



T.C.
Hitit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

**UFRS'YE TABİ OLACAK KOBİ'LERDE BAĞIMSIZ DIŞ
DENETİMİN FAALİYET SONUÇLARI ÜZERİNE OLASI
ETKİLERİ**

Elif KURTCU

Yüksek Lisans Tezi

Çorum 2012

**UFRS'YE TABİ OLACAK KOBİ'LERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN
FAALİYET SONUÇLARI ÜZERİNE OLASI ETKİLERİ**

Elif KURTCU

Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN

Çorum 2012

KABUL VE ONAY

Elif KURTCU tarafından hazırlanan “UFRS’YE TABİ OLACAK KOBİ’LERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN FAALİYET SONUÇLARI ÜZERİNE OLASI ETKİLERİ” başlıklı bu çalışma, 24 Mayıs 2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza



(Yrd. Doç. Dr. Süleyman AÇIKALIN) (Başkan)

İmza



(Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN) (Danışman)

İmza



(Yrd. Doç. Dr. Eşref Savaş BAŞCI)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.



İmza

Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN

Enstitü Müdür V.

T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (24/05/2012)

Elif KURTCU

TEŐEKKÖR

Bu tezin oluŐturulmasında deŖeđini hiçbir zaman esirgemeyen tez danıŐmanım Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN'a, tezin uygulama kısmındaki verilerin analizi konusunda bana yardımcı olan Öğr. Gör. Dr. Cem KOĞAK'a, kaynak bulma ve anket aşamasında yardımcı olan arkadaşlarıma, maddi ve manevi desteklerini her zaman hissettiğim aileme çok teşekkür ederim.

ÖZET

KURTCU, Elif, UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Dış Denetimin Faaliyet Sonuçları Üzerine Olası Etkileri, (Yüksek Lisans Tezi), Çorum, 2012.

KOBİ'ler pek çok ülkede olduğu gibi ülkemiz ekonomisi içinde de çok önemli bir yere sahiptir. İstihdama, ihracata ve üretime olan katkısı KOBİ'lerin ülkemizdeki önemini göstermektedir. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının 2009 yılı verileri itibariyle KOBİ'ler Türkiye'deki toplam işletmelerin % 99,9'unu oluşturmaktadır. Ekonomi içindeki payı ve ekonomiye olan katkıları göz önüne alındığında KOBİ'lerin ayrı bir finansal raporlama sistemine olan ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle UMSK, 2009 yılında "KOBİ'ler için UFRS" standardını yayınlamıştır.

KOBİ'ler için finansal raporlama standardı, KOBİ'ler tarafından kullanılmak üzere yayınlanan standarttır. Küçük ve orta ölçekli işletmeler; kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayan işletmelerdir. KOBİ finansal raporlama standardı kendine özgü, tam setten ayrı olarak hazırlanan bir standarttır. Tam set UFRS'leri temel alarak, sadeleştirerek, KOBİ'ler için daha kullanışlı hale getirmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan, UFRS'lere uyma zorunluluğu getirmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunuyla bağımsız denetim zorunlu hale gelmiştir ve kanunda üç tür denetçiye yer verilmiştir. Bu denetçiler, bağımsız denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçidir. YTTK'de denetim görevini bağımsız denetim kuruluşları, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler yapmaktadır. KOBİ'lerde denetim görevi ise serbest muhasebeci mali müşavirlere ya da yeminli mali müşavirlere bırakılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanununun sermaye şirketlerine getirdiği bir diğer yenilikte her sermaye şirketinin bir internet sitesi açma zorunluluğudur. Bu çalışmada UFRS'yi uygulayacak KOBİ'lerde bağımsız dış denetimin faaliyet sonuçları üzerine olası etkileri belirlenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: KOBİ, KOBİ'ler İçin UFRS, Bağımsız Dış Denetim

ABSTRACT

KURTCU, Elif, Possible Effects of Independent External Audit in SMEs to be subject to IFRS on Operating Results, (Master's Thesis), Corum, 2012.

SMEs have a very important place in our national economy as well as in many countries. Their contribution to employment, export and production indicates the importance of SMEs in our country. SMEs constitute 99.9 % of the total enterprises in Turkey by the data of 2009 of the Ministry of Science, Industry and Technology. When their share in economy and their contributions to economy are taken into consideration, the need of SMEs for a separate financial reporting system arises. Therefore, the IASC issued "IFRS for SMEs" in 2009.

The financial reporting standard for SMEs is the standard which was issued to be used by SMEs. Small and medium-sized enterprises are the enterprises which are not public accountable and issue general-purpose financial statement for external users. The financial reporting standard for SMEs is a standard which is unique and was prepared separately from the full set. The full set selected the IFRS as baseline, simplified them and made them more useful for SMEs.

The New Turkish Commercial Code imposed on all enterprises the obligation to comply with the IFRS issued by the Public Surveillance, Accounting and Audit Standards Board on accounting and financial reporting matters. With the New Turkish Commercial Code, the independent audit became compulsory and three types of auditors were included into the Code. These auditors are independent auditor, process auditor and special auditor. In the New Turkish Commercial Code, the audit duty is fulfilled by independent auditing firms, independent accountant and financial advisor and sworn financial advisor. The audit duty in SMEs, however, was assigned to independent accountant and financial advisors or sworn financial advisors. Another innovation brought by the New Turkish Commercial Code to the companies with share capital is the obligation for each company with share capital to open a website. In this study, the possible effects of independent external audit in SMEs to apply IFRS on the operating results were tried to be determined.

Keywords: SMEs, IFRS for SMEs, Independent External Audit

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
TABLOLAR LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
ÖNSÖZ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM KOBİ'LER VE KOBİ'LERİN EKONOMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.1. KOBİ TANIMI.....	3
1.1.1. Türkiye'de KOBİ Tanımı.....	3
1.1.2. AB' de KOBİ Tanımı.....	5
1.1.3. Basel II Kriterlerine Göre KOBİ Tanımı	7
1.2. KOBİ'LERİN GENEL ÖZELLİKLERİ.....	9
1.2.1. Türkiye'deki KOBİ'lerin Genel Özellikleri	9
1.2.2. Dünya'daki KOBİ'lerin Genel Özellikleri.....	10
1.2.3. KOBİ'lerin Avantajlı ve Dezavantajlı Yönleri.....	13
1.3. KOBİ'LERİN ÖNEMİ.....	16
1.3.1. Türkiye Ekonomisi İçinde KOBİ'lerin Yeri ve Önemi	16
1.3.2. KOBİ'lerin İstihdama Sağladığı Katkı	18
1.3.3. KOBİ'lerin Verimlilik Artışına Katkıları.....	19
1.3.4. KOBİ'lerin İhracata Sağladığı Katkı	19

İKİNCİ BÖLÜM UFRS' YE TABİ OLACAK KOBİ'LERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

2.1. DENETİM KAVRAMI	22
2.1.1. Kavramsal Olarak Denetim	22
2.1.2. Muhasebe Denetim İlişkisi	23
2.2. DENETİM TÜRLERİ	24
2.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri	25
2.2.1.1. Mali Tablolara Yönelik Denetim	25
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi	25
2.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)	26
2.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim	26
2.2.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri	27
2.2.2.1. Genel Denetim	27
2.2.2.2. Özel Denetim	27
2.2.3. Statüsüne Göre Denetim Türleri	27
2.2.3.1. İç Denetim	27
2.2.3.2. Dış Denetim	27
2.2.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	28
2.2.4.1. Sürekli Denetim	28
2.2.4.2. Ara Denetim	28
2.2.4.3. Son Denetim	28
2.2.5. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetim	29
2.2.5.1. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçi Olabilecekler	32

2.3. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM.....	32
2.3.1. Bağımsız Dış Denetim Türleri.....	35
2.3.1.1. Sürekli Denetim	35
2.3.1.2. Sınırlı Denetim.....	36
2.3.1.3. Özel Denetim	37
2.3.2. Bağımsız Dış Denetim Standartları	37
2.3.3. Bağımsız Dış Denetimin Özellikleri	39
2.3.4. Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları	40
2.3.4.1. Bilgilendirici Fonksiyonu	40
2.3.4.2. Koruyucu Fonksiyonu	40
2.3.4.4. Caydırıcılık Fonksiyonu	40
2.3.4.5. Ekonomik Fonksiyonu	41
2.3.5. Bağımsız Dış Denetimin Gerekliliği.....	41
2.3.6. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları	42
2.3.7. Bağımsız Dış Denetimin Sınırları.....	45
2.3.7.1. Bağımsız Denetimin Kapsamına İlişkin Sınır	45
2.3.7.2. Bağımsız Denetimde Değerlendirmeye İlişkin Sınır	45
2.3.7.3. Bağımsız Denetimde Karşılaştırılabilirlik Hususuna İlişkin Sınır.....	45
2.4. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA	
STANDARDI.....	46
2.4.1. KOBİ'ler İçin UFRS'de KOBİ Tanımı.....	49
2.4.2. KOBİ'lerde Finansal Raporlama İhtiyacı	49
2.4.3. KOBİ'ler için UFRS'deki Finansal Tablolarda Yer Alan Bilginin Niteliksel Özellikleri	50
2.4.4. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Hazırlanması	54

2.4.4.1. KOBİ'ler İçin Ayrı Finansal Raporlama Standardı Hazırlanmasının Ana Nedenleri.....	54
2.4.4.2. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Hazırlanma Süreci	55
2.4.5. KOBİ'ler İçin UFRS Ve Türkiye'deki Çalışmalar	60
2.4.6. KOBİ'ler İçin UFRS'yi Uygulayacak Olan İşletmeler.....	64
2.4.7. KOBİ'ler İçin UFRS İle Tam Set UFRS Arasındaki Farklılıklar	66
2.4.8. KOBİ Standardı Kapsamına Alınmayan UFRS'ler	67
2.4.9. KOBİ'ler İçin UFRS İle Tam Set UFRS'nin Kapsam Bakımından Karşılaştırılması	68
2.4.10. KOBİ Standardının Dünya Genelindeki Uygulanma Durumu.....	71
2.4.11. KOBİ'ler İçin UFRS'lerin KOBİ'lere Sağlayacağı Avantajlar.....	68
2.4.12. UFRS'ye Geçiş Sürecinde Yapılması Gerekenler ve KOBİ'lere Öneriler	69
2.5. UFRS'YE TABİ OLACAK KOBİ'LERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN ETKİLERİ.....	70
2.5.1. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Dış Denetim Uygulamasına Geçiş Süreci.....	70
2.5.2. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Dış Denetimin Gerekliliği	75
2.5.3. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Denetim Süreci Ve Planlaması .76	
2.5.3.1. Müşteri Seçimi Ve İşin Alınması.....	77
2.5.3.2. Denetimin Planlanması.....	77
2.5.3.3. Denetim Programının Yürütülmesi	78
2.5.3.4. Bulguların Raporlanması.....	80
2.5.4. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Dış Denetim Faaliyetleri	82
2.5.4.1. Bağımsız Denetim Sözleşmesi.....	83
2.5.4.2. Firma Görüşmesi ve Bağımsız Denetim Planı.....	84
2.5.4.3. Gözetim ve Koordinasyon	86
2.5.4.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi	86

2.5.4.5. Kanıt Toplama ve Değerlendirme.....	87
2.5.4.6. Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenmesi	88
2.5.4.7. Raporlama.....	89
2.5.4.8. Bağımsız Denetimde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar	89
2.5.5. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Dış Denetimin Olası Etkileri	92
2.5.6. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerin Bağımsız Dış Denetime Hazır Olması İçin Yapması Gerekenler	95

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM UFRS' YE TABİ OLACAK KOBİ'LERDE BAĞIMSIZ DIŞ
DENETİMİN FAALİYET SONUÇLARI ÜZERİNE OLASI ETKİLERİNİ
ÖLÇMEYE YÖNELİK UYGULAMA**

