) finansal tablolar olarak kabul edilerek düzenlenmiş; ancak bu tabloların yayınlanıp yayınlanmaması işletmelerin kendi kararlarına bırakılmıştır. TDMS’ den farklı olarak TMS-TFRS de finansal durum tablosu (bilanço) ve gelir tablosuna ilaveten yayınlanması zorunlu genel amaçlı finansal tablolara nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu da eklenmiştir (TMS 1). İşletmelerin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarıyla ilgili hangi bilgilerin ne şekilde raporlanacağı, standartlarla ilgili kavramsal çerçevede gerçeğe uygun sunuş, TMS / TFRS ile uyum ve önemlilik ilkeleriyle açıklanmaktadır (Bayrı, 2010: 93).



### 3.1.1. Finansal Durum Tablosu

Finansal durum tablosu (bilanço olarak da ifade edilir), işletmelerin belirli bir tarihteki – raporlama döneminin sonu – varlık, borç ve özkaynaklarını gösterir. Kısa vade - uzun vade ayrımı; likidite esasına göre sunumun güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığı durumlar haricinde, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçların finansal durum tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulmaları gerekir. Likidite esasına göre sunuma imkân veren istisnanın uygulanması durumunda, tüm varlık ve borçlar yaklaşık likidite düzeylerine göre sıralanarak (en az likitten en çok likide veya en çok likitten en az likide) sunulur (TMSK, 2010: 26).

Finansal durum tablosunda sunulacak asgari bilgiler, kısa ve uzun vade farkı, dönen duran varlık ayrımı, finansal durum tablosunda kalemlerin sıralanması ve şekli ve finansal durum tablosunda sunulacak dipnotlar belirlenmiştir (Akdoğan, 2010: 11). İşletmenin normal faaliyet döngüsünün açık olarak belirtilmediği durumlarda 12 ay olarak kabul edilir.

Finansal durum tablosunda asgari aşağıdakileri temsil eden kalemler yer alır:

- Nakit ve nakit benzerleri,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Finansal varlıklar
- Stoklar,
- Maddi duran varlıklar,
- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak izlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Birikmiş amortisman veya değer düşüklüğü tutarları düşülmüş maliyetiyle izlenen canlı varlıklar
- Gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılarak izlenen canlı varlıklar

- İştiraklerdeki yatırımlar,
- Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar,
- Ticari ve diğer borçlar,
- Finansal borçlar
- Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar,
- Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıklar,
- Karşılıklar,
- Kontrol gücü olmayan paylar,
- Ana ortaklığın pay sahiplerine isabet eden özkaynak tutarı.

Ayrıca; dönen duran varlık ayrımında ise; işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi, alım satım amacıyla elde tutulması, raporlama tarihini takip eden on iki ay içerisinde paraya çevrileceğinin beklenmesi veya nakit veya nakit benzeri bir varlık olması durumlarında dönen varlık olarak kabul edilir ve diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır.

Kısa vadeli borçlarda durum ise; işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödeneceğinin öngörülmesi, alım satım amacıyla elde tutulması, raporlama tarihini takip eden on iki ay içerisinde ödeneceğinin öngörülmesi veya işletmenin erteleyebilme hakkının bulunmaması halinin mevcut olmasıdır. Diğer tüm borçlar uzun vadeli borç olarak sınıflandırılır.

Aşağıda bir KOBİ bilançosunda en azından bulunması gereken hesap grupları ile varlık ve kaynakların farklı nitelik ve işlevlerine göre bilançoda yer alması gereken ana hesap gruplarını dikkate alan bir bilanço örneği sunulmaktadır.

**Tablo 11. Finansal Durum Tablosu Örneği- 1**

<b>Varlıklar</b>	<b>31.12.... Tarihi İtibariyle Finansal Durum Tablosu</b>	<b>Kaynaklar</b>
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>YÜKÜMLÜLÜKLER</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri		Borçlar
Alacaklar		Finansal Borçlar
Finansal Varlıklar		Vergi Karşılıkları
Stoklar		Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri
<b>DURAN VARLIKLAR</b>		Karşılıklar
Maddi Duran Varlıklar		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		<b>ÖZKAYNAKLAR</b>
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		Ana Ortaklık Sahiplerinin Özkaynakları
Canlı Varlıklar		Ana Ortaklık Dışı Paylar
Müşterek Kontrol Edilen Yatırımlar		
İştiraklerdeki Yatırımlar		
Ertelenmiş Vergi Varlıkları		

**Kaynak:** Demir Volkan, “KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar ve İlkeler – Finansal Tabloların Sunuluşu”, *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMM), 2009: 11

Standart, finansal durum tablosu hazırlanırken; aktifteki likidite ve pasifteki vade sıralamasını serbest bırakmıştır. Bu nedenle standarda göre işletmelerin, uzak vadeye sıralaması yerine, en az likitten likite ve en uzak vadeden en yakın vadeye sıralama yapmaları da mümkündür (Demir, 2009: 12).

**Tablo 12. Finansal Durum Tablosu Örneği- 2**

<b>VARLIKLAR</b>	<b>KAYNAKLAR</b>
<b>CARİ VARLIKLAR</b>	<b>CARİ KAYNAKLAR</b>
NAKİT VE NAKİT BENZERİLERİ	FİNANSAL BORÇLAR
FİNANSAL YATIRIMLAR	TİCARİ BORÇLAR
TİCARİ ALACAKLAR	<b>İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR</b>
<b>İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR</b>	DİĞER BORÇLAR
DİĞER ALACAKLAR	ALINAN AVANSLAR
STOKLAR	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
<b>CANLI VARLIKLAR</b>	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN VARLIKLAR	<b>DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI</b>
GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
DİĞER CARİ VARLIKLAR	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
<b>SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN CARİ OLMAYAN VARLIKLAR</b>	DİĞER CARİ KAYNAKLAR
	<b>SATIŞ AMACI İLE ELDE TUTULAN CARİ OLMAYAN VARLIKLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER</b>
<b>CARİ OLMAYAN VARLIKLAR</b>	<b>CARİ OLMAYAN KAYNAKLAR</b>
FİNANSAL YATIRIMLAR	FİNANSAL BORÇLAR
<b>İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR</b>	<b>İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR</b>
DİĞER ALACAKLAR	DİĞER BORÇLAR
<b>CANLI VARLIKLAR</b>	ALINAN AVANSLAR
<b>YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLAR</b>	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
MADDİ VARLIKLAR	<b>DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI</b>
<b>ŞEREFİYE</b>	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	<b>ERTELENMİŞ VERGİ BORÇLARI (YÜKÜMLÜLÜKLERİ)</b>
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	DİĞER CARİ OLMAYAN BORÇLAR (YÜKÜMLÜLÜKLER)
<b>ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI</b>	<b>ÖZ KAYNAKLAR</b>
DİĞER CARİ OLMAYAN VARLIKLAR	ÖDENMİŞ SERMAYE
	SERMAYE YEDEKLERİ
	KAR YEDEKLERİ
	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
	GEÇMİ YILLAR ZARARLARI
	DÖNEM KAR (ZARARI)
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>

TMS-TFRS'ye göre açılan hesap grupları koyu italik olarak yazılmıştır.

**Kaynak:** Bayrı Osman, "Tek Düzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 98, 2010:103

### 3.1.2. Gelir Tablosu (Finansal Performans Tablosu)

İşletmelerin bir dönem için toplam kapsamlı karın – yani işletmenin finansal performansının – tek bir veya iki ayrı finansal tabloda sunulmasına ilişkin hükümler içerir.

Döneme ilişkin toplam kapsamlı kar aşağıdaki yöntemlerden biri ile sunulabilir (TMSK, 2010: 30):

- Döneme ilişkin gelir ve gider kalemlerinin tamamı kapsamlı gelir tablosu olarak nitelenen tek bir tabloda raporlanır veya
- Gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu isimleriyle iki ayrı tabloda sunulur. Gelir tablosunda, bu Standardın muhasebeleştirilmesini öngördüğü gelir ve giderler dışında kalan, dönem kar veya zararını oluşturan kalemler sunulur.

*Tek tablo yaklaşımında*, kapsamlı gelir tablosunda dönem içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm gelir ve gider kalemleri tek tabloda sunulur. Dönem içinde kar zarara aktarılan gelir ve giderlerle, öz kaynaklara kaydedilen diğer kapsamlı gelir ve gider unsurları tek tabloda sunulur.

*İki tablo yaklaşımında ise*; -gelir tablosu ve öz kaynaklara kaydedilen karlar zararlar tablosu (diğer kapsamlı gelir unsurları) ayrı ayrı sunulur. Gelir tablosunda; sürdürülen faaliyet sonuçlarıyla, durdurulan faaliyet sonuçları ayrı gruplar olarak raporlanmalıdır. Dönem net kar zarar tutarı ile kapsamlı gelir tablosunun sonucu olan toplam kar zarar, ana ortaklık payı ve kontrol gücü olmayan paylara paylaştırılarak raporlanmalıdır (Akdoğan, 2010: 12).

**Tablo 13. Gelir Tablosundaki (Finansal Performans Tablosu) Temel Unsurlar**

Esas Faaliyet Gelirleri	<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</b>
(Satışların Maliyeti)	
Brüt Kar (Zarar)	
(Faaliyet Giderleri)	
Faaliyet Karı (Zararı)	
Diğer Faaliyet Gelirleri	
(Diğer Faaliyet Giderleri)	
(Finansman Giderleri)	<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>
Durdurulan Faaliyet Gelirleri	
(Durdurulan Faaliyet Giderleri)	<b>KAR (ZARAR)</b>
Vergi Öncesi Dönem Karı (Zararı)	
(Vergi Karşılığı)	
Vergi Sonrası Dönem Net Karı (Zararı)	
<b>+ (-) Özkaynakta Ertelenen Kar (Zarar)</b>	<b>DİĞER KAPSAMLI KAR</b>
Yabancı Para Çevrim Kazanç (Kayıp)	
Aktüeryal Kazanç (Kayıp)	
Riskten Korunma Kazanç (Kayıp)	
<b>KAPSAMLI KAR</b>	<b>TOPLAM KAPSAMLI KAR (ZARAR)</b>
<b>Dönem Kar/ Zararının Dağılımı</b>	<b>DÖNEM KAR (ZARARININ) VE TOPLAM KAPSAMLI KARIN DAĞILIMI</b>
Ana Ortaklık Dışı Payları	
Ana Ortaklık Payları	
<b>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</b>	
Ana Ortaklık Dışı Payları	
Ana Ortaklık Payları	

**Kaynak:** Demir Volkan, “KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar ve İlkeler – Finansal Tabloların Sunuluşu”, *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, İzmir SMMMO, 2009: 14

İşletme, gelir tablosunu (finansal performans tablosu) **1. tabloda** dönem net kar ve zararı’na kadar düzenlemekte, **2. tabloda** da bir ara toplam olarak kapsamlı kar unsurlarını sıralamakta ve toplam kapsamlı kar ya da zarar rakamına ulaşmaktadır (Demir, 2009: 15).

**Tablo 14. Gelir Tablosu (Finansal Performans Tablosu) 1. Tablo**

Esas Faaliyet Gelirleri	<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</b>
(Satışların Maliyeti)	
Brüt Kar (Zarar)	
(Faaliyet Giderleri)	
Faaliyet Karı (Zararı)	
Diğer Faaliyet Gelirleri	
(Diğer Faaliyet Giderleri)	
(Finansman Giderleri)	<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>
Durdurulan Faaliyet Gelirleri	
(Durdurulan Faaliyet Giderleri)	<b>KAR (ZARAR)</b>
Vergi Öncesi Dönem Karı (Zararı)	
(Vergi Karşılığı)	
Vergi Sonrası Dönem Net Karı (Zararı)	

**Kaynak:** Demir Volkan, “KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar ve İlkeler – Finansal Tabloların Sunuluşu”, *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, İzmir SMMMO, 2009: 15

**Tablo 15. Gelir Tablosunu (Finansal Performans Tablosu) 2. Tablo**

Vergi Sonrası Dönem Net Karı (Zararı)	KAR (ZARAR)
<b><u>+ (-) Özkaynakta Ertelenen Kar (Zarar)</u></b>	<b>DiĞER KAPSAMLI KAR</b>
Yabancı Para Çevrim Kazanç (Kayıp)	
Aktüeryal Kazanç (Kayıp)	
Riskten Korunma Kazanç (Kayıp)	
<b>KAPSAMLI KAR</b>	<b>TOPLAM KAPSAMLI KAR (ZARAR)</b>
<b>Dönem Kar/ Zararının Dağılımı</b>	<b>DÖNEM KAR (ZARARININ) VE TOPLAM KAPSAMLI KARIN DAĞILIMI</b>
Azınlık Payları	
Ana Ortaklık Payları	
<b>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</b>	
Azınlık Payları	
Ana Ortaklık Payları	

**Kaynak:** Demir Volkan, “KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar ve İlkeler – Finansal Tabloların Sunuluşu”, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İzmir SMMMO, 2009: 15

### 3.1.3. Özkaynak Değişim Tablosu ve Gelir ve Dağıılmamış Karlar Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, raporlama dönemine ilişkin kar veya zarar tutarını, döneme ilişkin olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, düzeltilen hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkilerine ilişkin olarak dönem içerisinde özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırım tutarı ile yatırımcılara dağıtılan temettü ve benzerlerinin tutarını gösterir (TMSK, 2010: 33).

Öz kaynaklarındaki değişiklikler sadece kâr veya zarar, temettü ödemeleri, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden



kaynaklanıyorsa, KOBİ'lerin kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu yerine, gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu sunmasına standart izin vermektedir (Akdoğan, 2010: 15).