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	97
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	97
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	97
3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ	97
3.4.1. Demografik Özelliklerin Analizi	98
3.4.2. Değişkenlerin Frekans Tabloları	99
3.4.3. Faktörlerin Etkilerinin İncelenmesi	110
SONUÇ	125
KAYNAKÇA.....	129
EK-1.....	138

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye'de KOBİ Tanımı	4
Tablo 2: AB'de KOBİ Tanımı ve Sınıflandırılması	6
Tablo 3: Basel II Çerçevesine Göre Sınıflandırma(Portföy)	8
Tablo 4: Sektör ve Çalışanların Sayılarına Göre Girişimlerin Dağılımı(2009)	17
Tablo 5: Dünya'da ve Türkiye'de KOBİ'lerin İhracat İçindeki Payı (2002)	20
Tablo 6: Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki.....	24
Tablo 7: KOBİ'ler için UFRS Bölümleri	59
Tablo 8: YTTK'ye Göre Türkiye'de UFRS Uygulamasının Çerçevesi	61
Tablo 9: Demografik Özelliklerin Analizi	98
Tablo 10: Katılımcıların UFRS Hakkındaki Bilgi Düzeyleri	99
Tablo 11: Katılımcıların KOBİ'ler için UFRS İle İlgili Bilgi Düzeyi	100
Tablo 12: Katılımcıların Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Bilgi Düzeyleri	100
Tablo 13: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim İşlemlerinin Kolaylık Durumu ..	100
Tablo 14: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Müşteri Seçimi ve İşin Alınması Sürecinin Kolaylık Durumu	101
Tablo 15: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim Planlamasının Kolaylık Durumu	101
Tablo 16: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Bulguların Raporlanmasının Kolaylık Durumu	102
Tablo 17: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim İçin Gerekli Olacak Sürenin Durumu	102
Tablo 18: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Şirketlerdeki İç Kontrolleri Etkinliği.....	102
Tablo 19: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetimde Kalite Ve Etkinlikteki Artış Durumu	103
Tablo 20: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim Kanıtlarının Daha Hızlı Toplanması Durumu.....	103
Tablo 21: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim Sonucunda Olumlu Görüş İçeren Rapor Sunma Oranındaki Artış Durumu	104

Tablo 22: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Şirketlerin Finansal Tablolarının Hata İçerme Olasılığındaki Azalış Durumu.....	104
Tablo 23: KOBİ'ler için UFRS'nin Modern, Güvenilir Ve İhtiyaçlara Uygun Olup Olmaması Durumu	105
Tablo 24: KOBİ'ler için UFRS İle Şirketlerdeki Denetim Riskinin Azalacağı Durumu	105
Tablo 25: Denetçilerin ve Şirket Muhasebecilerinin KOBİ'ler İçin UFRS Konusunda Bilinçlendirilmelerinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etki Durumu	106
Tablo 26: KOBİ'ler için UFRS ile Bağımsız Dış Denetimin KOBİ'lere Olumlu Katkı Sağlayacağı Durumu	106
Tablo 27: KOBİ'ler için UFRS Ve Bağımsız Dış Denetimin KOBİ Yönetiminde Kurumsallaşmayı Sağlayacağı Durumu	107
Tablo 28: KOBİ'ler İçin UFRS İle Birlikte Denetim Çalışmasının Maliyetindeki Artış Durumu.....	107
Tablo 29: Bağımsız Denetimin Ortaklar Ve Karar Vericiler İçin Güven Sağlayacağı Durumu	107
Tablo 30: Bağımsız Denetçiler Tarafından Verilen Önerilerin KOBİ'lerin İç Kontrol Yapısına Etkisi	108
Tablo 31: Bağımsız Denetimin KOBİ'yi Daha Büyük Boyutlara Çıkaracak Önemli Bir Yatırım Olup Olmadığı Durumu.....	108
Tablo 32: Bağımsız Denetimin Finansal Tabloların Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığını Saptaması Durumu	109
Tablo 33: Bağımsız Denetimin İşletme Yönetimi Ve İşletme Çalışanları Üzerindeki Etkisi.....	109
Tablo 34: Bağımsız Denetimle Birlikte KOBİ'lerin Uzman Bilgisinden Yararlanması Durumu	110
Tablo 35: Genel Memnuniyeti Etkileyen Faktörler	112
Tablo 36: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Planlamasının Kolaylaşacağı Görüşünü Etkileyen Faktörler.....	114
Tablo 37: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim İçin Gerekli Olan Sürede Azalış Olacağı Görüşünü Etkileyen Faktörler.....	115

Tablo 38: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetimde Etkinlik Ve Kalite Artacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler	115
Tablo 39: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Kanıtlarının Daha Hızlı Bir Şekilde Toplanacağı Görüşünü Etkileyen Faktörler	116
Tablo 40: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Sonucunda Olumlu Görüş İçeren Rapor Sunma Oranı Artacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler	117
Tablo 41: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Şirketlerin Finansal Tablolarının Hata İçerme Olasılığı Azalacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler	118
Tablo 42: KOBİ'ler İçin UFRS'nin Modern, Güvenilir Ve İhtiyaçlara Cevap Verebilir Nitelikte Olduğu Görüşünü Etkileyen Faktörler	119
Tablo 43: KOBİ'ler İçin UFRS Ve Bağımsız Dış Denetim KOBİ Yönetiminde Kurumsallaşmayı Sağlayacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler	120
Tablo 44: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Çalışmasının Maliyetinde Artış Olacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler.....	121
Tablo 45: Bağımsız Denetim KOBİ'yi Daha Büyük Boyutlara Çıkaracak Önemli Bir Yatırımdır Görüşünü Etkileyen Faktörler.....	122
Tablo 46: Bağımsız Denetim Finansal Tabloların Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığını Saptar Görüşünü Etkileyen Faktörler	123

KISALTMALAR LİSTESİ

age	: Adı Geçen Eser
agm	: Adı Geçen Makale
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GKGMS	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu
ILO	: Uluslararası Çalışma Örgütü
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
KOBİ	: Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOSGEB	: Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme Ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KSEP	: KOBİ Stratejisi Eylem Planı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SEC	: ABD Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YTTK	:Yeni Türk Ticaret Kanunu

ÖNSÖZ

14 Şubat 2011 tarihinde yayınlanan ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan Yeni TTK, tüm şirketlere web sayfası oluşturma ve finansal tablolarını burada yayınlama zorunluluğu getirmektedir. Ancak bu finansal tablolar yayınlanmadan önce bir bağımsız denetim şirketi tarafından veya denetçiler tarafından denetlenmeleri gerekmektedir. 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm şirketler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan TFRS'lere uygun olan finansal tablolar hazırlayacaklardır.

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının 2009 yılı verilerine göre KOBİ'ler ülkemizdeki toplam işletmelerin % 99,9'unu oluşturmaktadır. KOBİ'ler istihdama, ihracata, üretime katkılarından dolayı ekonomide büyük bir paya sahiptir. Yeni TTK KOBİ'lerde bağımsız dış denetim görevini bir veya birden fazla serbest muhasebeci mali müşavire ya da yeminli mali müşavire vermiştir. Yeni Türk Ticaret Kanununda denetçinin yanında işlem denetçileri ile özel denetçiler de düzenlenmiştir. İşlem denetçileri, kurulma sermaye artırımını, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul değer ihracı gibi işlemleri düzenleyen uzmanlardır. Özel denetçi ise YTTK'da sayılan hallerde, şirket merkezinin bulunduğu yerin asliye ticaret mahkemesi tarafından görevlendirilen bağımsız uzmanlardır. Yeni TTK ile KOBİ'ler 2009 yılında yayımlanan KOBİ'ler için UFRS Standardına göre finansal tablo hazırlamak zorundadırlar.

Bu çalışmada KOBİ'ler için UFRS, bağımsız dış denetim ve UFRS'ye tabi olacak KOBİ'lerde bağımsız dış denetimin faaliyet sonuçları üzerindeki olası etkileri anlatılmıştır.

Elif KURTCU

GİRİŞ

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ), istihdam yaratma kapasiteleri, ihracata katkıları, üretime katkıları vb. nedenlerle her ülkede çok büyük öneme sahiptir. KOBİ'lerin çok fazla gündemde olması, tüm dünyada işletmelerin toplamının % 95'inden fazlasının KOBİ olmasından kaynaklanmaktadır. Sadece Avrupa Birliği'nde 5 milyondan fazla KOBİ statüsünde işletme olduğu bilinmektedir.

Ekonomilerde büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları KOBİ'lere özel çözümlerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de finansal raporlamadır. Özellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının giderek yaygın bir uygulama alanı bulması, KOBİ'lerde bu standartların nasıl uygulanabileceği sorununu gündeme getirmiştir. Bu sorunun çözülmesi amacıyla IASB (UMSK) tarafından 2009 yılında "KOBİ'ler için UFRS" yayımlanmıştır. Bu standardın hazırlanmasında, özellikle büyük işletmelere dönük olarak hazırlanan tam set UFRS'lerdeki aktif, yabancı kaynak, gider ve gelir değerlerinin tespit edilmeleri ile kayıt altına alınmalarını düzenleyen prensipler sadeleştirilmiş olup KOBİ'leri doğrudan ilgilendirmeyecek olan kısımlar çıkarılmış ve zorunlu tutulan açıklamaların kapsamı daraltılmıştır.

Yeni TTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğunu getirmektedir. Artık tüm şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak sayılacaktır, yani bu finansal tablolar üzerinden kar dağıtımı yapılamayacaktır. Tüm sanayileşmiş ülkelerle birlikte aynı finansal raporlama standartlarını uygulamak ve aynı yorum kurallarına bağlı olmak, Türkiye'deki işletmeler için de uluslararası ve yabancı piyasalarda rekabet gücü sağlayacak ve uluslararası nitelik kazandıracaktır.

KOBİ'lerde denetim YTTK'ya göre bir veya birden fazla yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) tarafından yapılabilmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde KOBİ tanımı, KOBİ'lerin genel özellikleri ve KOBİ'lerin önemi üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde, KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'ler üzerindeki etkileri incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde Çorum ve Amasya'da faaliyet gösteren toplam 290 SMMM ve YMM arasından 150 kişi basit tesadüfi örnekleme yöntemiyle seçilmiş ve bu kişilerle 1 Kasım 2011 ile 30 Kasım 2011 tarihleri arasında anket çalışması yapılmıştır. Anketin amacı UFRS'ye tabi olacak KOBİ'lerde bağımsız dış denetimin faaliyet sonuçları üzerindeki olası etkilerini ölçmektir. Anket sorularına verilen cevaplar üzerinde frekans analizi, Mann-Whitney U testi ve Kruskal-Wallis testi uygulanarak elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM KOBİ'LER VE KOBİ'LERİN EKONOMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.1. KOBİ TANIMI

1.1.1. Türkiye'de KOBİ Tanımı

1980 yılından itibaren ölçek ekonomileri görüşüne alternatif olarak “Küçük Güzeldir ”görüşü kabul görmeye başlamış ve KOBİ'ler tüm dünyanın gündemine taşınmıştır. Nitekim KOBİ'ler dünyada sanayinin önemli bir bölümünü oluşturur hale gelmiş ve Türkiye gibi zaman zaman ekonomik krizlerle karşı karşıya gelen ülkeler için de önemleri daha da artmıştır¹.

Dünyanın çeşitli ülkelerine baktığımızda ortak bir KOBİ tanımına rastlanmamaktadır. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre bu tanımlar değişebileceği gibi aynı ülkenin değişik kurumlarında da farklı tanımlamalar yapılabilir. 1990'lerden itibaren KOBİ kavramı, Türkiye'de sıkça kullanılmaya başlanmakla birlikte tüm kurumlar tek bir tanımda birleşmemiştir. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan KOBİ tanımı Yönetmeliğine göre Türkiye'deki işletmelerin ölçeklerine göre sınıflandırılmasında bir standart oluşturulması amaçlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin sınıflandırılması mikro işletmeler, küçük işletmeler ve orta büyüklükteki işletmeler şeklinde üç bölüme ayrılarak Tablo 1'de gösterilmiştir².