Özkaynaklar değişim tablosu; işletmelerin bu tabloda asgari aşağıdaki bilgileri sunmaları gerekmektedir:

**Tablo 16. Özkaynak Değişim Tablosu Örneği**

ÖZKAYNAK KALEMLERİNDEKİ HAREKETLER	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri	Kar Yedekleri	Dağıtılmamış Karlar	Dönem Net Karı (Zararı)	Diğer Kapsamlı Kar	Toplam
<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>							
.....							
<b>CARİ DÖNEM</b>							
31.12.2008 Bakiyesi							
Politika/Tahmin/Hata Düzeltme							
Kar Dağıtımı							
Hisse Senedi İhraç Primleri							
Ödenmiş Sermaye Artışı							
31.12.2009 Bakiyesi							

**Kaynak:** Demir Volkan, "KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar ve İlkeler – Finansal Tabloların Sunuluşu", *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, İzmir SMMMÖ, 2009: 16

İşletmeler, belli şartların mevcut olması halinde ve eğer işletme tercih ederse, Özkaynaklar Değişim Tablosu yerine Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu (statement of income and retained earnings) isimli bir tablo da sunabilmektedir (Demir, 2009: 16).

**Tablo 17. Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu Örneği**

Esas Faaliyet Gelirleri	<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</b>
(Satışların Maliyeti)	
Brüt Kar (Zarar)	
(Faaliyet Giderleri)	
Faaliyet Karı (Zararı)	
Diğer Faaliyet Gelirleri	
(Diğer Faaliyet Giderleri)	
(Finansman Giderleri)	<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>
Durdurulan Faaliyet Gelirleri	
(Durdurulan Faaliyet Giderleri)	<b>KAR (ZARAR)</b>
Vergi Öncesi Dönem Karı (Zararı)	
(Vergi Karşılığı)	
Vergi Sonrası Dönem Net Karı (Zararı)	<b>KAR DAĞITIMI VE DAĞITILMAMIŞ KARLAR</b>
<b><i>Dönembaşı Dağıtılmamış Karlar</i></b>	
<b><i>(Kar Dağıtımları)</i></b>	
<b><i>+ (-)Muhasebe Politikasındaki Değişiklikler</i></b>	
<b><i>+ (-)Geçmiş Dönem Hatalarının Düzeltmeleri</i></b>	
<b><i>= Dönemsonu Dağıtılmamış Karlar</i></b>	

**Kaynak:** Demir Volkan, “KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar ve İlkeler – Finansal Tabloların Sunuluşu”, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İzmir SMMMO, 2009: 17

Gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu, dönem kar veya zararını ve dönem içerisinde dağıtılmamış karlarda meydana gelen değişimleri gösterir. Ayrıca dağıtılmamış karların raporlama dönemi başındaki tutarı, dönem içerisinde açıklanmış ve ödenmiş olan veya ödenebilir durumda bulunan temettüleri, dağıtılmamış karların raporlama dönemi sonundaki tutarını gösterir (TMSK, 2010: 34).

### 3.1.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan değişiklikleri ayrı ayrı göstermek suretiyle,

raporlama döneminde işletmelerin nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi sağlar. Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesinde kullanılmak üzere elde tutulan, yatırım amacı veya başka bir amaç taşımayan, kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip varlıklardır. Dolayısıyla bir yatırım, normal şartlarda, edinim tarihini izleyen üç ay veya daha kısa bir süre içerisinde vadesi dolacak olan yatırımlarda olduğu gibi, kısa bir vadesinin bulunduğu durumlarda nakit benzeri olarak nitelenebilir. (TMSK, 2010: 35).

**Tablo 18. Direkt (Doğrudan) Yönteme Göre İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışı**

<b>DİREKT (DOĞRUDAN) YÖNTEM</b>	
<u>İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞI:</u>	
	+Satışlardan elde edilen nakit
	+Alınan kar payları
	<b>=İşletme faaliyetlerinden elde edilen nakit girişi</b>
	-Tedarikçilere ödenen nakit
	-Faaliyet giderleri için ödenen nakit
	-Vergi için ödenen nakit
	<b>=İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı(-)</b>

**Kaynak:** Demir Volkan, “KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar ve İlkeler – Finansal Tabloların Sunuluşu”, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İzmir SMMMO, 2009: 18

**Tablo 19. Endirekt (Dolaylı) Yönteme Göre İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışı**

<b>ENDİREKT (DOLAYLI) YÖNTEM</b>
+Dönem karı (Vergi öncesi kar)
+ <u>Düzeltilmeler:</u>
Amortismanlar
Gerçekleşmemiş kambiyo zararları
Faiz giderleri
+Çalışma sermayesi değişiminden önceki faaliyet karı
-Ticari alacaklardaki artışlar (-)
+Stoklardaki azalışlar
+Ticari borçlardaki artışlar
+Faaliyetlerden elde edilen nakit
-Ödenen faizler(-)
-Ödenen vergi(-)
<b>İŞLETME FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NET NAKİT AKIŞI</b>

**Kaynak:** Demir Volkan, "KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar ve İlkeler – Finansal Tabloların Sunuluşu", XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İzmir SMMMO, 2009: 18

### **3.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Mali Tabloları**

MSUGT mali tabloların karakterini, işletme dışı ilgililerinin bilgi aracı şeklinde oluşturmuştur: "Mali tablolar yatırımcılar, kredi kuruluşları ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamalıdır." Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin açıklanmasıyla mali tabloların bilanço ilgililerine, faaliyet sonuçları, likidite, varlıklar ve sermaye yapısı hakkında gerçek durumu yansıtan ve manipüle

edilmemiş bilgiler vermesi gerektiği anlaşılmaktadır. Muhasebe işlemleri anlaşılabilir, güvenilir, karşılaştırılabilir ve denetlenebilir olmalıdır. İşletme faaliyetlerinin, gerçekleştikleri döneme ait olarak işletmelerin gerçek durumunun gösterilmiş olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir. Mali tabloların yapısı MSUGT'ye göre; Bilanço, Gelir Tablosu ve açıklayıcı dipnotlardan oluşmaktadır (Ülker, 1997: 21).

### 3.2.1. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; işletmenin çalışma sonuçlarının doğru olarak ortaya konulabilmesi için satışlar, satış gelirleri ile diğer gelir ve gider hesaplarının bir disiplin içinde ve gerçeği yansıtacak biçimde yürütülmesinin sağlanmasıdır. Buna göre tüm satışlar, hâsılat, gelir ve karlar ile maliyet; gider ve zararlar; kendi tutarları ile gösterilmelidir. Bu ilkeleri ana başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir (Sevilengül, 2001: 29).

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları

doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.
- Gerçekleşmiş Hâsılat İlkesi
- Dönemsel Hâsılat- Maliyet Esleştirmesi İlkesi
- Uygun Amortisman İlkesi
- Olağandışı Gelir ve Giderlerin Ayrı Gösterilmesi İlkesi
- Bütün Gelir ve Giderlerin Gösterilmesi İlkesi
- Uygun Karşılık İlkesi
- Değerlemede Tutarlılık İlkesi
- Şarta Bağlı Giderlerin Gelir Tablosuna Yansıtılması İlkesi

### 3.2.2. Bilânço İlkeleri

Bilânço İlkelerinin amacı, işletme sahipleri ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklarla, bu kaynaklara karşı elde edilen varlıkların muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda anlamlı bir şekilde gösterilmesidir. Bu ilkeler ana başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir:

#### 3.2.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler:

Varlıklara ilişkin ilkelerin amacı; varlıkların muhasebe kayıt ve raporlarında anlamlı bir biçimde yer almasının sağlanması ve işletmenin mali yapısını belirlemek üzere yapılacak analizlere gerçek boyutları ile katılmasına olanak sağlanmasıdır (Sevilengül, 2001: 30). Bu ilkeler şunlardır:

- Dönen ve Duran Varlık ayırımında bir yılın ölçü alınması ilkesi
- Vadeleri bir yılın altına inen duran varlıkların dönen varlıklara aktarılması ilkesi
- Dönem ayırıcı aktif karakterli işlemlerin ayrıca gösterilmesi ilkesi
- Vadeli alacakların bilânço günündeki değerine indirgenmesi ilkesi
- Birikmiş amortismanların gösterilmesi ilkesi
- Birikmiş tükenme paylarının gösterilmesi ilkesi
- Alacakların özelliklerine göre ayrılması ilkesi
- Kesin olmayan alacaklar için tahakkuk yapılmaması ilkesi
- Kullanılması kanunen sınırlı varlıkların belirtilmesi ilkesi

#### 3.2.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Yabancı kaynaklara ilişkin ilkelerin amacı; bunların muhasebe kayıt ve raporlarında anlamlı bir biçimde yer almasını sağlanması ve işletmenin mali yapısını

belirlemek üzere yapılacak analizlerde gerçek boyutları ile katılmalarına imkân sağlanmasıdır (Sevilengül, 2001: 30). Bu ilkeler şunlardır:

- Kısa ve Uzun vadeli borç ayrımında 1 yılın ölçü alınması ilkesi
- Vadeleri 1 yılın altına inen borçların kısa vadeli borçlara aktarılması ilkesi
- Borçların tümünün gösterilmesi ilkesi
- Dönem ayırıcı pasif işlemlerin ayrıca gösterilmesi ilkesi
- Vadeli borçların bilânço günündeki değerine indirgenmesi ilkesi
- Borçların özelliklerine göre ayrılması ilkesi

### 3.2.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler

Özkaynaklara ilişkin ilkelerin amacı; işletme sahip ve ortaklarının işletme varlıkları üzerindeki hakları gösteren özkaynak öğelerinin anlamlı ve dönemlerden döneme değişmelerini ortaya koyacak biçimde kayıt ve rapor edilmesinin sağlanmasıdır (Sevilengül, 2001: 31). Bu ilkeler şunlardır:

- Özkaynakların işletme sahip veya ortaklarının haklarını göstermesi ilkesi
- Sermaye paylarının özelliklerine göre belirlenmesi ilkesi
- Azalan özkaynağın belirtilmesi ilkesi
- Özkaynağın net olarak gösterilmesi ilkesi
- Zararın özkaynaklardan indirilmesi ilkesi
- Sermaye yedeklerinin gelir unsuru olarak gelir tablosuna alınmaması ilkesi

## 3.3. Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Muhasebe Standartları

Muhasebe standartları, finansal tabloların şeffaflığını, tutarlılığını ve karşılaştırılabilir olma özelliklerini arttırmayı hedefler. Doğru finansal raporlama sağlıklı finansal piyasaların gelişmesi için en önemli unsurlardan biridir. Dünya uygulamasında 1920'lerden bu yana yaşanan deneyimler, muhasebe alanında yasal



düzenlemelerin mevcut olmadığı hallerde, finansal tabloların şirketleri değerlemeyi sağlayacak bilgileri kullanıcılara sunmadığını ortaya koymaktadır.

Mali tablolarda yer alan varlıkların, yükümlülüklerin, özsermaye kalemlerinin ve gelir gider kalemlerinin ölçümlerde ve mali tabloların sunum esaslarının ve açıklayıcı notlarda belirtilmesi gereken bilgilerin belirlenmesinde TMSK tarafından yayınlanmış olan TMS uygulanacaktır. Yeni TTK, TMSK' yı ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayınlanması konusunda tek yetkili kurum konumuna getirmiştir. Bu çerçevede, işletmelerin yapacakları ayrıntılı düzenlemelerde TMSK' nın olumlu görüşü gerekecektir. Böylece farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe uygulamalarında bütünlük sağlanmış olacaktır. Bu da dünya genelindeki uygulamayla paralellik sağlanmasını ifade etmektedir. Böylece yeni TTK ile birlikte muhasebe standartlarını uygulamada tek yetkili olarak TMSK olacaktır (Aslan, 2007: 18).

KOBİ'lerin uygulayacağı finansal raporlama standartları muhasebede küreselleşme ve uluslararası standardizasyon uygulama kolaylığının sağlanması açısından önem taşımaktadır. Küresel standardizasyonun var olduğu bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmaktadır. Uluslararası düzeyde, tekdüzen bir muhasebe sisteminin uygulanması, hesap ve terim birliği sağlanmasını, uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasını sağlayabilir (Sayar, 2008: 27). KOBİ Muhasebe Standartları, büyümekte olan işletmelerin, gelecekte, UFRS'lerin uygulanmasının zorunlu tutulduğu halka açık sermaye piyasalarına girebilmeleri için de önemli bir zemin sağlayacaktır (IASB, KOBİ Muhasebe Standartlarını (IFRS for SMEs) yayımlamıştır. [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB\\_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf), s.1).

KOBİ Muhasebe Standartlarının geliştirilmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı dünya çapında geniş ölçekte istişarelerde bulunmuştur. Anılan Standartların geliştirilmesinde 40 kişilik bir KOBİ Çalışma Komisyonu,

Standartların içeriği ve yapısı hakkında Kurula danışmanlık yapmış ve çeşitli tavsiyelerde bulunmuştur (IASB, KOBİ Muhasebe Standartlarını (IFRS for SMEs) yayımlamıştır, [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB\\_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf), s.1).

KOBİ'lerin muhasebe standardı ihtiyacı, halka açık şirketlerin ihtiyacından farklıdır. KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları, işletme ortakları, bankalar, tedarikçiler, işgörenler ve devlet olmaktadır. Ancak halka açık şirketler, sermaye piyasası analistleri gibi farklı kullanıcılara da sahiptir. KOBİ finansal tablo kullanıcıları, kısa dönemli nakit akışı ve likidite gibi konularla ilgilenirken, sermaye piyasası analistleri uzun dönemli nakit akışı, kar payları ve firma değerleri gibi konulara odaklanmaktadır (Sivaram, 2006: 6).

Standart toplam otuz beş bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlere KOBİ tanımının yapıldığı bölüm ile kavramlar ve genel ilkelerin açıklandığı iki bölüm de dahildir. Bu haliyle standardın minyatür bir UFRS seti gibi algılanması doğru değildir. Zira standart ile UFRS setinden ayrı olarak özel çözümler geliştirilmiş olduğu görülmektedir (Çelik, 2010: 43).

KOBİ Muhasebe Standartları, görece küçük düzeydeki işletmelerin kapasiteleri ve ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlanmış, müstakil bir standarttır. Tam set UFRS'lerdeki varlık, borç, gelir ve harcamaların ölçümleri ile muhasebeleştirilmelerine ilişkin ilkeler basitleştirilmiş, KOBİ'leri ilgilendirmeyecek olan bölümler çıkarılmış ve zorunlu tutulan açıklamalar azaltılmıştır. KOBİ'lerin raporlama yükünün daha da azaltılması amacıyla, söz konusu KOBİ Muhasebe Standardının her yıl (veya daha yakın aralıklar) yerine, üç yılda bir gözden geçirilmesi öngörülmüştür ([http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB\\_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf), Erişim Tarihi: 11.08.2009).