¹ Ertan Oktay, Alptekin Güney, *Türkiye'de KOBİ'lerin Finansman Sorunu Ve Çözüm Önerileri*, 21. Yüzyılda KOBİ'ler: Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri Sempozyumu, Doğu Akdeniz Üniversitesi, KKTC, 2002. s. 1.

² Serdar Yıldız, *Türkiye'de KOBİ'ler: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, s. 3

Tablo 1: Türkiye'de KOBİ Tanımı

TÜRKİYE TANIM KRİTERİ	MİKRO	KÜÇÜK	ORTA
Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50-249
Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 1 Milyon TL	≤ 5 Milyon TL	≤ 25 Milyon TL
Yıllık Mali Bilançosu	≤ 1 Milyon TL	≤ 5 Milyon TL	≤ 25 Milyon TL

Kaynak: Mehmet Cansız, Türkiye'de KOBİ'ler ve KOSGEB, Yayınlanmış DPT Uzmanlık Tezi, 2008, s. 4

Günümüzde Türkiye'deki işletmelerin % 99,9'unu KOBİ'ler oluştururken ülkedeki toplam istihdamında % 78'lik büyük bölümünü sağlamaktadırlar. KOBİ'lerin toplam yatırımlar içindeki payları % 50, toplam katma değerdeki payı % 55, toplam ihracattaki oranı ise % 59 civarında gerçekleşmektedir³.

Türkiye'de çeşitli kuruluşlar tarafından yapılan oldukça farklı KOBİ tanımları vardır. Bu tanımlar aşağıda verilmiştir.

KOSGEB Tanımı: 250 Kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25.000.000 TL'yi (Yirmi Beş Milyon Türk Lirası'nı) aşmayan ve KOBİ Tanımı Yönetmeliğinde mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimdir⁴.

Halk Bankası tanımı: İşyerinde en çok 250 işçi (250 dâhil) çalıştıran, kanuni defter kayıtlarındaki arsa ve bina hariç sabit yatırım (makine, tesis ve cihazlar, taşıt araç ve gereçleri, döşeme ve demirbaşlar ile diğerleri toplamı) net tutarı 950 Bin TL'ye kadar olan üretim ve onarım faaliyetlerinde bulunan işletmeler şeklindedir.

³ 2011-2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, 2011, s. 31.

Kaynak: http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf (Erişim Tarihi: 04.08.2011)

⁴ <http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/b.aspx?ref=13> t.y., (Erişim Tarihi:11.08.2011)

Eximbank tanımı: Kısa vadeli krediler kapsamında KOBİ ihracat kredisi için 1-200 işçi çalıştıran sabit sermaye yatırımları 2 milyon ABD Dolarını geçmeyen imalat sanayi işletmeleri KOBİ olarak kabul edilmiştir.

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Tanımı: İmalat sanayinde faaliyette bulunan; 10 kişiden az işçi çalıştıran, yıllık satış geliri 1 milyon TL'nin altında olan işletmeler "çok küçük ölçekli", 50 kişiden az işçi çalıştıran, yıllık satış geliri 5 milyon TL'nin altında olan işletmeler "küçük ölçekli", 250 kişiden az işçi çalıştıran yıllık satış geliri 25 milyon TL'nin altında olan işletmeler "orta ölçekli" olarak tanımlanmıştır⁵.

Hazine Müsteşarlığı Tanımı: İmalat sanayinde faaliyette bulunan ve yasal defter kayıtlarında arsa ve bina hariç net sabit yatırım tutarı 950.000 TL'yi aşmayan; 1-9 işçi çalıştıran "çok küçük ölçekli", 10-49 işçi çalıştıran işletmeler "küçük ölçekli", 50-250 işçi çalıştıran işletmeler "orta ölçekli" olarak tanımlanmıştır⁶.

1.1.2. AB' de KOBİ Tanımı

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler içerisinde 23 milyon KOBİ bulunmakta ve bu işletmeler 75 milyon kişiye iş olanağı sağlayarak Avrupa Birliği'ndeki tüm işletmelerin yarattıkları iş olanaklarının % 99'unu oluşturmaktadır⁷.

AB gerek ulusal gerekse Birlik bazında karışıklıklara neden olmamak üzere yeni bir tanım geliştirmiştir. 1 Ocak 2005 yılında KOBİ tanımı güncellenmiştir. Konsey kararı çerçevesinde belirgin bir şekilde ortaya konulan KOBİ tanımı, işçi sayısı, bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık gibi kriterlerini kapsamaktadır.

⁵ <http://www.KOBİ.org.tr/index.php> t.y., (Erişim Tarihi :11.08.2011)

⁶ Yıldız, age, s. 6.

⁷ http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_en.pdf, t.y. s. 5. (Erişim Tarihi: 22.10.2011)

Tablo 2: AB'de KOBİ Tanımı ve Sınıflandırılması

Sınıflandırma	Çalışan sayısı	Yıllık ciro	Veya	Bilanço
Mikro ölçekli işletme	10'dan az	2 milyon Euro'ya kadar		2 milyon Euro'ya kadar
Küçük ölçekli işletme	50'den az	10 milyon Euro'ya kadar		10 milyon Euro'ya kadar
Orta ölçekli işletme	250'den az	50 milyon Euro'ya kadar		43 milyon Euro'ya kadar

Kaynak: Ganite Kurt. Veli Öztürk, Basel II Ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği Ve Karşılaşılabilecek Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2008, s. 39.

KOBİ'lerin tanımlamasında kullanılan bir diğer kriter de bağımsızlık düzeyidir. Bağımsızlık düzeyi; hisselerin veya sermayesinin % 25'den fazlasına büyük bir grup tarafından sahip olunmamasıdır; ancak bu şart şu iki durumda aşılabilecektir⁸:

- İşletmenin sermaye sahipleri, kamu yatırım ortaklıkları, risk sermayesi şirketleri veya kurumsal yatırımcılar ise,
- İşletme sermayesi, hisselerinin kime ait olduğunun belirlenemeyeceği kadar küçük hisselerle bölünmüş ise ve eğer işletme sermayesinin % 25 veya daha fazlasının tek bir işletme tarafından üstlenilmemiş olduğunu veya sermayesinin küçük ve orta büyüklükteki işletme tanımı dışındaki işletmelerden meydana gelmemiş olduğu yasal olarak belirtilmişse.

AB'de sosyo-ekonomik fonksiyonları ile KOBİ'ler, şüphesiz ekonominin en dinamik sektörü ve ekonomik gelişmenin temel taşı olarak oluşturmaktadır. Avrupa Komisyonunun Şubat 2005'te yayınladığı KOBİ'ler ile ilgili raporda Avrupa'daki KOBİ'lerin durumu şu şekilde özetlenmiştir; 2002 yılında AB'deki işletmelerin % 91,3'ünü çok küçük işletmeler, % 7,3'ünü küçük işletmeler, % 1,2'sini orta işletmeler ve % 0,2'sini büyük işletmeler oluşturmaktadır. KOBİ'lerin desteklenmesi ve kurulmalarının teşvik edilmesi AB'nin sanayi politikaları arasında önemli bir yere

⁸ Ganite Kurt. Veli Öztürk, "Basel II Ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği Ve Karşılaşılabilecek Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak 2008, s. 38-39.

sahiptir. AB'ye aday ya da üye ülkelerdeki KOBİ'lerin ihtiyaçları ve karşılaştıkları sorunlar dikkate alınarak rekabet edebilirliklerini güçlendirilmekte, idari, düzenleyici, finansal ve mali ortamları geliştirilmektedir. KOBİ'lerin AB mevzuatına uyumlaştırılması ve uluslararası alanda faaliyet göstermeleri desteklenmekte ve teşvik edilmektedir⁹.

1.1.3. Basel II Kriterlerine Göre KOBİ Tanımı

Basel II Sermaye Yeterliliği Düzenlemesi gereğince KOBİ tanımı, 7 Şubat 1996 tarihli Avrupa Birliği Konseyi Kararı ile düzenlenmiş KOBİ tanımlamasına uyumlu olarak yıllık satış hasılatı esasına göre belirlenmiştir¹⁰.

Basel II düzenlemesinde bankalar tarafından firmaların kredi değerlemesinde esas alacakları işletme tanımlamasında kesin sınırlar söz konusudur. Bu tanımlamada KOBİ'ler için farklı ölçütler belirlenmiş ve temel belirleyici olarak yıllık satış cirosu alınmıştır. Basel II KOBİ tanımına göre; toplam cirosu 50 milyon Euro'yu aşmayan ve 250'den az işçi çalıştıran ve yılsonu bilanço tutarı 43 Milyon Euro'yu aşmayan firmalar KOBİ kapsamında kabul edilmiştir.

KOBİ'ler, aynı zamanda toplam kredi risklerine göre Perakende KOBİ ve Kurumsal KOBİ olarak sınıflandırılmıştır.

• Perakende KOBİ, bir bankadaki toplam kredisi (nakit gayri nakit toplamı) 1 Milyon Euro'ya kadar olan KOBİ'ler

• Kurumsal KOBİ, bir bankadaki toplam kredisi (nakit gayri nakit toplamı) 1 Milyon Euro üzerinde olan KOBİ'ler olarak tanımlanmıştır¹¹.

⁹ Kurt. Öztürk, agm, s. 38-39.

¹⁰ Bankacılar Dergisi, "Basel II Çalışma Raporları", S. 58, 2006, s. 19,

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/58.pdf> , (Erişim Tarihi:23.09.2011)

¹¹ Güler Aras, "Basel II Sürecinde KOBİ'ler İçin Yol Haritası", *Deloitte*, 2007, s. 3

Kaynak:http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/turkeytr_ceo_Basel2_KOBİler_250707.pdf (Erişim Tarihi: 15.09.2011)

Tablo 3: Basel II Çerçevesine Göre Sınıflandırma (Portföy)

Kredi tutarı (K)	Satış Cirosu (S)	Sınıflandırma
K < 1 Milyon Euro	S < 50 Milyon Euro	Perakende- KOBİ
K < 1 Milyon Euro	S > 50 Milyon Euro	Kurumsal
K > 1 Milyon Euro	S < 50 Milyon Euro	Kurumsal - KOBİ
K > 1 Milyon Euro	S > 50 Milyon Euro	Kurumsal

Kaynak: TBB: Risk Yönetimi ve Basel II'nin KOBİ'lere Etkileri, İstanbul, 2005, s.6

Yukarıdaki tanımlamalarla perakende-kurumsal portföy ayrımı yapılmakla birlikte, Basel Komitesi'nce bir kredi alacağının perakende portföyde nitelendirilip standart bir risk ağırlığına tabi tutulabilmesi için belirli kriterleri de üzerinde taşıması gerektiği belirtilmiştir. Bu kriterler şöyle sıralanmaktadır ¹²:

- **Borçlu Kriteri:** Kredinin borçlusu gerçek kişiler, küçük iş sahibi veya küçük işletmeler olmalıdır. Aralarında sermaye ilişkisi bulunan kişi veya işletme toplulukları tek bir borçlu sayılacaktır.
- **Ürün Kriteri:** Küçük işletmelere kullanılan işletme kredileri ve bu krediler lehine düzenlenen teminat mektupları kapsama girmektedir. Her türlü menkul kıymet ihracı ile sağlanan finansman kapsam dışıdır. Rotatif krediler, kredi kartları, kredi mevduat hesapları, taksitli veya bireysel krediler, otomobil, eğitim ve ihtiyaç kredileri, bireysel nitelikli finansal kiralama işlemleri perakende portföye dahil edilebilir.
- **Çeşitlendirme Kriteri:** Basel Komitesi perakende portföyün standart olarak belirlenen % 75 risk ağırlığına tabi tutulmayı hak edecek kadar çeşitliliğe (risk dağıtımına) sahip olmasını sağlama görevini ülke denetim otoritelerine vermiştir. Bu konuda denetim otoritelerine yol gösteren komite, tek bir borçluya kullanılan kredinin toplam portföyün % 0,2'sini aşmaması şeklinde sayısal bir limitin uygun olabileceğini de belirtmiştir.

¹² M. Ayhan Altıntaş, , *Bankacılıkta Risk Yönetimi ve Sermaye Yeterliliği*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s. 408.

• **Düşük Tutar Kriteri:** Tek bir borçluya kullandırılan perakende kredilerin toplam tutarı 1 milyon Euro'yu aşmayacaktır. Düzenlemedeki portföy sınıflandırmasında kurumsal portföy ise, büyük ölçekli işletmelere verilen krediler ile KOBİ'lere verilen kredilerden perakende portföy içerisinde sınıflandırılmayanları kapsamaktadır. Ayrıca içsel derecelendirmeye dayalı yaklaşımları kullanan bankalar kurumsal portföyde yer alan krediler içerisinde özel amaçlı kredilendirme faaliyetlerini ayrı sınıflamak zorundadırlar. Bu kategori içerisinde, proje finansmanı, duran varlık finansmanı, mal/emtia finansmanı, gelir getiren gayrimenkul finansmanı ve yüksek volatiliteye sahip ticari amaçlı gayrimenkul finansmanı faaliyetleri yer almaktadır. Bu kategoride yer alan kredilendirme faaliyetlerinin temel özelliği, kredi geri ödemelerinin, kredi kullanan tarafın ödeme kapasitesinden ziyade, krediye konu mal ve projeden sağlanacak gelirler ile yapılacak olmasıdır.

1.2. KOBİ'LERİN GENEL ÖZELLİKLERİ

1.2.1. Türkiye'deki KOBİ'lerin Genel Özellikleri

KOBİ'ler pek çok ülkede olduğu gibi ülkemiz ekonomisi içinde oldukça önemli bir yer teşkil etmektedir. Bunda KOBİ'lerin hem toplam şirket sayısı, hem istihdam hem de katma değer içerisindeki önemli payları etkili olmaktadır. Devlet İstatistik Enstitüsü'nde yayınlanan 2002 yılı verileri itibariyle 250'den daha az sayıda çalışanı olan işletmeler toplam işletmelerin sayı olarak %99.89'unu oluşturmaktadır¹³.

Ülkemizde KOBİ'lerin sayısı hizmet sektörü de dahil olmak üzere, 2009 yılı itibariyle tüm işletmelerin sayısının % 99,9'unu ve bu işletmelerdeki toplam istihdamın % 78'ini oluşturmaktadır. KOBİ'lerin toplam ihracat içindeki payları yıllar içinde değişiklik göstermekle beraber % 59 oranında gerçekleşmekte ve bu kesimin toplam banka kredileri içindeki payı % 24 civarındadır. Türkiye'de KOBİ'lerin büyük çoğunluğu aile şirketleri şeklinde faaliyet göstermekte, kurumsal yönetim mekanizmalarının yaratılmaması nedeniyle de KOBİ'lerin ortalama ticari faaliyet süreleri çok kısa seyretmektedir. Türkiye'de reel sektörün % 95'ini oluşturan KOBİ'ler

¹³ Ayhan Yüksel, "Basel II'nin KOBİ Kredilerine Muhtemel Etkileri", *Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu Araştırma Raporları: 2004/5*, s. 7.

Kaynak: http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/1275Basel_II_SME.pdf

(Erişim Tarihi: 15.09.2011)

büyümenin lokomotifi konumundadır. Diğer taraftan kırılğan yapıları, gelişmiş ülkelerdeki örneklerinin aksine, bu büyümenin sağlam temellere oturmasını engellemekte, dönem dönem GSMH’de büyük iniş çıkışların olmasına neden olmaktadır¹⁴.

Ülkemizde küçük işletmelerin sektörel dağılımına bakıldığında daha çok geleneksel alanlarda olduğu görülür. Teknolojik gelişmelerin, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin oldukça zayıf kaldığı, sanayinin içine sokulamadığı görülmektedir. Hatta elektronik, mikroişlemciler ve genetik alanda yapılan yenilikler Türkiye’de küçük işletme sektörüne yayılmamıştır.

Günümüzde işletmelerin büyük çoğunluğunun küçük ve orta ölçekli işletmelerden oluştuğu dikkate alınırsa, büyük firmalara göre daha dinamik bir yapıya ve esnek karar alma mekanizmasına sahip olan KOBİ’ler, bu özellikleriyle istihdam yaratma potansiyelini en iyi değerlendirebilecek işletmeler olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Özellikle küreselleşme süreci ile giderek yoğunlaşan ve bilgi ekonomisine dayalı bir kavram haline gelen rekabet, ekonomide ağırlıklı bir yere sahip olan KOBİ’lerin yapısal özelliklerinin daha iyi algılanmasını sağlayarak KOBİ’lerin rekabet edebilirliklerinin güçlendirilmesine yönelik politikaların izlenmesi gereğini ortaya koymuştur¹⁵.

Avrupa firma ölçekleri esas alındığında, Türk sanayi, AB sanayisine göre daha KOBİ ağırlıklı bir yapıya sahiptir. Özellikle tarım sektörü payının ve tarım sektöründe istihdam edilen kırsal nüfusun AB ortalamalarından çok yüksek olduğu görülür¹⁶.

1.2.2. Dünya’daki KOBİ’lerin Genel Özellikleri

KOBİ’ler, kuruldukları günden beri birçok ülke ekonomisine olumlu katkılarda bulunmuştur ve bulunmaya devam etmektedir. Son yirmi yılda birçok ülke ekonomisinin (üretim, verimlilik, ihracat gibi yönleri ile) dönüşümünde önemli roller

¹⁴Bankacılar Dergisi, “Basel II Çalışma Raporları”, S. 58, 2006, s. 23

Kaynak: <http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/58.pdf> , (Erişim Tarihi: 14.09.2011)

¹⁵ M. Hakan Yalçınkaya, *Sanayileşme Sürecinde Türkiye’de Küçük ve Orta Boy İşletme (KOBİ) ’lerin Yeri Ve Önemi*, (Doktora Tezi) ,Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2006, s. 113.

¹⁶ M. Billur AKDENİZ, “KOBİ’lerin Ekonomik ve Sosyal Yapı İçindeki Yerleri, Destekleyici Kurumsal Çevreleri ve Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Yeniden Yapılandırılmaları”, t.y. Kaynak: www.sbe.dpu.edu.tr/13/69-90.pdf (Erişim Tarihi:12.08.2011)

oynamıştır. 1970’lerde yaşanan ekonomik krizlere kadar, dünya ekonomisinde geniş ölçüde büyük ölçekli işletmelerin ön planda tutulduğu, ekonomik kalkınma ve gelişme faaliyetlerinin bu tür işletmelerle yürütüldüğü görülmektedir. Büyük işletmelerin kaynakları daha etkin bir şekilde kullanmaları, uzmanlaşmaya yol açmaları vb. nedenlerle daha rasyonel ve verimli bir üretim biçimi oldukları düşünülmekteydi. Ölçek ekonomileri olarak belirtilen bu yapı, 1945–1970 yılları arasında ekonominin genel bir görünümünü göstermektedir¹⁷.

Diğer yandan bu dönemde, KOBİ’ler, birtakım politik ve sosyal nedenlere bağlı olarak, devlet ve büyük ölçekli işletmeler tarafından desteklenmekte ve bu destekler nedeniyle ekonomi içindeki varlıklarını koruyabildikleri düşüncesi yaygındı. Aynı dönemde ise, KOBİ’ler ekonomi üzerinde bir yük, ekonominin hasta çocuğu olarak düşünülüyordu.

Söz konusu dönemde, KOBİ’lerin ekonomik yaşamın vazgeçilmez unsurları oldukları, devletin ve işverenlerin desteği olmazsa da yaşamlarını sürdürebilecekleri, çünkü KOBİ’lerin asıl olarak büyük işletmelerin gerçekleştiremediği üretim alanlarında faal oldukları gerçeği henüz anlaşılmamıştı¹⁸.

Diğer taraftan 1960’ların sonuna kadar, ekonomiye hâkim işletme tipi, büyük ölçekli işletmeler olduğundan ve giderek sayısal olarak da çoğaldıklarından, KOBİ’lerin sonunun geldiği ve bu durumda daha fazla ekonomik hayat içindeki varlıklarını sürdürmelerinin imkânsız olduğu da düşünülmekteydi¹⁹.

Ancak, 1970’lerde yaşanan ekonomik krizlerle birlikte, bu durum geçerliliğini ve realitesini kaybetmeye başlamış, ekonominin ibresi tekrar küçük girişimcilikten yana dönmüştür. Kriz sonrasında, istihdam, rekabet, ekonomik etkinlik, esneklik ve gelir dağılımı gibi hususlar açısından, ölçek ekonomilerinden ziyade KOBİ olarak ifade edilen belirli büyüklükteki işletmelerin daha avantajlı olduğu, bu işletmelerin krizlerden

¹⁷ Süleyman Özdemir, Halis Yunus Ersöz, Halil İbrahim Sarıoğlu, *İşsizlik Sorununun Çözümünde KOBİ’lerin Desteklenmesi*, İstanbul İTO Yayını, 2006, s. 142.

¹⁸ Orhan Küçük, *Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 110.

¹⁹ Adnan Çelik, Nusret Göksu, “Türkiye’de Girişimcilik Kültürünün Teorik Temelleri ve KOBİ’lerin Yeri”, 2004, s. 5, Kaynak: http://www.tdcif.org/subpg.phppg=2004_tebliğler/2004.pdf, (Erişim Tarihi: 16.10.2011)

çok az etkilendikleri gözlenmiş, bu nedenle büyük işletmeler önem kaybederken KOBİ'ler önem kazanmaya başlamıştır²⁰.

20. Yüzyılın üçüncü çeyreğinin sonuna kadar ekonominin hasta çocuğu olarak görülen KOBİ'ler, son çeyrekte, ekonominin en önemli ve dinamik aktörlerinden birisi olarak kabul görmüştür. 21. Yüzyılda ülkelerin ekonomik ve sosyal alanda başarılı olabilmeleri ve refah yarışında önde gidebilme yolunun KOBİ'lere ve girişimciliğe verecekleri öneme bağlı olduğu ifade edilmektedir. KOBİ'ler, artık çağımızın bir gereği haline gelmiştir²¹.

Günümüzde, büyük işletmeler karşısında KOBİ'lerin sahip olduğu üstünlükleri rakamlar da ortaya koymaktadır. Dünyadaki mevcut ülke ekonomilerine bakıldığında, işletmelerin neredeyse % 90–99'unun KOBİ'lerden oluştuğu, GSMH'nin % 30–70'inin, istihdamın % 40–80'inin, yatırımların % 30–60'ının, ihracatın % 20–60'ının KOBİ'ler tarafından gerçekleştirildiği açık bir şekilde tespit edilmektedir. Bu özellikleriyle, KOBİ'lerin ekonomik hayatın lokomotif ve toplumsal düzenin de adeta omurgasını oluşturduğu gözlenmektedir²².

Bütün KOBİ'ler için söylemek mümkün olmasa da, bu grup içerisinde yer alan bazı işletmeler yeni teknolojilerin gelişiminde, yeni ürünlerin keşfinde önemli roller üstlenmekte ve bu alanda öncülük yapmaktadırlar. KOBİ'lerin ekonomik krizler karşısındaki dayanıklılığı, onların en fazla önemsenen olumlu yönlerindedir. Bu zamana kadar yaşanan deneyimler göstermiştir ki, KOBİ'ler büyük krizlerden çok fazla etkilenmemiştir. Büyük işletmeler hantal yapıları ile krizleri atlatabazken, KOBİ'lerin sahip oldukları esnek yapıları, onları kriz ortamında da canlı tutmuş, hatta krizlerin atlatılmasında büyük bir rol oynamıştır ve aynı özelliklerini günümüzde de devam ettirmektedirler.