UMSK'nın hazırlamış olduğu KOBİ muhasebe standardı; üç kısımdan oluşmuştur (Akdoğan, 2010: 6):

1. Kısımda; 35 Bölüm (standart) ve bir sözlük
2. Kısımda; Uygulama kılavuzu (Finansal tablo örnekleri ve açıklanacak dipnot bilgileri)
3. Kısımda; Standartların açıklamalarına ilişkin kontrol listesi açıklanmıştır

KOBİ UFRS'nin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir ([http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Luxembourg/Local%20Assets/Documents/Newsletters/IAS%20plus/2009/lu\\_iasplus\\_update\\_15072009.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Luxembourg/Local%20Assets/Documents/Newsletters/IAS%20plus/2009/lu_iasplus_update_15072009.pdf)):

- Varlıklar, borçlar, gelirler ve giderlerin tanımlanması ve ölçüm ilkelerinin birçoğu basitleştirilmiştir.
- Kapsamlı UMS/UFRS'de yer alan bazı konular KOBİ UFRS'lerle ilişkili olmadığından kapsam dışı bırakılmıştır.
- Yapılması gerekli finansal tablo açıklamaları ciddi anlamda azaltılmıştır. Kapsamlı UFRS'de 3000 civarında tablo açıklamaları yer alırken, KOBİ UFRS'de 300 civarında tablo açıklaması olabilecektir.
- Kapsamlı UMS/UFRS'nin alternatif uygulama seçeneği sunduğu bir takım konularda daha basit seçenek imkanları sağlanmıştır.
- Kapsamlı UMS/UFRS'de standart olarak numaralandırma yapılırken, KOBİ UFRS'de düzenleme konu bazında yapılmıştır.

KOBİ'ler için UFRS, kapsamlı UFRS'lerin % 10'u kadardır. Kapsamlı UFRS 2800 sayfa iken, KOBİ UFRS 230 sayfadan daha azdır.

### 3.3.1. Küçük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardında Bölümler ve Kapsama Alınan Uluslararası Denetim Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Tam sette ayrı standart kodu ile yayımlanan standartlar KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodu olarak yayımlanmıştır. Her bölüm bir veya duruma göre birkaç standardı kapsamıştır. KOBİ standardı 35 bölümden oluşmuştur. Bölüm konuları aşağıdaki gibidir (Akdoğan, 2010: 7- 8):

KOBİ Bölüm No	Tam Set Standart No
1. Bölüm: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler	
2. Bölüm: Kavramlar ve Genel İlkeler	Kavramsal Çerçeve IAS 1
3. Bölüm: Finansal Tabloların Sunuluşu	IAS 1
4. Bölüm: Finansal Durum Tablosu	IAS 1
5. Bölüm: Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	IAS 1
6. Bölüm: Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu	IAS 1
7. Bölüm: Nakit Akış Tablosu	IAS 7
8. Bölüm: Finansal Tablo Dipnotları	IAS 1
9. Bölüm: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	IAS 27
10. Bölüm: Muhasebe politikaları, Tahminler ve Hatalar	IAS 8
11. Bölüm: Temel Finansal Araçlar	IAS 32, IAS 39 IFRS 7
12. Bölüm: Diğer Finansal Araçlarla İlgili Hususlar	IAS32, IAS39, IFRS 7
13. Bölüm: Stoklar	IAS 2
14. Bölüm: İştiraklerdeki Yatırımlar	IAS 28
15. Bölüm: İş Ortaklıklarındaki Paylar (Yatırımlar)	IAS 31
16. Bölüm Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	IAS 40
17. Bölüm: Maddi Duran Varlıklar	IAS 16
18. Bölüm: Şerefiye Dışında Maddi Olmayan Duran varlıklar	IAS 38
19. Bölüm: İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	IFRS 3

20.Bölüm: Kiralamalar	IAS 17
21.Bölüm: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	IAS 37
22.Bölüm Yabancı kaynaklar(Borçlar) ve Öz kaynaklar	IAS 1, IAS 32
23.Bölüm: Hâsılat	IAS 18, IAS 11
24.Bölüm: Devlet Teşvikleri	IAS 20
25.Bölüm: Borçlanma Maliyetleri	IAS 23
26.Bölüm: Hisse Bazlı Ödemeler	IFRS 2
27.Bölüm: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IAS 36
28.Bölüm: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	IAS19
29.Bölüm: Gelir Vergileri	IAS 12
30.Bölüm: Yabancı Para Çevirim İşleri	IAS 21
31.Bölüm: Yüksek Enflasyon (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama)	IAS 29
32.Bölüm: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	IAS 10
33.Bölüm: İlişkili Taraf Açıklamaları	IAS 24
34.Bölüm: Özellikli Faaliyetler	IAS 41, IFRS 6
35.Bölüm: KOBİ'ler için IFRS' ye geçiş	IFRS 1

**Tablo 20. Küçük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları**

Numara	Başlık	Açıklaması
1	Küçük ve Orta Boy İşletmeler (KOBİ)	(a) kamuya açıklama sorumluluğu olmayan ve (b) dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan kurumlardan
2	Kavramlar ve prensipler	KOBİ'lerin mali tablolarının hazırlanışında koşullar ve temel prensipler, örneğin, varlıkların tanımlaması, gelirin ve giderin tanımlamaları.
3	Mali Tablo Sunumu	Mali tablolar şunlardan oluşur: (a) Finansal durum tablosu (b) kapsamlı gelir tablosu veya ayrı bir gelir tablosu ve ayrı bir kapsamlı gelir tablosu (c) Öz kaynak değişikliği tablosu (d) Nakit akımı tablosu (e) Dipnotlar (muhasabe poliçelerini içeren bir özet, diğer açıklayıcı bilgiler ve karşılaştırmalar)
4	Finansal Durum tablosu	Finansal durum tablosu belirli kalemlerden oluşur. Bu kalemler kısa vadeli ya da kısa vadeli değildir. Eğer daha geçerli ve güvenilir bilgi gerekli ise bu tablo kalemleri nakde dönüşebilme esnasında hazırlanabilir.
5	Kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosu	Toplam kapsamlı gelir ya tek kapsamlı gelir tablosu olarak ya da iki tablo olarak sunulur (bir gelir tablosu ve bir kapsamlı gelir tablosu).
6	Öz kaynak değişim tablosu veya gelir ve birikmiş kazanç tablosu	Bir kurumun dönem içinde bir özkaynak değişikliği ya özkaynak değişim tablosunda ya da gerekliliklere uyulur ve kurum tercih ederse gelir ve birikmiş kazançlar tablosu olarak sunulabilir. Gelir ve birikmiş kazançlar tablosu dönem içindeki öz kaynak değişikliği yalnızca kar ve zarardan temettü ödemesi, önceki dönemlerin hatasının düzeltilmesinden ve muhasabe politikası değişikliklerinden dolayı ortaya çıkar.
7	Nakit akımı tablosu	Nakit ve nakit eş değerlerinde raporlanır ve işletme faaliyeti, yatırım faaliyeti ve finans faaliyet değişimleri ayrı gösterilir.
8	Mali tablo dipnotları	Önemli muhasabe politikaları ve yönetimce yapılan tahminler ve bu tahminlere ilişkin belirsizliklerin kilit kaynakları açıklamalara dahil edilir.
9	Konsolide ve ayrı mali tablolar	Ana şirket bütün bağlı ortaklıkları içeren konsolide mali tablolar sunması gerekir. Bu kurala ait bazı sınırlı istisnalar vardır.
10	Muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar	Geçmiş deki hatalar geçmiş sınırlı şamil olarak muhasebeleştirilir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler cari

		dönemde muhasebeleştirilir. Muhasebe politikalarında değişiklikler geçmiş şamil olarak muhasebeleştirilir (spesifik kural yok ise).
11	Temel Finansal Araçlar	Amorti edilmiş maliyet veya maliyet eksi değer kaybı modeli temel finansal araçlar için kullanılır örneğin nakit varlıklar, krediler, ticari alacaklar ve ticari borçlar.
12	Diğer Finansal Araçlara ilişkin konular	Diğer finansal araçlar genel olarak kar/zarara yansıtılan gerçeğe uygun değer esasından futures, forward sözleşmeli ölçülür. Örneğin; varlık ile desteklenen menkul değerler, opsiyonlar ve faiz oranı swapları. Korunma muhasebesinin uygulanması sadece belirli risk durumlarında kullanılabilir. Korunma muhasebesinden faydalanmak için bazı koşulların yerine getirilmesi gerekir.
*Kurumlar KOBİ'ler için UFRS'nin 11inci ve 12inci bölümlerinde bulunan maddelerini baştan başa uygulayabili veya UMS' 39' un tanıma ve ölçme maddelerini seçip uygulayabilir.		
13	Envanter	Envanterler maliyet daha düşük olanı ile ölçülür ve net gerçekleşebilen değerini.
14	İlişkili kuruluşlar	İştiraklere yatırımlar aşağıda belirtilen yöntemlerin birini kullanarak ölçülür; <ul style="list-style-type: none"> <li>• Maliyet yöntemi-maliyet eksi değer düşüklüğü, veya</li> <li>• Öz sermaye yöntemi, (ilk tanıma maliyet de olur, sonradan gerçekleşen değişiklikler yatırımcının kar veya zararını ya da ilişkili kuruluşların diğer kapsamlı gelirinin bir yansımasıdır)</li> <li>• Gerçeğe uygun değer yöntemi (yatırım için yayınlanmış bir fiyat olması durumunda zorunludur)</li> </ul>
15	Ortak girişim yatırımları	İşletmelere uygulanan muhasebe kurallarının benzerleri ortak girişimlere uygulanır. Orantılı konsolidasyona izin verilmemektedir.
16	Yatırım amaçlı gayrimenkul	Yatırım orantısız maliyet veya efor olmadan ölçülebilmesi durumunda kar ve zarar yansıtılan gerçeğe uygun değer esasından muhasebeleştirilir. Aksi durumda maliyet eksi amortisman ve değer düşüklüğü esasından muhasebeleştirilir.
17	Gayrimenkul, makine ve ekipman	Gayrimenkul, makine ve ekipman maliyet eksi amortisman ve değer kaybı ile ölçülür.
18	Goodwill (Şerefiye) haricinde maddi olmayan varlık	İşletme dahilinde geliştirilen tüm gayri maddi varlıklar araştırma ve geliştirme dahil olmak üzere masraf yapıldığı dönemde giderleştirilir. Tanınma kriterine uygun olup gayri maddi varlıklar aktifleştirilir ve maliyet eksi

		amortisman ve değer kaybı esasından ölçülür. Bütün maddi olmayan varlıkların sınırlı faydalı bir ömrü olmadığı kabul edilir. Maddi olmayan varlıkların yeniden değerlendirilmesine izin verilmez.
19	Business combinations ve goodwill (Şerefiye)	Şerefiye maliyet eksi amortisman ve değer kaybı olarak ölçülmektedir. Kurumun şerefiyenin kullanılabilir ömrü ile ilgili bir tahminde bulunmadığı yerde, bu süreç 10 sene sayılır ve bu süre içerisinde amortize edilir.
20	Finansal Kiralamalar (Leases)	Finansal kiralamaları kiralayan tarafından varlık olarak tanımlanır. Operative lease ödemeleri kiracı tarafından gider olarak tanımlanır. Kiralamaların sınıflandırılması sözleşmenin şekline göre ziyade işlemin özüne bakılarak yapılır.
21	Karşılıklı ve şarta bağlı mükellefiyet	Olası bir ekonomik avantaj akımı olduğu zaman ve zorunluluğun miktarının güvenilir bir şekilde hesaplanabilmesi durumunda mevcut zorunluluklar karşılık olarak tanınır. Şarta bağlı yükümlülükler ve varlıklar mali tablolara alınmaz, ancak mali tablo dipnotlarında açıklanır.
22	Borç ve öz sermaye (öz varlık)	Özsermaye borçların tamamı ödendikten sonra kalan bakiyedir. Finansal borç işletmenin geçmişteki faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüğüdür ve bundan dolayı ekonomik faydaların işletme dışına akması beklenir. Bileşik finansal araçların içerdiği özkaynak ve yükümlülük bileşenleri ayırmak için bölme muhasebesinin uygulanması gerekir.
23	Gelirler	Mal satışından kaynaklanan gelirler riskin ve mülkiyetin alıcıya geçtiği zaman kaydedilir. Bu çoğunlukla mülkiyetin geçmesi veya teslimat ile gerçekleşir. Uzun vadeli hizmet ve inşaat sözleşmeleri için, gelir raporlama tarihindeki tamamlama derecesine göre ölçülür. Faiz ve telif hakları tahakkuk esasına göre tanınır. Temettüleri ise ödemeyi alma hakkı olduğu zaman gelir kaydedilir.
24	Devlet yardımları	Devlet yardımları belirtilmiş olan kurallar yerine getirilirse gelir olarak sayılır. Kuralların olmadığı yerde yardımlar tahsil edildiği dönemde gelir olarak tanımlanır.
25	Borçlanma maliyetleri	Borçlanma maliyetleri gerçekleştikçe giderleştirilir.
26	Paylaşım(hisse senedine) dayanan ödeme	Çalışanların hisse ödülleri ve hisse seçenekleri kar ve zararda gider olarak tanımlanır. Bunların karşılığı öz kaynaklara yansıtılır. Bu



		meblağlar hisse olarak verilen araçların gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.
27	Varlıkların değer kaybı	Bir varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarını aştığı zaman değer kaybı ortaya çıkar.
28	Çalışanlara sağlanan faydalar	Yatırım esaslı emeklilik planı içerisinde ödenecek primler vadesi geldiği dönemde giderlere atılır. Maaş esaslı emeklilik planları hususunda planın net varlıklar için, bir kurum sorumluluklarını tanımlar. Dönem içinde maliyette olan değişiklik dönem içinde planın maliyeti olarak sayılır. Kurumlar aktüeryal kazanç veya kayıplar kar ve zararda veya diğer kapsamlı gelire yansıtılabilir.
29	Gelir vergisi	Ertelenmiş vergi varlığın taşıma tutarı ve vergi temeli arasındaki geçici zamanlama farklılıkları dikkate alınacak
30	Yabancı para çevirimi	Yabancı döviz işlemleri raporlayan kurumun fonksiyonel kuruna çevirilir. Gerçeğe uygun değerde ölçülen bütün parasal ve parasal olmayan maddeler bilahare her raporlama gününde yeniden çevirilir.
31	Yüksek enflasyonlu dönemlerde raporlama	Yüksek enflasyona tabi olan kurumlar mali raporlamaları raporlama döneminin sonunda fiyat seviyesine göre belirtmeleri gerekir.
32	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar’’	Raporlama döneminden sonraki olaylar a)Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar; (raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar) ve b)Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; (ilgili olayların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar) olarak ikiye ayrılır. Düzeltme gerektirmeyen hususlar ile ilgili dipnotlarda açıklama verilir.
33	İlişkili taraf açıklamaları	Dipnot açıklamaları ilişkin tarafların mevcudiyetine ve bu taraflarla olan işlem ve bakiyelere dikkat çeker.
34	Uzmanlaşmış aktiviteler	Üç farklı uzmanlık konusu faaliyet için yol gösterilmektedir. Tarım, madencilik ve servis imtiyazları.
35	KOBİ’ler için UFRS’ye geçiş	Kapsamlı UFRS’ye göre zorunlu ve seçimli muafiyetler bu standardı ilk uygulayacak kurumlara önemli kolaylıklar sağlayacaktır.