Özellikle, küreselleşme sonrasında ülkelerarası sınırların belirsizleşmesi, uluslararası ekonomik ve sosyal ilişkilerin artması ve dünya pazarlarının genişlemesiyle

²⁰ Özdemir, vd., age, s. 143.

²¹ DPT, Sanayi Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu,2000, s. 85.

Kaynak: <http://ekutup.dpt.gov.tr/sanayi/oik545.pdf> ,(Erişim Tarihi: 12.09.2011)

²² Adnan Çelik. Nusret Göksu, “Türkiye’de Girişimcilik Kültürünün Teorik Temelleri ve KOBİ’lerin Yeri”,2004, s. 5, Kaynak: http://www.tdcif.org/subpg.phppg=2004_tebliğler/2004.pdf , (Erişim Tarihi: 16.10.2011)

birlikte, KOBİ'lerin söz konusu yetenekleri ve sahip oldukları kapasiteleri daha fazla önem kazanmış olup, KOBİ'lere yönelik teşvikler ve destekler tüm ülkelerde önemli ve stratejik politika araçları olarak ağırlık verilmeye başlanmıştır. KOBİ'ler özellikle günümüzün değişen ve dönüşen şartlarında, ekonominin canlılığını ve hayatiyetini sürdürmesinde önemli bir ekonomik güç olarak görülmektedir. Öyle ki, KOBİ'ler, ekonomik bir çöküntüden kurtuluşun en önemli argümanı olarak sunulmaktadır. Dünya Bankası, KOBİ'leri bir fidanlık gibi görmekte olup, bu fidanlıkta kimi fidanlar çürüyüp yok olurken, kimi fidanlar ise büyümekte ve bir orman oluşturmaktadır. Bu şekilde ekonomik hayattaki varlığını koruyabilmektedir²³.

Diğer yandan KOBİ'lerin yalnızca geri kalmış ve gelişmekte olan ülkelere özgü birer ekonomik birim olduğu düşüncesi doğru değildir. Başta gelişmiş ülkeler olmak üzere tüm ülkelerde 1970'lerden itibaren KOBİ'lere özel bir önem verildiği, bu nedenle sayı, istihdam, üretim, katma değer, Ar-Ge vb. açılardan karşılaştırıldığında, gelişmiş ülkelerde KOBİ'lerin çok ileri düzeylerde bulunduğu görülebilmektedir²⁴.

1.2.3. KOBİ'lerin Avantajlı ve Dezavantajlı Yönleri

Küçük bir işletmeye sahip olmak öncelikle büyük işletmelerle rekabet etmede girişimciye iki temel avantaj sağlayabilir. Bunlar; müşteri ve işletme personeli ile daha yakın ilişkiler içerisine girebilmek ve pazarlama, üretim ve hizmet konularında büyük işletmelere göre daha esnek olabilmektir. KOBİ girişimcileri, faaliyette buldukları yerel pazarı daha iyi tanıyan, pazarın özelliklerini ve gereksinimlerini daha iyi görebilen, pazardaki alıcı ve satıcılarla daha yakın ilişkiler içerisinde olabilen kişilerdir. Özellikle, müşteriyle olan yakın ilişkileri, bu işletmelere büyük işletmelerin sahip olamayacakları bir üstünlük sağlamaktadır. Pazarı yakından takip edebilen, müşterilerin ihtiyaçlarını daha iyi bilen ve personeliyle daha yakın ilişkiler kurabilen KOBİ'ler, üretim, pazarlama ve hizmet konularında büyüklerden daha fazla esnekliğe sahiptirler. Bu esneklik, dış çevrede meydana gelebilecek değişikliklere yerinde ve zamanında uyum sağlayabilme olanağı tanıdığından, KOBİ'ler birçok olumsuzluğu daha az bir

²³ Beytullah Yılmaz, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Toplumda Üstlendikleri Roller Bakımından Analizi", 2004, s. 5.

Kaynak: <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ocak%202004/kucuk.htm> , (Erişim Tarihi: 15.09.2011)

²⁴ Çelik. Gökse, agm, s. 5.

zararla geçiştirebilmektedirler. Tüm bunların yanı sıra, KOBİ'ler aşağıdaki durumlarda da birtakım avantajlar elde edebilmektedirler²⁵:

- Büyük miktarda yatırıma girmeden önce yeni bir fikir veya buluşa pazarın tepkisinin bilinmesinin zorunlu olmasında,
- Yönetimde çok yakın denetime ihtiyaç duyulmasında,
- Üretilen mal ve hizmetin pazarının sınırlı olmasında,
- El emeğinin mal ve hizmetin üretilmesinde önemli bir faktör olarak yer almasında,
- Üretilen mal veya hizmete olan talebin sınırı olmasında,
- Kolay bozulabilen malların pazarlanması ya da üretilmesinde,
- Personel ile yakın ilişkilerin gerekli olmasında,
- Teknik gelişmelere kısa sürede ayak uydurabilme yeteneğine sahip olunmasında.

KOBİ'lerin büyük işletmelere karşı avantajı, personeliyle daha yakın ilişki içerisinde olmaları ve müşteriye de yakınlığından dolayı, gereksinimlerini daha iyi bilmeleridir. Müşteriyle olan yakın ilişki KOBİ'lere büyük işletmeler karşısında önemli ölçüde üstünlük sağlamaktadır. Bu sayede KOBİ'ler, müşterilerden gelecek taleplere daha kısa bir sürede cevap verebileceklerdir. KOBİ'ler müşterilerinin isteklerini yerine getirmelerinden dolayı, büyük işletmelere kıyasla daha esnektirler. Küçüklük ve esneklik sayesinde yeniliklere daha hızlı bir şekilde uyum sağlamaktadırlar. Müşteri talepleri doğrultusunda gerçekleştirilen üretim, yeni fikirleri ve buluşları dolayısıyla markalaşmayı yaratacak ve böylece uzmanlaşmayı sağlayarak üretimin yapıldığı sektörde derinlik sağlayacaktır. Taleplere karşılık verme isteği aynı zamanda ürün çeşitliliği de sağlayacaktır. Faaliyette buldukları pazarı daha iyi tanıyan, pazarın özelliklerini ve gereksinimlerini daha iyi görebilen, müşterileriyle daha yakın ilişkiler içerisinde olabilen KOBİ'ler, büyük işletmelerin elde edemeyeceği bir üstünlüğe sahiptirler. Aynı zamanda personele yakın olunması da karşılıklı güveni arttıracak ve çalışanların motivasyonunu olumlu yönde etkileyecektir. Hem müşteriye hem de personele gösterilen yakın ilgi ve yüksek motivasyon, karşılığında kalite ve verimliliği getirecektir.

²⁵Tahir Akgemci, "KOBİ'lerin Temel Sorunları Ve Sağlanan Destekler",2001, s. 14,
Kaynak: http://www.KOBİder.org.tr/pdf/KOBİ_sorunlar_destekler.pdf (Erişim Tarihi: 10.08.2011)

Bu avantajların yanında KOBİ niteliğindeki işletmelerin taşıdıkları bazı dezavantajlarda vardır. Bu dezavantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir²⁶:

- Olumsuz rekabet,
- Genel yönetim yetersizliği,
- Özellikle stratejik kararların işletme sahip veya ortaklarınca alınıp orta ve/veya alt düzey görevlilerin tam katılımının sağlanamaması,
- İşletme bünyesinde, mali danışman veya uzman istihdam edilememesi,
- Uzman bir finansman ekibi veya departmanından yoksunluk,
- Sermaye yetersizliği,
- Finansal planlama yetersizliği,
- Banka ve diğer finansal kurumlardan yeterli desteği görememe,
- Sermaye piyasasından yeterince yararlanamama,
- Ürün geliştirme eksikliği,
- Üretim ve satış arasındaki koordinasyon yetersizliği,
- Modern pazarlama etkinlikleri sergileyememe,
- İşletmelerin küçük veya orta ölçekli olması sonucu ihale vb. etkinlikleri izleyememek,
- İşyerinin veya yerleşim alanının küçüklüğü,
- Bağımsızlığını kaybetme ve batma riski,
- Kalifiye eleman sağlayamamak,
- Mevzuat ve bürokrasi.

²⁶ Akgemci, age, s. 15.

1.3. KOBİ'LERİN ÖNEMİ

1.3.1. Türkiye Ekonomisi İçinde KOBİ'lerin Yeri ve Önemi

TÜİK Yıllık İş İstatistikleri 2009 yılı verilerine göre ülkemizde 250'den az çalışanı olan 3.222.133 girişim bulunmaktadır. Bu veri kaynağından, girişimlerin sektör ve illere göre dağılımı da elde edilebilmektedir. Çalışan sayısı bilgisinin yanında satış hâsılatı ve bilanço değerlerini de içerecek şekilde düzenli yayımlanan başka veri bulunmadığından, TÜİK Yıllık İş İstatistikleri verisinde 250'den az çalışanı olan girişim sayısı, toplam KOBİ sayısı olarak kabul edilmektedir.

Çalışan sayısı 250'den az olmasına rağmen satış hâsılatı veya bilanço kriterleri bakımından KOBİ sayılma eşiğini aşan işletme sayısının toplam işletmelerin çok küçük bir oranı (yaklaşık binde biri) olduğu öngörülmektedir. Bu itibarla, KOBİ sayısı olarak TÜİK İş Kayıtlarındaki 0 - 250 çalışanı bulunan girişim sayısını esas almak mevcut durumda seçilebilecek en iyi seçenek olarak görülmektedir. Aksi belirtilmedikçe KSEP'te yer alan istatistiklerde çalışan sayısı 250'den az olan işletmeler KOBİ kabul edilmiştir. TÜİK Yıllık İş İstatistikleri 2009 yılı verilerine göre tüm girişimlerin sektör ve ölçek bazındaki dağılımı Tablo 4'te verilmiştir. Buna göre Türkiye'de toplam işletmelerin % 99,9'unu KOBİ'ler oluşturmaktadır. 1-9 çalışana sahip mikro ölçekli işletmeler, toplamın % 95,62'sini teşkil etmektedir. KOBİ'lerin % 82'si hizmetler ve ticaret, % 13'ü ise imalat sanayi sektöründe faaliyet göstermektedir²⁷.

²⁷ 2011-2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, 2011, s. 30-31.

Kaynak: http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf (Erişim Tarihi: 04.08.2011)

Tablo 4: Sektör ve Çalışanların Sayılarına Göre Girişimlerin Dağılımı(2009)

SEKTÖR		1-9 Çalışanı Olan Girişim Sayısı	10-49 Çalışanı Olan Girişim Sayısı	50-249 Çalışanı Olan Girişim Sayısı	Toplam KOBİ Sayısı	250+ Çalışanı Olan Girişim Sayısı
Sanayi	Madencilik ve Taş Ocakçılığı	4.326	994	301	5.621	63
	İmalat	364.513	33.152	6.827	404.492	1.381
	Elektrik, gaz, buhar ve sıcak su ve dağıtım	1.545	204	71	1.820	47
	İnşaat	147.041	16.596	2.000	165.637	250
Hizmet	Toptan ve perakende ticaret; motorlu taşıt; motosiklet; kişisel ve ev eşyalarının onarımı	1.242.625	35.897	2.448	1.280.970	345
	Oteller ve lokantalar	253.861	6.939	876	261.676	191
	Ulaştırma depolama ve haberleşme	550.884	7.398	714	558.996	161
	Mali aracı kuruluşların faaliyetleri	49.642	1.315	123	51.080	62
	Gayrimenkul, kiralama ve iş faaliyetleri	209.366	7.854	1.578	218.798	529
	Eğitim	8.179	4.185	502	12.866	91
	Sağlık işleri ve sosyal hizmetler	42.536	2.817	381	45.734	85
	Diğer sosyal, toplumsal ve kişisel hizmet faaliyetleri	209.665	4.395	383	214.443	124
	Toplam	3.084.183	121.746	16.204	3.222.133	3.329
	Ölçeklerine göre işletmelerin dağılımı	% 95.62	% 3.78	% 0.50	% 99.90	% 0.10
	AB'27 ölçeklere göre dağılım	% 91.8	% 6.9	% 1.1	% 99.8	% 0.20

Kaynak: 2011-2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, s. 27.