**Kaynak:** “Küçük ve Orta Boy İşletmeler için UFRS”, UFRS Haberleri Özel Baskı, Grant Thornton, Eylül, 2009: 12

### **3.3.2. Küçük ve Orta Boy İşletmeler Standart Kapsamına Alınmayan Uluslararası Denetim Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**

Aşağıdaki standartlar KOBİ finansal raporlama standart kapsamına alınmamıştır (Akdoğan, 2010: 8):

- IFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- IAS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- IAS 33 Hisse Basına Kazanç
- IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE**

### **BAĞIMSIZ DENETİM**

### **KONULU ANKET ÇALIŞMASI**

Çalışmanın dördüncü bölümünde; araştırmanın modeli ve yöntemine ilişkin bilgiler verilmiş ve bu araştırma kapsamında Edirne ili merkezde çalışan SMMM' lere uygulanan anket ve bu anket sonucu ortaya çıkan veriler değerlendirilmiştir.

#### **4.1. Araştırmanın Amacı**

Araştırmanın amacı, Yeni TTK ile gündemimizde yer alan “Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bağımsız Denetim” in uygulanması konusunda ne gibi sorunlar yaşanacağını tespit edilmeye çalışılmasıdır.

#### **4.2. Araştırma Modeli**

Anket çalışması; demografik özellikler, KOBİ ve kurumsal yönetim, KOBİ ve yeni TTK, KOBİ ve Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim ve Genel Görüşler kısımlarından oluşmaktadır.

#### **4.3. Evren ve Örneklem**

ESMMMO' ya bağlı olarak Edirne merkezde çalışan SMMM' lere konu ile ilgili düşünce ve önerilerini almak üzere bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

Çalışma hedefi 119 SMMM' den örnekleme yolu ile 30 SMMM' e (%25) ulaşılmıştır. Örneklemin evreni temsil ettiği varsayılmıştır.

#### **4.4. Verilerin Toplanması**

Anket uygulanan kişilere konu hakkında bilgileri olup olmadığı sorulmuş ve eğer bilgi sahibi iseler konu ile ilgili görüşlerini belirtmeleri istenmiştir. Araştırmada kullanılan anket formu EK-1'de sunulmuştur.

#### **4.5. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması**

Ankette, alınan cevaplar doğrultusunda frekanslar oluşturularak tablolar ve grafikler hazırlanmıştır. Soruların bir kısmı ankete katılanları kısıtlamamak açısından açık uçlu şekilde hazırlanmıştır. Ve bu sorularda alınan sonuçlar daha sonra gruplandırılarak analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlar Excel tablosu aracılığı ile değerlendirilmiş ve grafiklere aktarılmıştır.

#### **4.6. Bulgular ve Yorum**

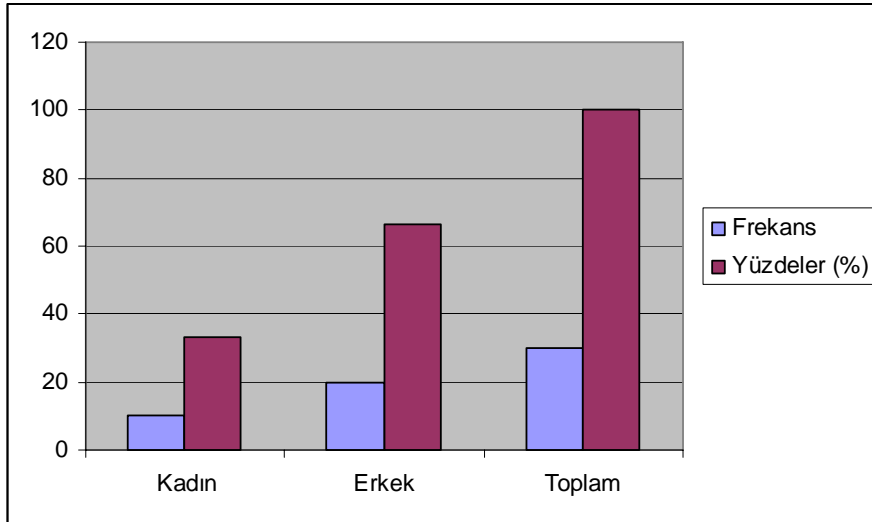
“KOBİLER’ DE BAĞIMSIZ DENETİM” ile ilgili yapılan 30 anketin değerlendirmesinin sonuçları aşağıdaki gibidir.

## DEMOGRAFİK SONUÇLAR

**Tablo 21. Ankete Katılanların Cinsiyetlere Göre Dağılımı**

CİNSİYET	Frekans	Yüzdeler (%)
Kadın	10	33,3
Erkek	20	66,7
Toplam	30	100

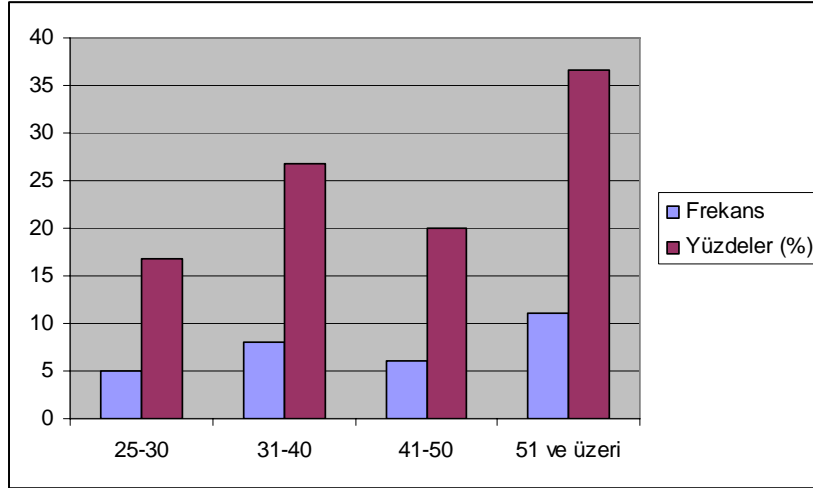
**Grafik 1: Ankete Katılanların Cinsiyetlere Göre Dağılımı**



Ankete katılanların çoğunluğunu erkekler oluşturmaktadır. Erkeklerin oranı % 66,7 iken kadınların oranı % 33,3 olmuştur.

**Tablo 22. Ankete Katılanların Yaşlara Göre Dağılımı**

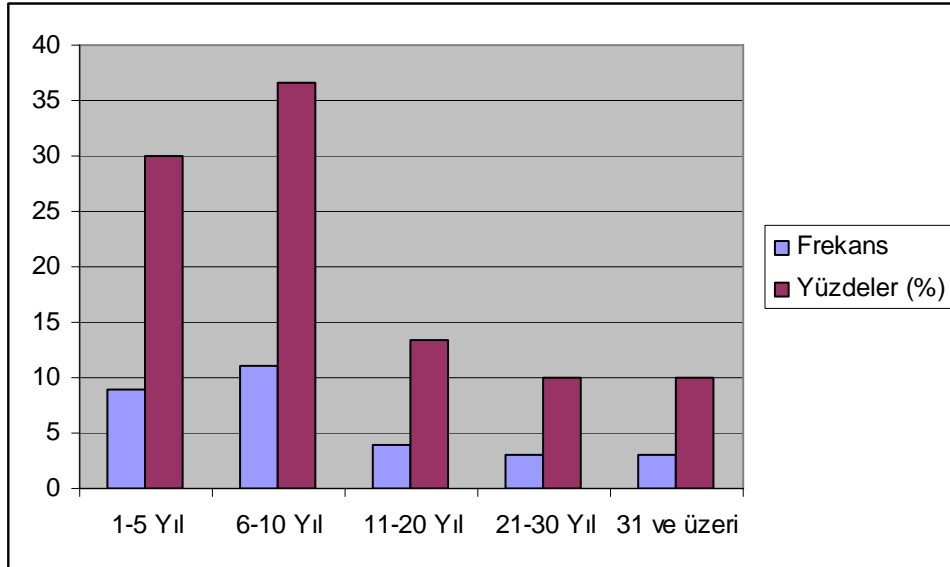
YAŞ	Frekans	Yüzdeler (%)
25 – 30	5	16,7
31 – 40	8	26,7
41 – 50	6	20
51 ve üzeri	11	36,6
TOPLAM	30	100

**Grafik 2: Ankete Katılanların Yaşlara Göre Dağılımı**

Anketi cevaplayan 30 kişinin yaşlarının dağılımına bakıldığında % 16,7' si 25-30, % 26,7' si 31-40, % 20' si 41-50 yaş aralığında ve % 36,6' sı 51 ve üzeri yaştaadır. Buna göre SMMM' lerin çoğunluğunun 51 ve üzeri yaşta olduğu görülmektedir.

**Tablo 23. Ankete Katılanların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı**

MESLEKİ DENEYİM	Frekans	Yüzdeler (%)
1 – 5 YIL	9	30
6 – 10 YIL	11	36,67
11 – 20 YIL	4	13,33
21 – 30 YIL	3	10
31 ve üzeri	3	10
TOPLAM	30	100

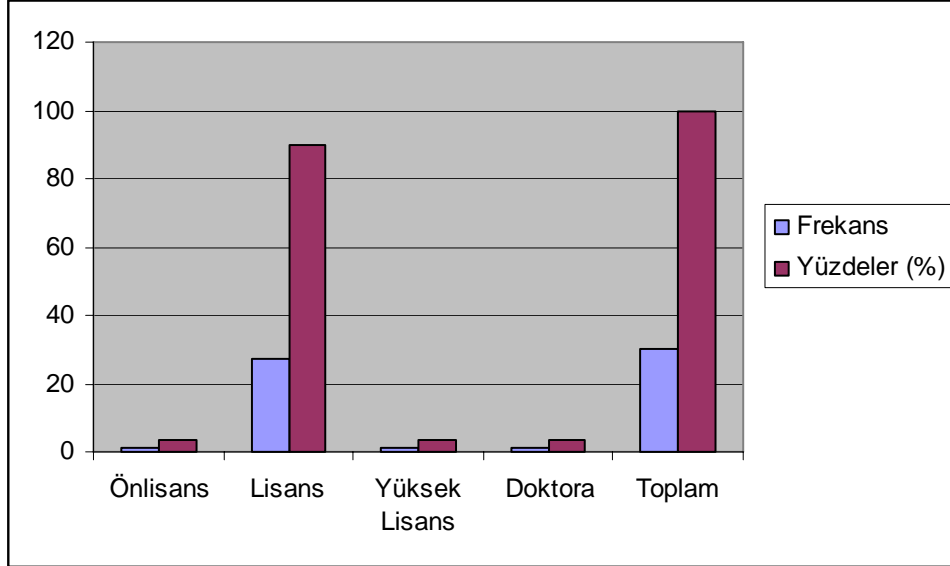
**Grafik 3: Ankete Katılanların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımı**

Anketi cevaplayanların meslekteki deneyimlerine bakıldığında 31 ve üzeri yıldır bu meslek içerisinde olanların oranı % 10, 21 – 30 yıldır bu meslek içerisinde olanların oranı % 10, 11 – 20 yıldır bu meslek içerisinde olanların oranı % 13,33, 6 – 10 yıldır bu meslek içerisinde olanların oranı % 36,67 olarak en yüksek ve bunu takiben 1 – 5 yıldır bu meslek içerisinde olanların oranı % 30 olmuştur.

**Tablo 24. Ankete katılanların mezun olduğu okullara göre dağılımları:**

EĞİTİM	Frekans	Yüzdeler (%)
Önlisans	1	3,33
Lisans	27	90
Yüksek Lisans	1	3,33
Doktora	1	3,4
TOPLAM	30	100

**Grafik 4: Ankete katılanların mezun olduğu okullara göre dağılımları:**



Ankete katılanların % 90' ı lisans mezunu iken, % 3,33' ü önlisans, % 3,33' ü yüksek lisans ve % 3,4' ü doktora mezunudur.