Kaynak: http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf
(Erişim Tarihi:04.08.2011)

KOBİ'ler Türkiye'de;

- Toplam istihdamın % 78'ini
- Toplam katma değer % 55'ini

- Toplam satışların % 65,5'ini
- Toplam yatırımların % 50'sini
- Toplam ihracatın % 59'unu oluşturmaktadır.
- KOBİ kredilerinin toplam krediler içindeki payı % 24'tür²⁸.

KOBİ'ler yenilikçi ve dinamik yapıları ile ülke ekonomilerinin gelişmesinde belirleyici güç olmaktadır. Özellikle, ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkeler için KOBİ'lerin bu özelliği daha çok önem kazanmaktadır. KOBİ'lerin ekonomiye bir başka katkısının da yeni girişimcilerin ortaya çıkışını teşviki olduğu söylenebilir. İşi yerinde görüp öğrenen çalışanların, kendi işlerini kurmak üzere ayrılmaları yoluyla her yıl bir çok yeni işletme kurulmaktadır. Bu sayede kendi kendini besleyen bir istihdam ve yeni girişimci etkisi de yaratılmış olmaktadır²⁹.

1.3.2. KOBİ'lerin İstihdama Sağladığı Katkı

Günümüzde yeni buluş ve teknolojik gelişmelerin üretim tamir ve bakım işlerinin çoğu, büyük işletmelerden ziyade, KOBİ'ler tarafından yapılmakta ve bu eğilim giderek güçlenmektedir. Ülkemizde olduğu gibi, neredeyse tüm ülkelerdeki işletmelerin % 95- 99,9'luk kısmı KOBİ'lerden oluşmaktadır. KOBİ'ler de gerçekleşen istihdam artıları, milli ekonomileri önemli derecelerde etkilemektedir. Küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin, büyük işletmelerin ve ölçek ekonomilerinin önemini azaltmasına paralel olarak, KOBİ'lerin istihdamın artırılması politikalarında bir araç olarak kullanılması yaygınlaşmıştır. KOBİ'ler, istihdam oluşturmada büyük işletmelere göre daha elverişlidir. KOBİ'ler önemli ölçüde emek-yoğun işletmeler olduklarından, bir kişiye istihdam sağlamak için harcanan miktar, büyük işletmelerden daha azdır. KOBİ'lerin istihdamı artırmaya ve işsizliğin azaltılmasına katkıları alanında, geniş bir literatür oluşmuştur³⁰.

ILO'nun 2004 yılında yayınladığı "Employers Organizations and Promotion of Small and Medium-Sized Enterprises" Raporu'nda KOBİ'lerin bu alandaki katkıları ve

²⁸ 2011-2013 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, 2011, s. 31.

Kaynak: http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf (Erişim Tarihi: 04.08.2011)

²⁹ İrfan Yalçın, *Türkiye'de Küçük Ve Orta Boy İşletmelerin Sorunları Çerçevesinde Finansman Sorunu Ve Çözümüne Katkı Olarak Kredi Garanti Fonları*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2006, s. 20.

³⁰ Özdemir, vd., age, s. 42.

ekonomik büyümedeki rollerine işaret edilerek, KOBİ'lerin geliştirilmesi amacıyla güç birliğinin artırılması, işveren örgütlerinin desteklenmesi, rehberlik verilmesi vurgulanmaktadır. ILO, 1998 yılında küçük ve orta ölçekli işletmelerde istihdam alanı ve istihdam olanakları oluşturma konusunda kabul ettiği 189 sayılı tavsiye kararında, üye devletlere, kendi ulusal ekonomik ve sosyal şartlarına uygun KOBİ'leri geliştirmesini önermiştir. KOBİ'lerin tam verimli bir şekilde faaliyette bulunmalarının sağlanmasında, daha büyük gelir sağlama şansı ve zenginliğe vesile olacak verimli ve sürdürülebilir istihdamın yakalanmasında yurtiçi tasarruf ve yatırımların artmasında oynadıkları bu rolleri dikkate alarak düzenleme yapmalarını tavsiye etmektedir. KOBİ'lerin oynadıkları temel rolün geliştirilebilmesi için de, bu işletmelerde çalışan işçilerin menfaatlerinin korunmasını sağlayacak uyum tedbirlerinin alınmasına ve uygulama mekanizmalarının benimsenmesine dikkat çekmektedir³¹.

1.3.3. KOBİ'lerin Verimlilik Artışına Katkıları

KOBİ'lerin daha basit ve etkin bir yönetim şemasına sahip olmaları, girişimcinin bizzat işin başında bulunması ve sorunlara zamanında müdahale edebilmesi, büyük işletmelerin katlanmak zorunda olduğu işletme maliyetlerinin olmaması, israfın önlenmesi sayesinde küçük ve orta ölçekli işletmeler daha verimli çalışabilir. Özellikle büyük işletmeler için getirilen birtakım sosyal sorumluluklar, KOBİ'ler bakımından çoğunlukla söz konusu değildir ya da daha zayıftır. Diğer yandan, KOBİ'ler, uzmanlaşmanın aşırı olması nedeniyle daha düşük maliyetlerle çalışmakta, kaynak verimliliğini artırmaktadırlar³².

1.3.4. KOBİ'lerin İhracata Sağladığı Katkı

KOBİ'lerin ürettikleri ürünleri ihraç edebilmeleri işletmelerin uluslararası piyasada rekabet gücü elde ettiğinin bir göstergesidir. İşletmelerin yurtdışı fuarlara katılmaları, uluslararası ticaret örgütlerine üye olmaları, buldukları sektördeki benzer işletmelerle işbirliği içine girmeleri ihracat paylarını ve dolayısıyla rekabet güçlerini artırır. Ülkenin Gümrük Birliği'ne girmesi ile birlikte, Türk işletmelerinin uluslararası

³¹ ILO' nun, 189 Nolu Tavsiye Kararı, M. 2/a,b,e ve M.3, 1998,

Kaynak: <http://www.ilo.org/ilolex/english/recdisp1.htm> (Erişim Tarihi: 24.10.2011)

³² H. Yunus TAŞ, *Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Sosyal Ve Ekonomik Rollerini Açısından KOBİ'ler*,(Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, 2009, s. 31.

pazarlara açılmasının adeta bir zorunluluk haline gelmesi, KOBİ sözcüğünün Türkiye'nin gündemine gelip yerleşmesine neden olmuştur. 1996'da başlayan Gümrük Birliği süreci ile KOBİ'ler, uygulamadaki fonların ve gümrüklerin kalkmasından sonra yoğun bir dış rekabet ortamına girmiştir. Ülkemizdeki KOBİ'lerin mevcut sorunları AB işletmeleriyle rekabet edebilmelerini oldukça güçleştirmiştir. Bu noktada, KOBİ'lerin ihtiyaç duydukları her alanda, özellikle ihracatın finansmanı noktasında desteklenmeleri önem arz etmektedir³³.

Tablo 5: Dünya'da ve Türkiye'de KOBİ'lerin İhracat İçindeki Payı (2002)

Ülke adı	Tüm işletmeler içindeki payı(%)	Tüm istihdam içindeki payı(%)	Toplam yatırım içindeki payı(%)	Tüm katma değer içindeki payı(%)	İhracat içindeki payı(%)
A.B.D.	97,2	50,4	38,0	36,2	32,0
Almanya	99,8	64,0	44,0	49,0	31,1
Japonya	99,4	81,4	40,0	52,0	38,0
Fransa	99,9	49,4	45,0	54,0	23,0
İngiltere	96,0	36,0	29,5	25,1	22,2
Hindistan	98,6	63,2	27,8	50,0	40,0
Güney Kore	97,8	61,9	35,7	34,5	20,2
Türkiye	99,89	59,83	38,0	26,5	35,0

Kaynak: Deniz Timurçin, Türkiye'de KOBİ'lerin Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kümelenemenin Etkisi, (Doktora Tezi)İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s. 113.

³³ Deniz Timurçin, *Türkiye'de KOBİ'lerin Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kümelenemenin Etkisi*, (Doktora Tezi)İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s. 112.

KOBİ'lerin dış ticarete ve ihracata yönelik en büyük sorunları; Finansman, teknoloji kullanımı ve dış pazarlardaki sert rekabet şeklinde sıralanabilir. KOBİ'ler küçük ölçekte olmaları nedeniyle düşük üretim hacmi, kredi kurumları karşısında diğer büyük işletmeler gibi güçlü duramaması ve sermaye darlığı nedeniyle teknoloji kullanımı konusunda geride kalması ve bu nedenle dış pazarlara belli bir kalite seviyesinin üstünde ürün sunmanın yüksek maliyeti gibi sorunlar yukarıda belirtilen üç sebebin varlığı nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, KOBİ'lere yönelik devlet teşvikleri planlanıp hazırlanırken bu unsurların göz önünde bulundurulması büyük önem taşımaktadır³⁴.

³⁴ <http://www.KOBİtek.com/makale.php?id=54>, t.y. (Erişim Tarihi:12.07.2011)

İKİNCİ BÖLÜM UFRS' YE TABİ OLACAK KOBİ'LERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

2.1. DENETİM KAVRAMI

Denetim kavramı hayatın her alanında karşımıza çıkan yani sıklıkla kullanılan bir kavramdır. Denetim kavramı ile eş anlamda kullanılan bir diğer kavram ise kontroldür. Denetim faaliyeti yönetim fonksiyonlarından biri olup, işletmelerin başarıya ulaşmasında mutlaka yerine getirilmesi gereken bir fonksiyon olarak karşımıza çıkmaktadır³⁵.

2.1.1. Kavramsal Olarak Denetim

İşletmeler tarafından söz konusu işletme ile ilgili çıkar gruplarına açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılması son derece önemlidir. Özellikle karar aşamasında alınacak karar işlemi için bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı doğrulanmış güvenilir bilgi çok önemlidir. Toplumların giderek büyümesi, ekonomik hayatın da giderek karmaşıklaşması güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artırmakta; bununla birlikte kullanıcıya gelen bilgilerin güvenilirlik derecesini azaltmaktadır. Açıklanan bilgi ve iddiaların doğruluk ve güvenilirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması gerekmektedir. Kurum ve kuruluşlarda çalışan en alt kademedeki personelden en üst kademedeki personele kadar bu kişilerin bilgi ve beceri düzeyine bağlı olarak veya dikkatsizlik, ihmal, kasıt, savsaklama vb. gibi elde olan veya olmayan çeşitli nedenlerle üretilen bilgilerde hata, yanlışlık ve usulsüzlüklerin olma ihtimali ile karar alıcılar yeterince güvenilir olmayan, açıklanmış bu bilgilere yönelik olarak çeşitli önlemler almak zorunda kalmaktadırlar. Bilgilerin güvenilirliğine ilişkin olarak kullanılan en genel yöntem, söz konusu bilgilerin bağımsız, tarafsız, objektif ve yeterli mesleki tecrübeye sahip kişi veya kişiler tarafından belli standartlar dahilinde denetlenerek doğruluğunun teyit edilmesi ile gerçekleşen denetim faaliyetidir³⁶.

³⁵ Halim Akbulut, *Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar 2010, s. 5

³⁶ Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 11. Baskı, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul 2007, s. 24.

Denetim Kavramları Komitesi muhasebe denetimini Şu Şekilde tanımlamaktadır. “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların 6nceden saptanmıŐ ölç6tlerle uygunluk derecesini araştırmak ve sonu6ları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir s6recidir³⁷.”