**KOBİ VE KURUMSAL YÖNETİM HAKKINDAKİ SORULARIN**  
**SONUÇLARI**

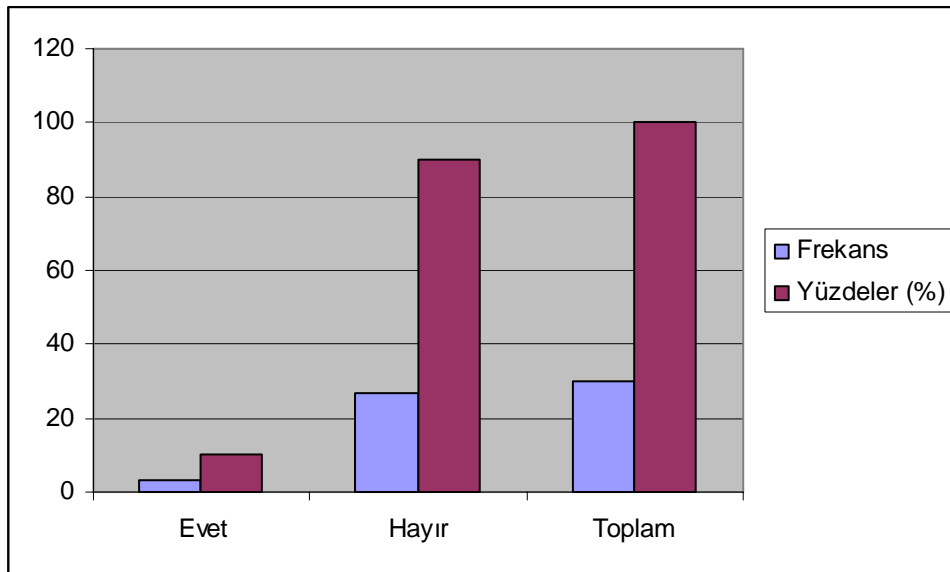
**SORU 1:** Türkiye’ de KOBİ’lerin kurumsal olarak yönetildiğine inanıyor musunuz?

a) Evet                      b) Hayır

**Tablo 25. Soru 1’e Verilen Cevapların Dağılımı**

SORU 1	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	3	10
Hayır	27	90
Toplam	30	100

**Grafik 5: Soru 1’e Verilen Cevapların Dağılımı**



Katılımcıların % 90’ ı Türkiye’ de KOBİ’lerin kurumsal olarak yönetildiğine inanmamakta, % 10’ ü inanmaktadır.

- Katılımcılardan, KOBİ’lerin kurumsal yönetilmediğine inanmayanlar bunun nedenleri olarak profesyonel olmamalarını ve günlük plan yapmalarını göstermişlerdir.

**SORU 2:** KOBİ’lerde yaşanan verimsizlik/yolsuzluk gibi olumsuzlukların nedenlerini önem sırasına göre belirtiniz. ( 1- 2 – 3 diye sıralayınız.)

- a) Aile şirketleri olması
- b) Muhasebe sistemini yeteri kadar iyi kullanamamaları
- c) İç denetim fonksiyonunun kullanılmaması
- d) Eğitim eksikliği
- e) Diğer.....

**Tablo 26. Soru 2’ e Verilen Cevapların Dağılımı**

	En Önemli 1.sırada	%	2. sırada önemli	%	3. sırada önemli	%
<b>A şıkkı</b>	9	30	8	26,667	5	16,667
<b>B şıkkı</b>	5	16,667	9	30	10	33,333
<b>C şıkkı</b>	6	20	10	33,333	7	23,333
<b>D şıkkı</b>	8	26,667	3	10	8	26,667
<b>E şıkkı</b>	2	6,666	-	-	-	-
<b>TOPLAM</b>	30	100	30	100	30	100

Ankete katılanların % 30’ u KOBİ’lerde yaşanan verimsizlik/yolsuzluk gibi olumsuzlukların en önemli nedenini aile şirketleri olmalarına bağlıyor. Ankete katılanlara göre 2. önemli neden ise iç denetim fonksiyonunun kullanılmamasıdır. Buna ilave olarak ankete katılanlar KOBİ’lerde yaşanan olumsuzluklarda ilgili olarak aşağıdaki görüşleri belirtmişlerdir.

- Mali raporlardaki gerçek dışı olaylar ve devlet politikaları
- Vergi oranlarının yüksek olması
- Teknolojinin yeterince kullanılmaması
- Çalışanların eğitim ve kültür düzeylerinin eksik olması
- Kurumsal yönetim eksikliği

## **KOBİ VE YENİ TTK TASARISI HAKKINDAKİ SORULARIN SONUÇLARI**

**SORU 3:** 2011 yılında yasalaşması beklenen Yeni Türk Ticaret Kanunu' nu incelediniz mi?

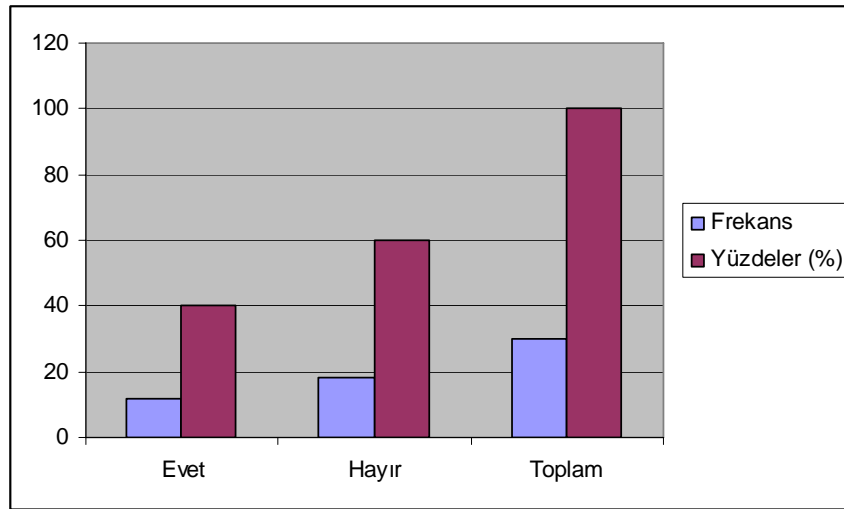
a) Evet

b) Hayır

**Tablo 27. Soru 3'e Verilen Cevapların Dağılımı**

SORU 3	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	12	40
Hayır	18	60
Toplam	30	100

**Grafik 6: Soru 3'e Verilen Cevapların Dağılımı**



Ankete katılanların, % 60' ı Yeni Türk Ticaret Kanunu incelememiş, % 40' ı incelemiştir.

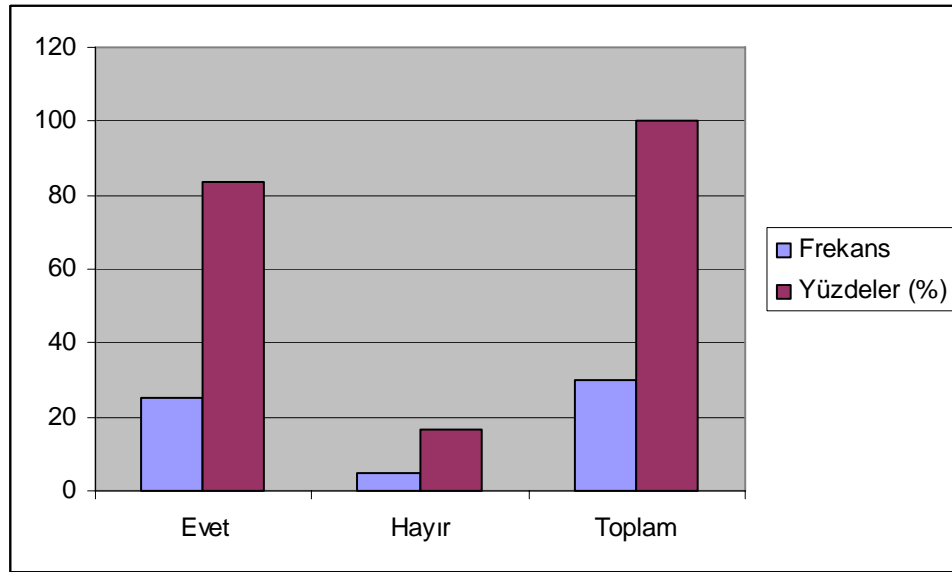
**SORU 4:** Özellikle limited şirketler ve kooperatifleri bağımsız denetim kapsamına alacak olan yeni TTK tasarısını olumlu olarak karşılıyor musunuz?

a) Evet

b) Hayır

**Tablo 28. Soru 4' e Verilen Cevapların Dağılımı**

SORU 4	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	25	83,33
Hayır	5	16,67
Toplam	30	100

**Grafik 7: Soru 4' e Verilen Cevapların Dağılımı**

Anketi cevaplayanların % 83,33' ü özellikle limited şirketler ve kooperatifleri bağımsız denetim kapsamına alacak olan TTK'nu olumlu olarak karşılamakta, % 16,67' si olumlu karşılamamaktadır. Bu soruya cevap verenler ayrıca aşağıdaki görüşleri belirtmişlerdir.

- Şirketlerin tek şahıs şirketleri tarafından oluşturması olumsuz olarak karşılanmaktadır.
- Tek şahıs altında yürütülen limited şirketlerin kurumsallaşamayacakları bu yüzden kapsama alınmaları gerekli değildir.

**SORU 5:** Yeni TTK tasarısında yer alan KOBİ'lerle ilgili olarak temel değişikliklerinden hangisini biliyorsunuz?

- a) Tek kişilik ortaklık kurulması
- b) Sermaye değişikliği
- c) Elektronik Ortamda Ortaklar Kurulu ve Müdürler Kurulu
- d) Websitesi zorunluluğu
- e) Limited Ortaklık Payının Devri
- f) Ortakların Ek Ödeme Yükümlülükleri
- g) Ortakların Yan Edim Yükümlülükleri
- h) Ortakların Sadakat Yükümü ve Rekabet Yasağı
- i) İntifa Senetlerinin Çıkarılması
- j) Limited Şirketlerde ve Kooperatiflerde Bağımsız Denetçi Bulunma Zorunlulukları

**Tablo 29. Soru 5' e Verilen Cevapların Dağılımı**

Tek kişilik ortaklık kurulması	13	% 43,33
Sermaye değişikliği	13	% 43,33
Elektronik Ortamda Ortaklar Kurulu ve Müdürler Kurulu	5	% 16,66
Websitesi zorunluluğu	15	% 50
Limited Ortaklık Payının Devri	9	% 30
Ortakların Ek Ödeme Yükümlülükleri	6	% 20
Ortakların Yan Edim Yükümlülükleri	3	% 10
Ortakların Sadakat Yükümü ve Rekabet Yasağı	7	% 23,33
İntifa Senetlerinin Çıkarılması	6	% 20
Limited Şirketlerde ve Kooperatiflerde Bağımsız Denetçi Bulunma Zorunlulukları	16	% 53,33

Anketi cevaplayanların % 53,33 ü Limited Şirketlerde ve Kooperatiflerde Bağımsız Denetçi Bulunma Zorunlulukları, % 50 si Websitesi zorunluluğu hakkında bilgi sahibidir.

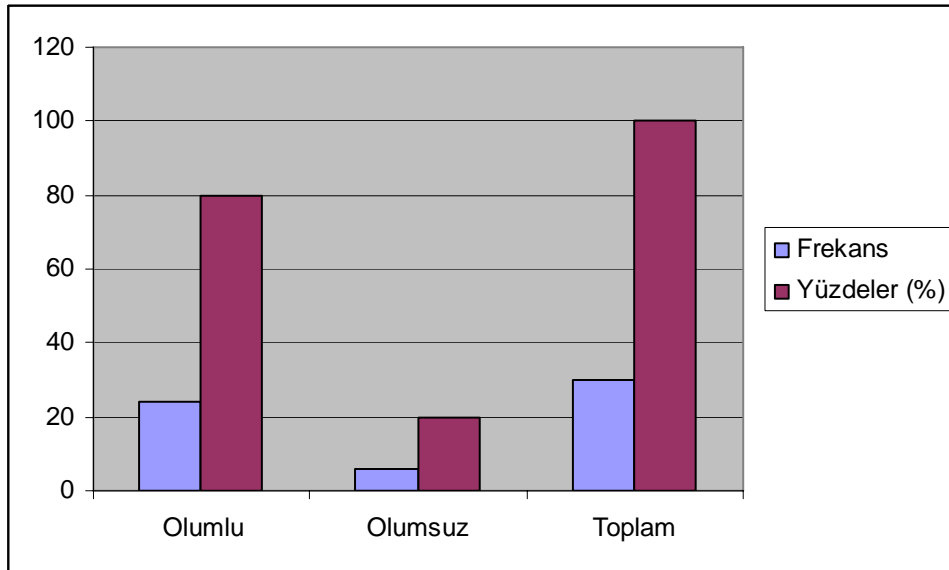
**SORU 6:** KOBİ'lerde websitesi düzenleme zorunluluğunu ne şekilde değerlendiriyorsunuz?

a) Olumlu b) Olumsuz

**Tablo 30. Soru 6' ya Verilen Cevapların Dağılımı**

	Frekans	Yüzdeler (%)
Olumlu	24	80
Olumsuz	6	20
Toplam	30	100

**Grafik 8: Soru 6' ya Verilen Cevapların Dağılımı**



Anketi cevaplayanların % 80' i KOBİ'lerde websitesi düzenleme zorunluluğunu olumlu olarak karşılamakta, % 20' si olumsuz karşılamaktadır. Ayrıca bu soru ile ilgili olarak ankete katılanlar aşağıdaki görüşleri bildirmişlerdir.

- Haksız rekabeti önleyici standart gelmeli, bunun için odaların belirlediği şartlar olmalı.
- Sitelerin güvenilirliği ve web sitesini kuranın güvenilirliği önemli, şirketin var olup olmadığı vergi tahakkuku alınarak anlaşılmalıdır.

- Alt yapı eksikliğinden dolayı KOBİ'ler için websitesi uygulamasının erken olduğu düşünülmektedir.
- Açık ve şeffaflık açısından olumlu olduğu düşünülmektedir.
- Websitesi sayesinde, KOBİ'lere ulaşım, bilgi edinme daha kolay olacaktır.
- Herkes şirketlerin içeriği hakkında bilgi sahibi olacaktır.
- Halka açık olmayan şirketlerin finansal verilerini web sitelerinde yayınlaması uygun değildir. Çünkü ticari işlemlerinin şahıslar tarafından bilinmesi doğru değildir.
- İnsanların bilgi edinmesi açısından yarar sağlar, rakipleri tanıma açısından olumludur.

**SORU 7:** Tekdüzen Hesap Planından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçişte KOBİ'ler açısından sizce yaşanacak en önemli problem hangisidir?

Açık uçlu olarak sorulan bu soruya verilen cevaplara göre; uygulama konusunda işletme sahipleri ve mali müşavirlerin bilgi eksikliği ve deneyimsiz olmaları, kısa süre içerisinde uygulamayı öğrenmeleri gerektiği, uyum sorunu yaşayıp ortaya çıkacak hataların getireceği ek maliyetler sonucunda isteksiz görünmeleri şeklinde yorumlanmaktadır.

- Gerçek raporların hazırlanıp sunulması zaman alacaktır.
- Mükelleflerin teorik konularda oldukça yetersiz bilgide olmaları, alt yapının yetersiz olması
- Yeterli ve zamanında belge ve bilginin ulaştırılmaması
- Hesapların uyarlanması
- Uyum problemi ve süreçte sıkıntıların ortaya çıkması
- UFRS'nin meslek mensuplarınca yeterince anlaşılması

## **KOBİ – BAĞIMSIZ DENETİM HAKKINDAKİ SORULARIN SONUÇLARI**

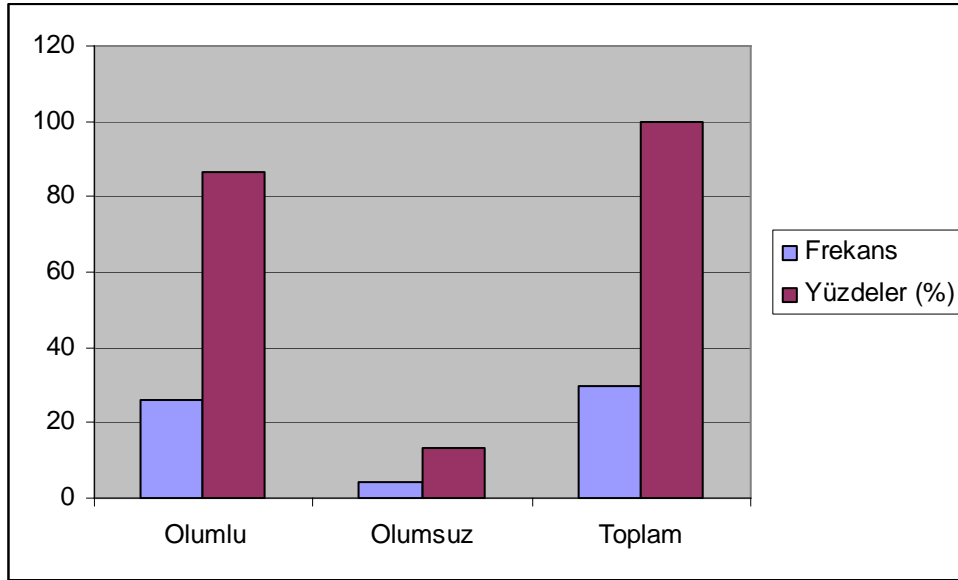
**SORU 8:** KOBİ’lerin bağımsız denetim kapsamına alınmaları konusunda düşünceniz nedir?

a) Olumlu                      b) Olumsuz

**Tablo 31. Soru 8’ e Verilen Cevapların Dağılımı**

	Frekans	Yüzdeler (%)
Olumlu	26	86,67
Olumsuz	4	13,33
Toplam	30	100

**Grafik 9: Soru 8’ e Verilen Cevapların Dağılımı**



Anketi cevaplayanların % 86,67’ si KOBİ’lerin bağımsız denetim kapsamına alınmalarını olumlu olarak karşılamakta, % 13,33’ ü olumsuz karşılamaktadır.

- Firmalar bağımsız denetim ücretini ödemede zorluk yaşayacaktır.



- KOBİ'lerin bağımsız denetimin faydasını görebilmeleri için kurumsallaşmaları gerekmektedir.
- Tarafsız olduğu için çıkar sağlayacağı görüşündeyim.

**SORU 9:** KOBİ'lerin mali müşavir ile çalışmalarının yanısıra **bağımsız denetim hizmeti için** mali müşavir veya yeminli mali müşavir veya bağımsız denetim firması ile çalışmalarının **olumlu yönleri** konusundaki düşüncelerinizi **önemlilik sırasına** göre belirtiniz? (1-2-3 şeklinde sıralayınız.)

- Kurumsal yönetimin güçlendirilmesi
- Yolsuzlukların engellenmesi
- KOBİ iflaslarının engellenmesi
- AB ye uyum kriterlerinin sağlanması
- Finansal tablolara güvenilirliği arttırması

**Tablo 32. Soru 9' a Verilen Cevapların Dağılımı**

	<b>En Önemli 1.sırada</b>	<b>%</b>	<b>2. sırada önemli</b>	<b>%</b>	<b>3. sırada önemli</b>	<b>%</b>
<b>A şıkkı</b>	9	30	10	33,33	7	23,33
<b>B şıkkı</b>	9	30	10	33,33	3	10
<b>C şıkkı</b>	12	40	3	10	7	23,33
<b>D şıkkı</b>	-	-	3	10	5	16,67
<b>E şıkkı</b>	-	-	4	13,34	8	26,67
<b>TOPLAM</b>	30	100	30	100	30	100

Ankete katılanların % 40' ı KOBİ'lerin mali müşavir ile çalışmalarının yanısıra **bağımsız denetim hizmeti için** mali müşavir veya yeminli mali müşavir veya bağımsız denetim firması ile çalışmalarının **olumlu yönleri** konusunda en önemlisini KOBİ iflaslarının engellenmesi olarak görüyor.

**SORU 10:** KOBİ'lerin mali müşavir ile çalışmalarının yanısıra bağımsız denetim hizmeti için mali müşavir veya yeminli mali müşavir veya bağımsız denetim firması ile çalışmalarının olumsuz yönleri konusundaki düşüncelerinizi önemlilik sırasına göre belirtiniz? (1-2-3 şeklinde sıralayınız.)

- a) Maliyetlerin artışı
- b) Zaten mali müşavir ile çalışıyor olma nedeni gerek olmaması
- c) Bağımsız denetimin yabancı menşeli firmalar tarafından yapılmasının ulusal çıkarlara ters düşmesi

**Tablo 33. Soru 10' a Verilen Cevapların Dağılımı**

	<b>En Önemli 1.sırada</b>	<b>%</b>	<b>2. sırada önemli</b>	<b>%</b>	<b>3. sırada önemli</b>	<b>%</b>
<b>A şıkkı</b>	14	46,67	11	36,67	5	16,67
<b>B şıkkı</b>	6	20	12	40	12	40
<b>C şıkkı</b>	10	33,33	7	23,33	13	43,33
<b>TOPLAM</b>	30	100	30	100	30	100

Ankete katılanların KOBİ'lerin mali müşavir ile çalışmalarının yanısıra bağımsız denetim hizmeti için mali müşavir veya yeminli mali müşavir veya bağımsız denetim firması ile çalışmalarının olumsuz yönleri konusunda % 46,67 ile maliyetlerin artışını görmektedirler.

**BAĞIMSIZ DENETİM – GENEL GÖRÜŞLER HAKKINDAKİ SORULARIN**  
**SONUÇLARI**

**SORU 11:** Siz yeni TTK'nın yasalaşmasının ardından bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünüyor musunuz?

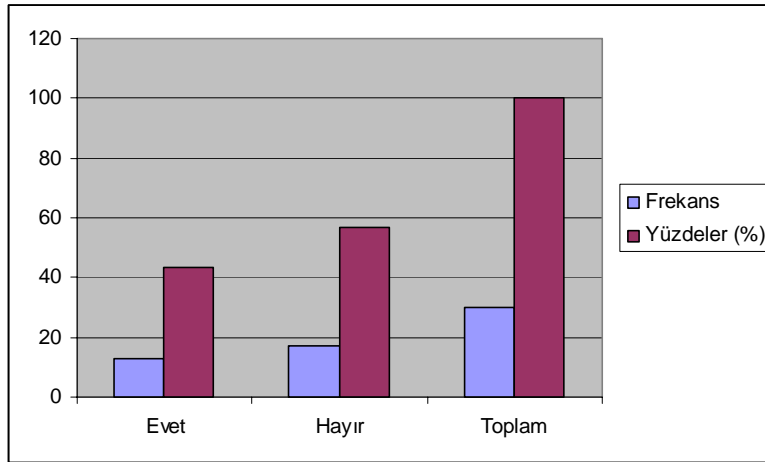
a) Evet

b) Hayır

**Tablo 34. Soru 11' e Verilen Cevapların Dağılımı**

SORU 11	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	13	43,33
Hayır	17	56,67
Toplam	30	100

**Grafik 10: Soru 11' e Verilen Cevapların Dağılımı**



Anketi cevaplayanların % 56,67' si yeni TTK'nın yasalaşmasının ardından bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünmemekte iken, % 43,33' ü düşünmektedir.

**SORU 12:** Bağımsız denetim ile ilgili olarak eğitim ve uygulamanız var mı?

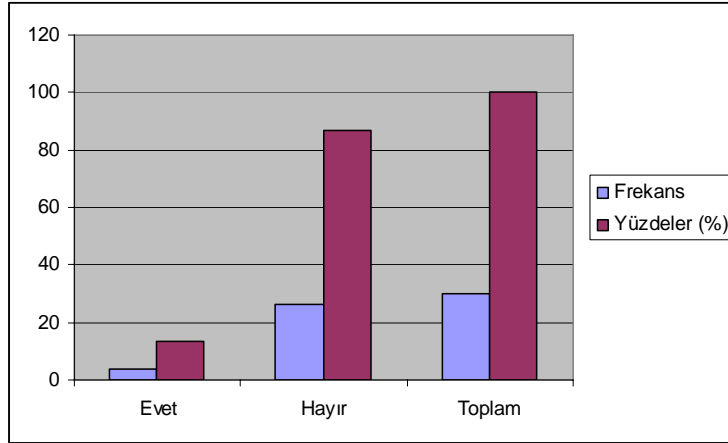
a) Evet

b) Hayır

**Tablo 35. Soru 12' ye Verilen Cevapların Dağılımı**

SORU 12	Frekans	Yüzdeler (%)
Evet	4	13,33
Hayır	26	86,67
Toplam	30	100

**Grafik 11: Soru 12' ye Verilen Cevapların Dağılımı**



## SONUÇ

Bağımsız denetim, bağımsız denetçi veya denetçiler tarafından yapılan denetim türüdür. Bağımsız denetçi tarafından tasdik edilen finansal tabloların; güvenilir, doğru ve şeffaf olmaları beklenmektedir. Şeffaflık ve hesapverebilirlik ilkeleri, bağımsız denetim uygulamasıyla anlam kazanmaktadır. Bağımsız denetim uygulaması, piyasalarda güvenilirliğin ve istikrarın sağlanmasına hizmet etmektedir. Görüldüğü gibi, bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Ekonomik düzende önemli bir yer sahibi olan KOBİ’lerde hesapverebilirlik ve şeffaflık her zaman sorun teşkil etmiştir. Halka açık işletmelerin uyguladığı bir fonksiyon olan bağımsız denetim son yıllarda AB’de ve diğer ülkelerde oluşturulan mevzuat yardımıyla uygulanması zorunlu bir sistem haline geldiği görülmektedir. Bağımsız denetim uygulamasıyla birlikte KOBİ’lerde muhasebe ve denetim alanında yolsuzlukların engelleneceği düşünülmüştür. Standardize denetimin yapılması işletmelere karşı duyulan birçok konuda güven problemini ortadan kaldıracaktır.

KOBİ’ler küreselleşen dünyadaki rekabet ortamına ayak uydurabilmek için mücadele gösterirken yeni TTK’nın yasalaşması ile birlikte TMS’ye uygun olarak hazırlayacakları finansal tablolar, uluslararası sermaye piyasalarında geçerlilik kazanacaktır. Şeffaf olmak, kontrol edilmeye yatkınlık, eleştirilere açıklık, bağımsız denetim açısından fayda-maliyetin iyi belirlenmesi, denetimden yararlanmayı planlayabilmek, vergi için değil de başta hissedarlar olmak üzere tüm çıkar çevrelerine finansal durumun en doğru şekilde açıklanma isteği ve denetçiyi kontrol eden değil gerçek bir danışman olarak görebilmeyi başaran işletme dünyası, “bağımsız denetim fonksiyonunu” Türkiye’de başarıya taşıyacaktır.

Küçük işletmelerde denetim büyük işletmelere göre bazı farklılıklar göstermektedir, örneğin; küçük işletmelerde belgelerin detaylı olmaması, denetimin daha az çalışan ile yapılabilir olması, sermaye analistleri gibi finansal tablo

kullanıcılarına sahip olmaması bakımından farklıdır. UMF, KOBİ'lerin denetimi ile ilgili KOBİ Bağımsız Denetim Rehberi çıkarmıştır. KOBİ'lerin denetiminde UDS'nin kullanılmasına ilişkin hazırlanan bu kılavuza göre ana kavramlar aşağıdaki gibi kısaca özetlenmiştir:

- Risk temelli denetime genel bakış, mali tablolarda maddi hata risklerinin değerlendirilmesi için risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması ve buradan alınan yanıtlara göre ileri denetim tekniklerinin uygulanması sonucu elde edilen denetim kanıtları temel alınarak bir görüş oluşturulur.

- Etik, UDS ve kalite kontrol; kamu yararının korunmasında, profesyonel standartlara uyum sağlama açısından önem taşıyan bu standart UDS 200, 220 ile ilgilidir.

- İç kontrol; UDS 315 ile alakalı olan bu standart kontrol hedefine ulaşmak veya tanımlanan risk unsurunun azaltılması için yönetimin yanıtıdır.

- Finansal tablo iddiaları; iddiaların kullanımını daha kolay inceleyebilmek için UDS 315 ile alakalı olan bu standarda başvurulur.

- Önemlilik; UDS 320 ile ilgili olan bu standart finansal tabloların hazırlanmasında ve denetiminde kullanılıyor.

- Risk değerlendirme prosedürleri; maddi hata risklerinin değerlendirilmesini ve tanımlanmasını amaçlayan bu standart; UDS 240, 315 ile ilgilidir.