2.1.2. Muhasebe Denetim İlişkisi

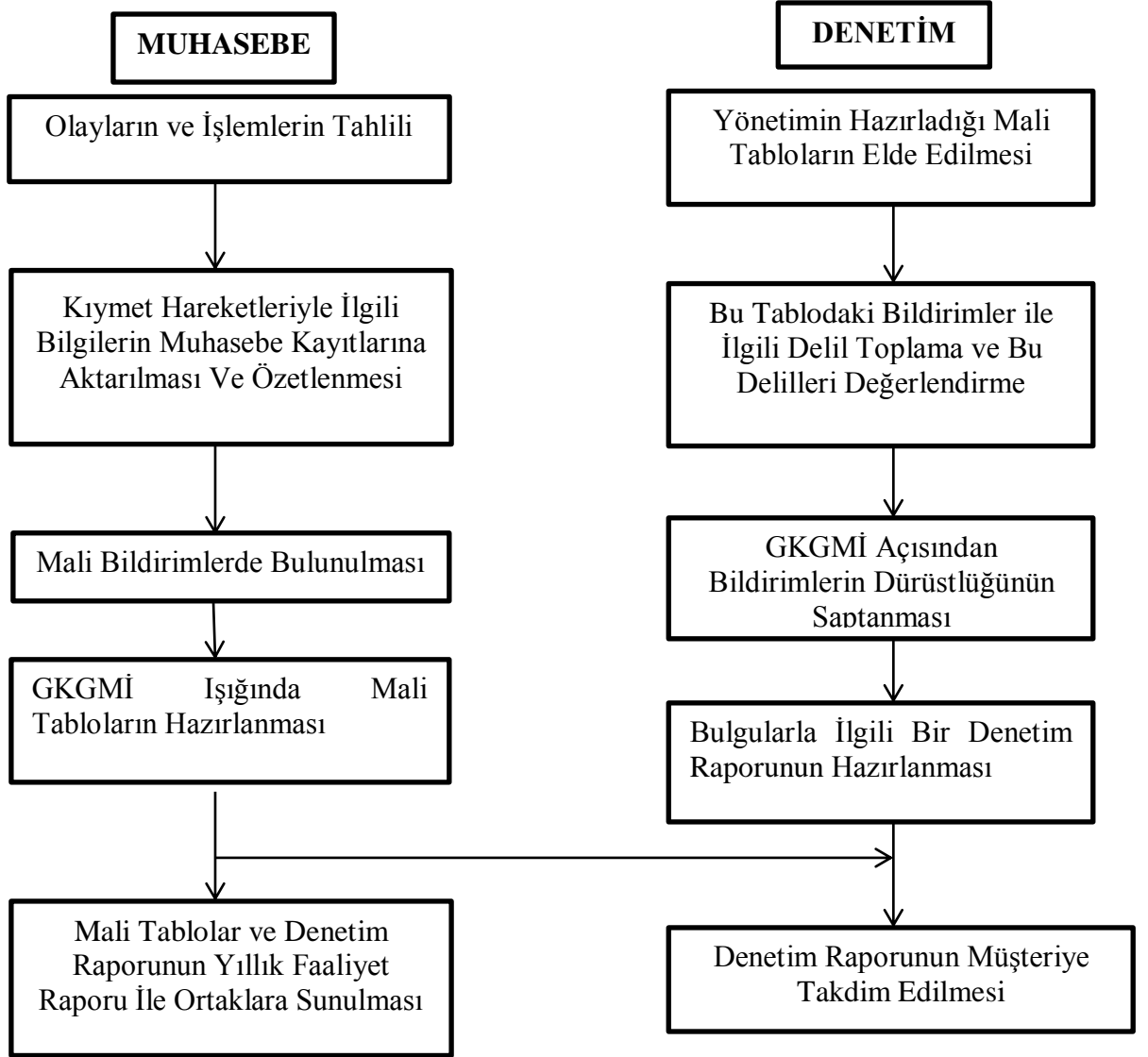
Mali tabloların hazırlandığı muhasebe s6recinin ama6ları ve y6ntemleri ile bu tabloların g6venilirliklerinin araŐtırıldığı denetim s6recinin aşamaları ve y6ntemleri kendi aralarında 6nemli farklılıklar i6erir. Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı iken; denetleme, muhasebenin yasalara, kurallara, standartlara, ilkelere ve y6ntemlere uygun olup olmadığının saptanmasıdır. Denetim ve muhasebe arasındaki bu ilişki aşağıdaki Tablo 6’de g6sterilmektedir.

Hilenin bulunması ya da ka6ınılması konusundaki g6venlik, iyi iŐleyen bir muhasebe sistemiyle, bağımsız bir denetim ve uygun bir i6 kontrolle sağlanabilir. Muhasebe y6ntemlerinde ya da kayıtlarında yapılan hilenin ilk nedeni, genelde, hırsızlık ya da yolsuzlukların gizlenmesidir. Hileli kayıtların ya da gerekli kayıtları yapmamanın ikinci nedeni ise; ortakları, kredi verenleri ve diğer ilgili kimseleri yanıltıcı bir bi6imde oluşan ger6ek dışı ya da ger6ekleŐmemiŐ bir olayı, 6zellikle de, mali durum ve mali işlemlerle ilgili durumları a6ıklamaktır. Denetimin temel g6revi, bu t6r mali hesap hilelerinde toplanır³⁸.

³⁷ Ersin G6redin, *Denetim*, İstanbul, Beta Yayıncılık,2000, s. 5.

³⁸ Murat Erdoğan, “Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, S. 5, s. 54-55.

Tablo 6: Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki



Kaynak: Murat Erdoğan, "Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliği", Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002, S. 5, s. 55.

2.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetimin tanımından anlaşılacağı üzere amaç, işletme ilgililerine ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş bildirmektir, işletme ilgililerinin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir³⁹.

³⁹ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, Alfa Yayıncılık, 4. Baskı, 2006, s. 27.

2.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetim, bir şirkete ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütler baz alınıp geçen döneme ait bilgilerle karşılaştırılmasının yapılarak, şirket hakkında belli bir fikre ulaşmak için uygulanmaktadır. Amacına göre denetim dörde ayrılabilir⁴⁰:

- Mali tablolara yönelik denetim
- Uygunluk denetimi
- Faaliyet denetimi
- Özel amaçlı denetim

2.2.1.1. Mali Tablolara Yönelik Denetim

Mali tabloların denetiminde amaç, bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda incelemeler yapılarak bir görüş belirlemektir.

Bu tür denetim, genel amaçlı bir denetimdir. Denetimin gerçekleşmesi ile kullanıcıların önemli bir kısmının gereksinimleri karşılanmış olacağından bütün ülkelerde bağımsız denetçilerin çok üzerinde durdukları bir denetim türüdür. Bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülen bu denetimin konusunu, ortaklara veya kamu kurum ve kuruluşlarına ve yetkili makamlara (vergi dairesi, SPK, İMKB, Hazine, Maliye vb.) verilen mali tablolar oluşturur⁴¹.

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

İşletmelerde genellikle iç denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetiminin amacı, denetlenen kuruluş/şirketin personeli tarafından yapılan işlemlerde bir üst makam(şirket yönetimi, devlet kurumları vb.) tarafından konulmuş olan belli kural ve yöntemlere uyulup uyulmadığının saptanmasıdır. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, fakat işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Bu kişiler genellikle işletmedeki tepe yöneticilerdir. Bu denetim türünün sonuçları işletme

⁴⁰ Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, C. 1, Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 64.

⁴¹ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2004, s. 3.

içine raporlandığından, uygunluk denetimleri büyük ölçüde işletme içindeki denetçiler tarafından yürütülür. Gereken hallerde ise bağımsız denetçiye başvurulur⁴².

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Performans denetimi, geleneksel denetim türlerine göre yeni bir denetim türüdür. Performans denetimi kavramı, özü itibarıyla, verimlilik, tutumluluk ve etkinlik yönlerinden denetimi ifade etmektedir. Performans denetimi kavramı, kamu kesimi literatürüne ilk defa INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu) Kongresinde benimsenerek bir deklarasyon ile üye ülke yüksek denetim kurumlarına gönderilmek suretiyle girmiştir. Performans denetimi, kamunun taahhütlerinin, programlarının veya organizasyonlarının ekonominin bütünü ve gelişimi sağlayacak hedeflerinin etkinliğinin ve etkisinin bağımsız bir şekilde denetimidir. Faaliyet denetiminin amacı; bir işletmenin; işletme politika ve faaliyetlerinin etkinliğinin, işletmenin örgütsel yapısının, iş akışlarının, iç kontrol sistemlerinin ve genelde yönetimin başarısını saptamaktır.

Performans denetimi, ayrıca, kamu kaynaklarını yöneten kişilerin ve kuruluşların eylemlerinin, uygulamalarının hesabını verir durumda bulunmalarını sağlamayı amaçlamaktadır⁴³.

2.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim türünde amaç, herhangi bir konuda işletme yönetimine bilgi sağlamaktır. Özel amaçlı denetimlerde problem ya da denetim konusu önceden belli olduğundan, genel ve karma hipotezler açık bir şekilde belirtilir. Bu hipotezlere dayanarak ilgili sonuca ulaşılır ve bu sonuçların geliştirilmesi sağlanır⁴⁴. Özel amaçlı denetim çalışmalarının sonunda, görevi veren karar birimine ihtiyaç duyduğu bilgiler ve karar vermesine yardımcı olacak öneriler rapor şeklinde verilir⁴⁵.

⁴² Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Yayınları, İstanbul 2008, s. 17.

⁴³ Hasan Soydan, *Piyasaların Etkin İşleyişi Açısından Kamu Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s. 38-39.

⁴⁴ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995, s. 14.

⁴⁵ Aksoy, age, s. 67.

2.2.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

2.2.2.1. Genel Denetim

Denetçi tarafından denetleme ilke, esas ve standartlarına uygun olarak her yılsonu veya özel hesap dönemlerine tabi işletmelerde hesap dönemi sonunda yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerinin kullanıldığı denetimdir.

2.2.2.2. Özel Denetim

Belirli bir olayın meydana gelmesiyle bağlantılı olarak söz konusu olaydan etkilenebilecek hesapların ya da mali tabloların denetlenmesidir. Bu denetimde her konu ayrı bir inceleme alanıdır. Kredi öncesi yapılan incelemeler, vergi incelemeleri ve yatırım incelemeleri örnek verilebilir⁴⁶.

2.2.3. Statüsüne Göre Denetim Türleri

2.2.3.1. İç Denetim

Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. İç denetimler işletmenin sürekli çalışanlardır⁴⁷.

2.2.3.2. Dış Denetim

2.2.3.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, uluslararası finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek

⁴⁶ Mevlüt Özer, *Denetim*, Özkan Matbaacılık Yayınları, Ankara 1997, s. 94.

⁴⁷ <http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir>, t.y.,(Erişim Tarihi: 10.12.2011)

rapora bağlanmasını ifade eder. İşletmenin kendi elemanı olmayan denetçiler ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar tarafından denetlenmesidir⁴⁸.

2.2.3.2.2. Kamu Denetimi

Görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamu ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eder⁴⁹.

2.2.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

2.2.4.1. Sürekli Denetim

Denetlenen işletmenin muhasebe çalışmalarının yıl boyunca incelenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılmasına sürekli denetim adı verilir. Sürekli denetim çalışması genellikle iç denetçiler tarafından yürütülür⁵⁰.

2.2.4.2. Ara Denetim

Üç aylık, altı aylık gibi kısa dönemlere ait sonuçların denetiminin yapılmasına ara denetim denir. Denetimin etkinliğinin artırılması amacıyla aralıklı denetimler için en uygun zaman seçilmelidir.

2.2.4.3. Son Denetim

Hesap dönemi kapatıldıktan sonra yapılan denetim çalışmasıdır. Bu tür denetimlerde çalışmalar hesap dönemi kapatılmadan hemen önce de başlatılabilir. Fakat asıl çalışmalar hesap dönemi kapatıldıktan sonra gerçekleştirilir.