- Tanımlanan riskin yanıtlanması, değerlendirilen riskler için denetçinin uygun cevaplar tasarlaması ve uygulaması UDS 240, 300, 330, 500 ile ilgilidir.

- İleri denetim prosedürleri; UDS 330, 505 ve 520 ile ilintilidir.

- Muhasebe tahminleri; UDS 540 ile ilgilidir.

- İlişkili taraflar; UDS 550 ile ilgili olup ilişkili taraflar ve işlemlerine ilişkin denetim prosedürleridir.

- Bilanço sonrası olaylar; finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen olaylar olup UDS 560 ile alakalıdır.

- Firma sürekliliği; UDS 570 ile ilgili olup finansal tabloların hazırlanmasında temel varsayımdır.

- Denetimin dosyalanması UDS 220, 230, 240, 300, 315, 330 ile alakalı ve UDS 230.5'de denetçinin amacı denetimi belgelemektir.

- Finansal tablolar üzerinde görüş oluşturma; finansal tablolar hakkında görüş oluşturulması ve uygun yazılmış denetçi raporunun hazırlanması ve UDS 700 ile ilgilidir.

UMF'nin, KOBİ'ler için tasarlanmış UDS ile ilgili çıkarmış olduğu kılavuza göre denetim süreci; risk değerlendirme, tanımlanan riske cevap verme ve raporlama olmak üzere 3 aşamaya ayrılmıştır. KOBİ'lerin uygulayacağı muhasebe standartları toplam 35 bölüm ve 230 sayfa olmasına karşın kapsamlı UFRS, 2800 sayfadır. KOBİ'ler için oluşturulan bu standartlar küçük düzeydeki işletmelerin ihtiyaçları ve kapasiteleri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Kapsamlı UFRS' den farklı olarak UFRS 8 Faaliyet Bölümleri, IAS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama, IAS 33 Hisse Başına Kazanç, IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar KOBİ finansal raporlama standartlarına dahil edilmemiştir.

Yeni TTK'ya göre denetçi olabilecekler; SMMM, YMM, ortakları SMMM veya YMM unvanına sahip bağımsız denetim firmalarıdır. Mali müşavirlerin hazırladıkları beyanları denetleyecek olan bağımsız denetçilerin, mali müşavir ve YMM belgesine sahip ancak ilave olarak bağımsız denetim konusunda yüksek lisans veya uluslararası standardize bir eğitimi başarı ile geçmiş olmaları son derece önemlidir. Bağımsız denetçi vasfı taşıyacak kişilerin ACCA<sup>4</sup> (Uluslararası Muhasebeciler Birliği) kalitesinde uluslararası standartlarda sınavlardan geçirilerek "bağımsız denetçi" unvanının verilmesi, mesleğin korunması açısından sınavsız olarak hiçbir meslek grubuna sunulmaması son derece önemlidir. Teknik donanımın yanı sıra bağımsız denetimde uygulamanın da önemi son derece büyüktür. Bunun yanında bağımsız denetim mesleğinin gelişimi açısından Uluslararası İç Denetçiler Federasyonu, Uluslararası Yolsuzluk İnceleme Uzmanları Birliği gibi sivil toplum örgütlerinin uyguladığı Sürekli Eğitim Puanları gibi sürekli eğitim puanı sisteminin Bağımsız Denetçilere de uygulanması bu sayede bağımsız denetçilerin her yıl asgari bir eğitime katılımlarının sağlanması zorunlu olmalıdır.

---

<sup>4</sup> ACCA Uluslararası Bağımsız Denetçi Sertifikası

“UDS 200 Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlkeler ve Amaç” başlıklı standartta bağımsız denetçinin finansal tablolar ile ilgili sorumluluğu hakkında *“Finansal tablolar üzerine bir görüş oluşturmak ve açıklamak denetçinin sorumluluğunda iken, finansal tabloların uygun finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanması ve sunulması işletmenin yönetiminin ve kurumsal yönetimle görevli kişilerin sorumluluğundadır.”* ifadesine yer vermektedir. Bu standarttan anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin başarısı aynı zamanda yönetim tarafından sunulan tabloların dürüst olmasına ve TFRS’ye ne kadar uygun olarak düzenlendiğine de bağlıdır.

Tezin son bölümünde yer alan araştırma sonuçlarına göre; anketi cevaplayanların önemli bir kısmı; KOBİ’lerde yaşanan yolsuzluk gibi olumsuzlukların en önemli nedenleri olarak; KOBİ’lerin profesyonel olmamalarını buna bağlı olarak kurumsal yönetilmediklerini düşünmektedirler. Yeni TTK ile birlikte KOBİ’lere bağımsız denetim uygulama zorunluluğunun getirilmesini olumlu karşılamakla birlikte bağımsız denetimin faydasını görebilmeleri için kurumsallaşmaları gerektiğine inanmaktadırlar. Ve yeni TTK ile birlikte tek kişi altında limited şirket kurulmasının kurumsallaşmaya engel olacağını düşünmektedirler. Meslek mensupları; mükelleflerin teorik konularda oldukça yetersiz bilgede olmaları, alt yapının yetersiz olması, uyum problemi ve süreç sıkıntılarının ortaya çıkacağını belirtmektedirler.

Sonuç olarak KOBİ’ler gibi kurumsal yönetimin olmadığı, iflasların yoğun yaşandığı ve büyümenin sorun olduğu işletmelerde finansal tablolara uluslararası standartlar kapsamında düzenlemeler getirilmesi kısa vadede sorunların ve umutsuzlukların yaşanmasına neden olmakla beraber, uzun vadede Türkiye ekonomisinin güçlenmesine yol açacaktır.



Sonuçta, bağımsız denetim bir “kültür” sorunu olarak karşımıza çıkacaktır. Bağımsız denetim ile ilgili olarak taraflara önemli görevler düşecektir. Özellikle üniversitelerin “denetim” alanında gerçekleştireceği lisans derslerinin yaygınlaştırılması, lisansüstü denetim programlarının açılması, üniversitelerin muhasebe-finance bölümlerinin buldukları bölgelerde mali müşavirlere ve iş dünyasına dönük “denetim” eğitimlerini yaygınlaştırmaları “denetim” uygulamasına önemli katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

Ağcakaya Serpil, Aktan Can Coşkun, Dileyici Dilek, *Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık, Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004

Ataman Ümit, Hacırüstemoğlu Rüstem, Bozkurt Nejat, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2001

Ayanoğlu Yıldız, *KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008

Aysan Mustafa, Kurumsal Yönetim, Muhasebenin Kavramları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, *3. Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul, 2008

Baker H.Kent, Anderson Ronald, *Corporate Governance, A Synthesis of Theory, Research And Practice*, USA 2010

Banerjee Parthasarathi, *Corporate Governance and Competence in SMEs in India*, Cacci Journal, Vol.1, 2005

Behn Robert D., *Rethinking Democratic Accountability*, Washington DC, The Brookings Institution, 2001

Bozkurt Nejat, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2006

*Bulletin: Auditing Small and Medium Sized Entities (SMEs)*, Auditing and Assurance Standard Board, September, 2007

Causes, Effects and Regulatory Implications of Financial and Economic Turbulance in Emerging Markets - Interim Report, Emerging Markets Committee The International Organization of Securities Commissions, IOSCO, September, 1998

Coşkun Aslan ve Yüksel Gökhan, *Meslekte Yeni Bir Boyut Bağımsız Denetim*, İSMMM Yayınları, Sayı:120, 2009

Çalgan Erkan, Menteşe Erkan, Işıloğlu Fatma, Toroslu M.Vefa, Özcan Mukaddes, Gülmez Kanpak Nurgül, Savaş Şükrü, Onur Zehra Jülide, Ağca Zekiye, *Muhasebe Denetimi*, İSMMM Yayınları, Sayı:113, İstanbul, 2008

Çelik Aytekin, *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005

*Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2.Baskı, İstanbul, 1999

Duman Ömer, *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Tesmer Yayın No: 78, 2.Baskı, Ankara, 2008

Güner M. Fatih, “Aile İşletmelerinde İç Denetim, İç Denetimin Faydaları ve Etkin Bir İç Denetim Sistemi Oluşturmanın Yolları”, 2. *Aile İşletmeleri Kongresi Kongre Kitabı*, İstanbul, 2006

Güredin Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, Arıkan Basım Yayım, 11.Basım, İstanbul, 2007

Kavut Lerzan, Taş Oktay ve Şavlı Tuba, “*Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*”, İSMMMOMO Yayınları, Sayı:130, 2009

Kepekçi Celal, *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, 5.Baskı, İstanbul, 2004

Kula Veysel, *Kurumsal Yönetim Hissedar Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği*, Papatya Yayıncılık, 1. Basım, İstanbul, 2006

*Küçük ve Orta Boy İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standardı*, TMSK Yayınları-7, 1.Baskı, Ankara, 2010

*Making SME Auditing Simpler and More Relevant Basis For Discussions (DRAFT)*, European Commision, January, 2007

Millstein Ira M., *Corporate Governance-İmproving Competitiveness And Access To Capital In Global Markets, A Report To The OECD By The Business Sector Advisory Group On Corporate Governance*, OECD Publications, 1998

Rezaee Zabihollah, *Financial Statement Fraud Prevention and Detection*, New York: John Wiley & Sons. Inc., 2002

Rojde Paresh, *The “Whys” & “Hows” of Corporate Governance for SMEs, Founder MD&CEO*, Suvidhaa Infoserve, Private Limited, 2009

Samsun Nihal, *Hesapverebilirlik ve İyi Yönetişim, İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, Maliye Bakanlığı, 2003

Sayar Zafer, “*KOBİ’lerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları*”, TESMER Yayın No:79, Ankara, 2008

Selimoğlu Seval, Özbirecikli Mehmet, Uzay Şaban, Alagöz Ali ve Yanık Serap, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008

Sevilengül Orhan, *Genel Muhasebe*, Gazi Yayınları, 10. Baskı, Ankara, 2001

Şenyüz Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, 7.Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001

*The Value Of An Audit To Small And Medium Sized Businesses*, Baker Tilly International, 2010

Türker Masum, “Uluslararası Denetim Standartlarında Yakınsama, Ulusal Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartları Kurulu”, *1.Uluslararası Muhasebe Konferansı*, İstanbul, 3-5 Kasım 2004

Uzay Şaban, “Türkiye’ de Denetçi Bağımsızlığı”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), *1.Uluslararası Muhasebe Konferansı*, İstanbul, 3-5 Kasım 2004

Uzay Şaban, Tanç Ahmet ve Erciyes Mehmet, *Financial Auditing in Turkey: Historical Context And Expectations*, *12th World Congress of Accounting Historians*, İstanbul, 20-24 July 2008

Ward Graham, “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Eğitim Standartları, UMF Etik Kuralları ve Üye

Yükümlülükleri Bildirisine Genel Bakış”, *Dünya Bankası İleri Muhasebe ve Denetim Düzenleme Programı*, Modül 15, 20 Aralık 2005

## TEZLER

Çiftçi Münire, “*Kobilerde Kurumsallaşma Sivas İli Mobilya Sektöründe Bir Araştırma*”, (T.C Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sivas, 2006

Halilov Elçin, “*Bağımsız Dış Denetim ve Azerbaycan’ da Denetim Sistemi*”, (T.C Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006

Öğreten Özge, “*Kurumsal Yönetim*”, (T.C İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005

Seki Selçuk, “*Türkiye’de Kurumsal Yönetim ve KOBİ Niteliğinde Aile İşletmelerinde Uygulanabilirliği: Keşan İlçesi Mobilya Sektöründe Araştırma*”, (T.C İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007

Şaan Ayşe, “*Türkiye’ de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*”, (T.C Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı), Edirne, 2008

## SÜRELİ YAYINLAR

Akdoğan Nalan, “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS / IFRS’lerden Farklılığı”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, 2010, ss.1-26

Alantar Doğan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Anonim Şirketler İçin Nasıl Bir Denetim Sistemi Öngörüyor?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:193, Ocak 2009, ss.224- 227

Altaş Soner, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na Göre Limited Şirketler”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:205, Yıl:18, Ocak 2010, s.257

Arı Mustafa, “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliliği”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ekim 2008, ss. 43-68

Aslan Sinan, Küçük ve Orta Boy İşletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Global Uyum Süreci, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl: 2007, Cilt: XXIII, Sayı: 2

Bayrı Osman, “Tek düzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 98, 2010, ss.89-116

Çakıcı Ayşehan, Özer Burcu Şefika, “Mersin’ deki KOBİ Sahip ve Yöneticilerinin Gözüyle Kurumsallaşma Tanımı ve Kurumsallaşmanın Darboğazları”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 1, 2008, ss. 41- 57

Çalışkan Merdan, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Muhasebe Alanındaki Düzenlemeleri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:61, Ağustos 2008, Erişim Tarihi: 13.08.2008

Çelebi Ali ve Güçlü Fırat Coşkun, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:310, Haziran 2007, ss.144- 148

Çelik Orhan, Küçük ve Orta Boy İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman ve Nasıl?, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak 2010, ss.41-56

Çiçen Ali, “TTK Tasarısı İle Denetim Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi Kurulu Kanun Tasarısında YMM’ lik”, *Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları-376*, Antalya, 13-17 Mayıs 2009

Çiçen Ali ve Şimşek Murat, “Bağımsız Denetim Alanında Uluslararası İşbirliği-Avrupa Birliği’nin Üçüncü Ülkeler İçin Belirlediği Yol Haritası”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:336, Yıl:28, Ağustos 2009

Damant David., “Accounting Standards – A New Area”, *Balance Sheet*, Vol: 11, No: 1, 2003

Demir Volkan, “KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar ve İlkeler – Finansal Tabloların Sunuluşu”, *XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, İzmir SMMMO, 18- 22 Kasım 2009

Dinç Engin ve Abdioğlu Hasan, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Amprik Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 21, Haziran 2009, ss157-184



Dural Fatih, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak’ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi, İSMMO Yayınları*, Sayı:70, Mart 2005, ss.29-35

Gillan L. Stuart, Martin D. John, “Corporate Governance Post-Enron: Effective Reforms, or Closing the Stable Door?”, *Journal of Corporate Finance* 13, 2007, ss.929-958

Göçen Ceren Ayça, “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, 2010, ss.107-129

Haverty John L., “Are IFRS and U.S. GAAP Converging? Some Evidence From People’ s Republic of China Companies Listed on the New York Stock Exchange”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, No: 15, 2006, ss.48- 71

“UMF, KOBİ ISA Rehberi Geliştirmek İçin Görüş Topluyor”, *TÜRMOB International Haber, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Eki*, Sayı:6, Yıl:2, Şubat 2006

“Küçük ve Orta Boy İşletmeler için UFRS”, UFRS Haberleri Özel Baskı, Grant Thornton, Eylül, 2009

Mccreevy Charlie, “IFRS-No Pain, No Gain,” *Official Opening of FEE’ s New Offices*, Brussels, 18 October, 2005.

“Özel Şirket Raporlaması Konusundaki Gelişmeler”, *TÜRMOB International Haber, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Eki*, Sayı:22, Yıl:5, Nisan 2010, s.5

Özkol Erdal, Çelik Muhsin, Gönen Seçkin, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 27, 2005, ss.134-145

Özkorkut Korkut, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:194, Şubat 2009, ss.239- 245

Özkorkut Korkut, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Küçük ve Orta boy İşletmelere Etkileri”, *Ankara Sanayi Odası Yayın Organı*, Eylül-Ekim 2009

Pan Gary ve Gay Evelyn, Effective Corporate Governance for SMEs, SMU, The Business Times, August 2010

Percy, J.P., “Auditing And Corporate Governance – A Look Forward Into The 21st Century”, *International Journal Of Auditing*, 1(1), 1997, ss.3-12

Rodrigues Lucia Lima ve Craig Russell., “Assessing International Accounting Harmonization Using Hegelian Dialectic, Isomorphism and Foucault”, *Critical Perspectives on Accounting*, 2006

Sebilcioğlu Fikret, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’ nın Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim Konularında Getirdiği Yenilikler”, *Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayını*, Sayı: 4, Sonbahar 2008

Selimoğlu Kardeş Seval, “Halka Açık Olmayan KOBİ’lerde Yeni Bir Finansal Raporlama Dönemine Doğru”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1, Ocak 2009, ss. 37- 54

Selimoğlu Kardeş Seval, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Dzenlemeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 81, Mayıs-Haziran 2007, ss.17- 44

Selvi Yakup, “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesinin Sydney Toplantısından Notlar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 58, Ocak-Şubat-Mart 2002, ss.1- 7

Sivaram Nagraj, The Future Of Financial Reporting SME Standards, *Business Times*, March 2006, ss.6

Türker Masum, “Yeni TTK Vakit Geçirilmeden Yasalaşmalı”, *Bilanço Dergisi*, Sayı:147, Ocak 2009, ss.4

Uzay Şaban, “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 67, Haziran 2004, ss.1- 19

Ülker Sema, “Türkiye’de Muhasebe Sistemi”, *Yönetim*, Yıl:9, Sayı:27, Haziran 1997

Yalkın Yüksel Koç, Demir Volkan ve Demir Defne, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartları’nın Gelişimi”, 17. World Congress of Accountants, Kasım 2006, *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, ss.291- 307

“Yeni Türk Ticaret Kanunu Işığında Kurumsal Yönetim Uygulamaları”, *Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayını*, Sayı: 4, Sonbahar 2008

## İNTERNET KAYNAKLARI

Basel II Sürecinde KOBİ'ler için Yol Haritası, [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), Erişim Tarihi: 09.01.2011

Deloitte Denetim, “Karakteristik Çizgileriyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı”, [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net), s.12, Erişim Tarihi: 29.01.2009

Deloitte CEO Serisi, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı KOBİ'ler Alanında Getirdiği Yenilikler”, [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net), s.10, Erişim Tarihi: 29.01.2009

Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması, [http://www.muhasabenet.net/makale\\_ali%20aydogdu\\_smmm\\_halka%20acik%20olmayan%20sirketlerin%20bagimsiz%20denetime%20acilmasi.html](http://www.muhasabenet.net/makale_ali%20aydogdu_smmm_halka%20acik%20olmayan%20sirketlerin%20bagimsiz%20denetime%20acilmasi.html), Erişim Tarihi:21.10.2010

IAS Plus Update, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Luxembourg/Local%20Assets/Documents/Newsletters/IAS%20plus/2009/lu\\_iasplus\\_update\\_15072009.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Luxembourg/Local%20Assets/Documents/Newsletters/IAS%20plus/2009/lu_iasplus_update_15072009.pdf), Erişim Tarihi: 03.01.2011

IASB, KOBİ Muhasebe Standartlarını (IFRS for SMEs) yayımlamıştır, [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB\\_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf), s.1, Erişim Tarihi:11.08.2009

KOBİ'ler ve Kurumsal Yönetim, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/008>, Erişim Tarihi: 08.01.2011

Partner Alistair Jague ve Associde Jason Hadossin, Corporate Governance For Small To Medium Enterprises (SMEs), July 2010, [www.swaab.com.au](http://www.swaab.com.au), s.1, Erişim Tarihi: 05.01.2011

Price Waterhouse Coopers, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, İstanbul, 2008, [http://www.pwc.com/tr\\_TR/tr/assets/ins-sol/publ/ttk10soru.pdf](http://www.pwc.com/tr_TR/tr/assets/ins-sol/publ/ttk10soru.pdf), Erişim Tarihi: 03.01.2011

Uluslararası Denetim Standartları, IFAC, New York, <http://web.ifac.org/clarity-center/the-clarified-standards>, Erişim Tarihi: 11.05.2010

Wyatt Marilyn, STK Yönetişim Rehberi, Yayın No:TUSEV- 44, TÜSİAD-T/2007- 10- 443, 2007, [www.tusev.org.tr](http://www.tusev.org.tr), Erişim Tarihi: 04.01.2011

<http://www.efaa.com/International,Standards,on,Audit,132.html>, Erişim Tarihi: 02.01.2011

[http://www.finanskulup.org.tr/assets/etkinlik/100527/Emin\\_Catana\\_Kobiler\\_in\\_Sermaye\\_Piyasalarindan\\_Finansmani.pdf](http://www.finanskulup.org.tr/assets/etkinlik/100527/Emin_Catana_Kobiler_in_Sermaye_Piyasalarindan_Finansmani.pdf), Erişim Tarihi: 08.01.2011

<http://www.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=121&catID=307&Ing=tr>, Erişim Tarihi: 09.01.2011

[http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB\\_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf), Erişim Tarihi: 11.08.2009

## **DİĞER KAYNAKLAR**

Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, Volume-1, Core Concepts, Second Edition, IFAC 2010

IAPS 1005, The Special Considerations in Audit of Small Entities, IAASB, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements 2004 Edition s.629-662 (Uluslararası Denetim Uygulamaları İzahnamesi-IAPS 1005)

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)

Siew Eric, Corporate Governance and SME Development, IFC- CPDF, APEC SME Workshop, November 24-26, Seoul-Korea, 2003

Türk Girişim ve İş Dünyası Konfederasyonu, Türkonfed Yönetim Kurulu Başkanı Celal Beysel, IV. Uluslararası Kurumsal Yönetim Zirvesi, “dengeler nerede oluşacak?” Açılış Konuşması, 13 Ocak 2011, İstanbul

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

**EK: 1**

**“KÜÇÜK VE ORTA BOY İŞLETMELERDE BAĞIMSIZ DENETİM”  
KONULU ANKET ÇALIŞMASI**

Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’ nde devam etmekte olan **“KOBİLER’ DE BAĞIMSIZ DENETİM”** başlıklı yüksek lisans tezi kapsamında, Edirne Mali Müşavirler Odası’ na bağlı il merkezinde faaliyet gösteren Mali Müşavirlere konu hakkındaki fikirlerini alma amacı ile anket çalışması yapılması planlanmıştır. Ankete katılanların isim – firma – şahsi bilgileri, verdikleri cevaplar kesinlikle ayrı olarak açıklanmayacaktır. Anket sonucunda elde edilen bilgiler toplu olarak değerlendirilecek ve sadece bilimsel çalışmalarda kullanılacaktır.

Doç.Dr. Kıymet Tunca Çalıyurt

Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Tel: 0 284 2356300

Pınar Yandal – Tez Öğrencisi

### DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER HAKKINDA SORULAR:

Adınız ve Soyadınız:

Cinsiyetiniz:

Yaşınız:

En Son Mezun Olduğunuz Okul:

Ruhsat Tarihiniz: (kaç yılından beri bu mesleği icra ediyorsunuz?)

### KOBİLERDE BAĞIMSIZ DENETİM HAKKINDA GÖRÜŞLERİNİZ:

KOBİ, "Küçük ve orta büyüklükteki işletme" kelimelerinin kısaltmasıdır. Birçok farklı tanımı bulunan bu kelimenin en bilinen tanımını Küçük ve Orta Ölçekli Sanayii Geliştirme Başkanlığı (KOSGEB) yapar: "İmalat sanayiinde, hisselerinin %25' in fazlası büyük işletmelerin elinde olmayan, 1' den 250' ye kadar işçi çalıştıran" şirketlerdir. KOBİ' ler 3 grupta sınıflandırılmıştır;

- **Mikro Ölçekli İşletme:** Bünyesinde yıllık 10 kişiden az çalışan barındıran ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 1 milyon Türk Lira'sını aşmayan işletmeleri kapsar.
- **Küçük Ölçekli İşletme:** Bünyesinde yıllık 50 kişiden az çalışan barındıran ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 5 milyon Türk Lira'sını aşmayan işletmeleri kapsar.
- **Orta Ölçekli İşletme:** Bünyesinde yıllık 250 kişiden az çalışan barındıran ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25 milyon Türk Lira'sını aşmayan işletmeleri kapsar.



**KOBİ VE KURUMSAL YÖNETİM**

**SORU 1:** Türkiye’ de KOBİ’lerin kurumsal olarak yönetildiğine inanıyor musunuz?

- a) Evet                      b) Hayır                      c) Diğer.....

**SORU 2:** KOBİ’lerde yaşanan verimsizlik/yolsuzluk gibi olumsuzlukların nedenlerini önem sırasına göre belirtiniz. ( 1- 2 – 3 diye sıralayınız.)

- a) Aile şirketleri olması  
b) Muhasebe sistemini yeteri kadar iyi kullanamamaları  
c) İç denetim fonksiyonunun kullanılmaması  
d) Eğitim eksikliği  
e) Diğer.....

**KOBİ VE YENİ TTK TASARISI**

**SORU 3:** 2011 yılında yasalaşması beklenen Yeni Türk Ticaret Kanunu' nu incelediniz mi?

- a) Evet                      b) Hayır

**SORU 4:** Özellikle limited şirketler ve kooperatifleri bağımsız denetim kapsamına alacak olan yeni TTK tasarısını olumlu olarak karşılıyor musunuz?

- a) Evet                      b) Hayır                      c) Diğer.....

**SORU 5:** Yeni TTK tasarısında yer alan KOBİ'lerle ilgili olarak temel değişikliklerinden hangisini biliyorsunuz?

- a) Tek kişilik ortaklık kurulması
- b) Sermaye değişikliği
- c) Elektronik Ortamda Ortaklar Kurulu ve Müdürler Kurulu
- d) Websitesi zorunluluğu
- e) Limited Ortaklık Payının Devri
- f) Ortakların Ek Ödeme Yükümlülükleri
- g) Ortakların Yan Edim Yükümlülükleri
- h) Ortakların Sadakat Yükümü ve Rekabet Yasağı
- i) İntifa Senetlerinin Çıkarılması
- j) Limited Şirketlerde ve Kooperatiflerde Bağımsız Denetçi Bulunma Zorunlulukları

**SORU 6:** KOBİ'lerde websitesi düzenleme zorunluluğunu ne şekilde değerlendiriyorsunuz?

- a) Olumlu                      b) Olumsuz                      c) Diğer (lütfen açıklayınız)

**SORU 7:** Tekdüzen Hesap Planından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları' na geçişte KOBİ'ler açısından sizce yaşanacak en önemli problem hangisidir?

## KOBİ – BAĞIMSIZ DENETİM

**SORU 8:** KOBİ'lerin bağımsız denetim kapsamına alınmaları konusunda düşünceniz nedir?

- a) Olumlu                      b) Olumsuz                      c) Diğer (lütfen açıklayınız)

.....

**SORU 9:** KOBİ'lerin mali müşavir ile çalışmalarının yanısıra **bağımsız denetim hizmeti için** mali müşavir veya yeminli mali müşavir veya bağımsız denetim firması ile çalışmalarının **olumlu yönleri** konusundaki düşüncelerinizi **önemlilik sırasına** göre belirtiniz? (1-2-3 şeklinde sıralayınız.)

- a) kurumsal yönetimin güçlendirilmesi  
b) yolsuzlukların engellenmesi  
c) KOBİ iflaslarının engellenmesi  
d) AB ye uyum kriterlerinin sağlanması  
e) Finansal tablolara güvenilirliği arttırması  
f) Diğer

.....

**SORU 10:** KOBİ'lerin mali müşavir ile çalışmalarının yanısıra **bağımsız denetim hizmeti için** mali müşavir veya yeminli mali müşavir veya bağımsız denetim firması ile çalışmalarının **olumsuz yönleri** konusundaki düşüncelerinizi **önemlilik sırasına** göre belirtiniz? (1-2-3 şeklinde sıralayınız.)

- a) Maliyetlerin artışı  
b) Zaten mali müşavir ile çalışıyor olma nedeni gerek olmaması  
c) Bağımsız denetimin yabancı menşeli firmalar tarafından yapılmasının ulusal çıkarlara ters düşmesi  
d) Diğer .....

**BAĞIMSIZ DENETİM – GENEL GÖRÜŞLER**

**SORU 11:** Siz yeni TTK'nın yasalaşmasının ardından bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünüyor musunuz?

- a) Evet                      b) Hayır

**SORU 12:** Bağımsız denetim ile ilgili olarak eğitim ve uygulamanız var mı?

- a) Evet ise eğitim ve uygulamanızın tarih ve yerini açıklayınız.  
b) Hayır

**TEŞEKKÜRLER**