⁴⁸ http://www.denetimnet.net/Pages/ttpk_bağımsız_denetim_nedir.aspx, t.y., (Erişim Tarihi: 10.12.2011)

⁴⁹ Başak Ataman, “Türkiye’de Kamu Denetimi Ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”, 2010, Kaynak: http://www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/87/MFY87_Basak_Ataman_Turkiyede_Kamu_Deneti_mi.pdf, (Erişim Tarihi: 09.08.2011)

⁵⁰ Yusuf Şimşek, *Tüketim Kooperatiflerinde Bağımsız Denetim Ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s. 76.

2.2.5. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetim

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile işletmelerde bağımsız denetim zorunlu hale gelecek, bu da şirket yöneticilerinin risklerini azaltacağı gibi, işletmelerin kurumsallaşmasını beraberinde getirecektir⁵¹. Artık anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır.

Yapılacak olan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da (risk denetimi) kapsayacaktır⁵².

Eski TTK, anonim şirketlerde, iç denetimi yapmak üzere görevli ve yetkili denetçi veya denetçilerin bulundurulmasını zorunlu tutmuştur. Bu itibarla, tek kişiden oluşsa dahi, denetçi şirketin zorunlu organlarından sayılmış ve bu organın mevcut olmaması fesih sebebi olarak kabul edilmiştir. Yine eski TTK, anonim şirketlerde denetçi sayısını beş kişi ile sınırlandırmıştır. Eski TTK'ye göre, denetçi, gerçek kişidir, ancak, şirkette pay sahibi olması şart değildir, yani, pay sahibi olmayan kişilerden de denetçi seçilmesi mümkündür. Diğer yandan eski TTK denetçilerin çoğunluğunun Türk vatandaşı olmasını şart koşturmuştur. Bu nedenle, anonim şirkette sadece bir adet denetçi bulunması durumunda bu kişinin; birden fazla denetçi bulunması durumunda ise, bunların yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerekmektedir.

Eski TTK'nin bu düzenlemelerine karşılık Yeni Türk Ticaret Kanununda denetçiler şirketin organı olmaktan çıkarılmış, her ölçekteki şirketin denetiminin, bağımsız denetim kuruluşlarına veya serbest muhasebeci mali müşavire ya da yeminli mali müşavire bırakılması öngörülmüştür. YTTK'de öngörülen şirket denetiminin

⁵¹ Resul Kurt, "Tek Kişilik Şirketler Geliyor", 2011,
Kaynak: <http://www.iktisadidayanisma.com/Tek-kisilik-sirketler-geliyor/Yazi/a0c775f8-f998-4bc2-9c00-ab0d77f23ced.aspx> , (Erişim Tarihi: 12.10.2011)

⁵² Deloitte, "Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Bağımsız Denetim", 2010, s. 7,
Kaynak: <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%C3%BCrk-Ticaret-Kanunu-ve-Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim.pdf> (Erişim Tarihi: 16.07.2011)

konusu, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporların ve envantere dahil olmak üzere tüm muhasebenin denetimidir. Söz konusu olan, YTTK'ye, Türkiye muhasebe standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimidir. YTTK'nin geneli incelendiğinde denetimle ilgili hükümler başta olmak üzere birçok hükmün Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve muhasebe ilkelerinden etkilenecek şekilde hazırlanmış görülmektedir. Özellikle, madde gerekçelerinde, muhasebenin temel ilkelerinden olan şeffaflık ve tutarlılık ilkelerine atıf yapıldığı görülmektedir.⁵³

Raporun denetimi ise, şirketin veya şirketler topluluğunun genel durumunun pay sahiplerine doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimidir. Denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsar⁵⁴.

YTTK'de denetçinin yanında işlem denetçileri ile özel denetçiler de düzenlenmiştir.

İşlem denetçileri; kurulma, sermaye artırımı, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul değer ihracı gibi işlemleri denetleyen uzmanlardır. Sermaye kaybı veya borca batık olmasında, ek ödeme yükümlülüğünde de bu denetçi, denetim işlevi üstlenmektedir. Esas denetçi olabilmek için aranan şartlar, işlem denetçisi olabilmek için de geçerlidir. Dolayısıyla Kanuna göre işlem denetçisinin de SMMM ve YMM unvanı almış olan meslek mensuplarından oluşması gerekir. İşlem denetçisinin üstleneceği işlev, muhasebe (mali tablolar) denetimi değil, uygunluk denetimidir.

Özel denetçi; Kanun, çok özel durumlar için özel denetçiye fonksiyon yüklemiştir. Aslına bakılırsa özel denetim ya da bu denetimi gerçekleştirecek olan özel denetçi, belirli olayların açıklığa kavuşturulmasını sağlayan kişidir. Esas denetçinin, şirketin hakim şirketle ya da topluluk şirketiyle ilişkilerinden kaynaklanan sebeplerle şirket mali tablolarının denetimi sonucunda sınırlı olumlu görüş yada görüş bildirmekten kaçınma yargısına ulaşmışsa, Kanun pay sahiplerinin özel denetçinin denetimine başvurmalarını öngörmüştür. Özel denetim faaliyetinin bir anlamda daha

⁵³ www.kobitek.com/makale.php?id=694 t.y., (Erişim Tarihi: 14.12.2012)

⁵⁴ Soner Altaş, *Yeni TTK'ye Göre Şirketler Hukukunda Neler Değişti?*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 161-162.

çok önemli yönetim kontrol aracı niteliğinde olan “iç denetim” ya da “faaliyet denetimi” işlevini üstlenmiş olduğu söylenebilir⁵⁵. Özel denetçi şirket merkezinin bulunduğu yerin asliye ticaret mahkemesi tarafından görevlendirilir.

Bu itibarla, YTTK’de üç tür denetçiye yer verilmektedir. Bunlar;

- Bağımsız Denetçi
- İşlem denetçisi
- Özel denetçidir.

Sayılan denetçi türleri sermaye şirketlerinin tamamı için geçerlidir. Zira her üç denetçiye – işlem denetçisine ilişkin olarak muhtelif maddelerde yer verilen istisnalar hariç – anonim şirketler kısmında yer verilmiş olmakla birlikte, YTTK’nın 635. Maddesinde “anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır” denilmiştir. YTTK’nın 565. Maddesinin birinci fıkrasında ise “komanditelerin birbirleriyle, komanditelerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir” denildikten sonra, anılan maddenin ikinci fıkrasında bu hususların dışında, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Bu nedenle, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde de aynı hükümler geçerli olacaktır⁵⁶.

YTTK’da, denetim yükümlülüğüne uyulmaması hali için ağır bir hukuki sonuç da öngörülmüş ve denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, “düzenlenmemiş hükmünde” sayılacağı belirtilmiştir⁵⁷.

⁵⁵ Erdoğan Arslan, “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçinin Niteliği”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2011, S. 104, s. 87-89.

⁵⁶Yeni Türk Ticaret Kanunu, 2011, Kaynak: <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> (Erişim Tarihi: 06.07.2011)

⁵⁷ Altaş, age, s. 161-162.

2.2.5.1. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçi Olabilecekler

YTTK'da öngörülen “denetçi” terimi, denetlemeyi bizzat yapan kişiyi, denetleme elemanını değil, kural olarak denetleme şirketini ifade etmektedir. Bir başka deyişle denetçi terimi ile bağımsız denetleme kuruluşu kastedilmektedir. Buna karşılık YTTK'da, orta ve küçük ölçekli sermaye şirketlerine bir kolaylık tanınmış ve bu ölçekteki şirketlerin bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilecekleri öngörülmüştür. Dolayısıyla YTTK'da üç sınıf denetçiye yer verildiğini söylemek mümkündür. Bunlar:

- Bağımsız denetleme kuruluşu,
- Yeminli mali müşavir,
- Serbest muhasebeci mali müşavirdir.

Bağımsız denetleme kuruluşları küçük, orta ve büyük ölçekli bütün sermaye şirketlerini denetleyebileceklerdir. Yapılan denetim, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını da kapsayacaktır⁵⁸.

2.3. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

Denetim olgusu son on yıldır dünyanın ve Türkiye'nin gündemini yoğun bir şekilde meşgul etmektedir. Küreselleşme ile birlikte denetim kavramının ve işinin kapsamı genişletilerek yapılacak denetimlerin daha etkin ve verimli bir hale getirilmesi kaçınılmaz bir gerçek haline gelmiştir. Gelişen sermaye piyasaları, bilgi kullanıcılarının değişen bilgi ihtiyaçları, yabancı yatırımcıların artması ve uluslararası boyutta ortaya çıkan ve ülke ekonomilerini olumsuz etkileyen yolsuzluk olayları (Enron, Worldcom gibi) denetim olgusunun boyutlarını değiştiren etkiler yaratmıştır.

Günümüzde işletmelerin doğru, güvenilir ve kaliteli bilgiler üretmeleri, bu bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetlenmesi bilgi kullanıcılarına sunulacak doğru ve tutarlı kararlar almalarına yardımcı olmak, ekonomik ve ticari piyasalar açısından istenilen bir durumdur. Bu bağlamda gerek sermaye piyasaları, gerekse

⁵⁸ Altaş, age, s. 164-165.

yabancı ve yerli yatırımcı bir takım risklere ve belirsizliklere karşı korunmuş olacaktır ki, bu da bağımsız denetimin temel amaçlarından biridir⁵⁹.

Denetim kavramı ve ilgili standartlar uluslararası boyutta yeniden yapılandırılmaktadır. Ülkemizde bu yapılandırmayı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) üstlenmiştir. Bu kurumlar hem denetçiye hem de denetim işine ilişkin yasal kuralları belirlerler. Her iki kurumda yasal düzenlemeler açısından bağımsız denetimin yapılandırılmasında birbirini desteklemektedirler. Ayrıca 2004 yılından beri TÜRMOB bünyesinde kurulan ve Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve uygulamaya entegre etmek amaçlı bağımsız denetim alanında çalışma yapan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TUDESK) kurulmuştur. Bu kurul ülkemizdeki denetim standartlarının belirlenmesi konusunda Uluslararası Denetim Standartlarını dilimize çevirerek yayınlamıştır. Tüm bu düzenleyici kurumlar ve yapılan düzenlemelerde denetim açısından büyük bir eksiklik görülmektedir. Bu da gelişmiş ülkeler olarak bildiğimiz ABD ve AB’de tüm şahıs ve sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması konusudur. Oysa ülkemizde sadece Sermaye Piyasası Kuruluna tabi halka açık şirketler denetime tabidir. İşte bu eksikliği giderecek olan ve Avrupa Birliği uyumlaştırma sürecinde yeni Türk Ticaret Kanunu önemli bir rol oynayacaktır. Söz konusu kanunda Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuatla düzenlenen bağımsız denetim düzenlemeleri paralelinde benzer düzenlemeler yapılmış, böylece iki kanun arasında ortaya çıkan farklılıklar giderilmeye çalışılmıştır. Ayrıca yeni TTK TÜRMOB ’un meslek mensupları ile ilgili yasal düzenlemelerini de baz alıp bu düzenlemelerle de kendini uyumlaştırmıştır.

Özetle yeni TTK gerek SPK gerekse TÜRMOB ile de bütünleştirilmiş bir yapı göstermektedir ki anlamı tek tip standardize edilmiş bir bağımsız denetim olgusu yaratmaya yönelmek ve bağımsız denetimi tüm ülkeye yayarak gelişmiş sermaye piyasalarına ve yatırımcıya hizmet etmek çerçevesinde ortaya çıkmıştır. Diğer bir ifadeyle ülkemizde bağımsız denetim konusunda tek tip ve benzer uygulamalar görülecektir. Bu uygulamalar denetimin tanımı, kapsamı, genel kabul görmüş denetim

⁵⁹ Seval Kardeş Selimoğlu. Hülya Göktepe, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Dış Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, S. 81, s. 20.

standartları ve denetim yapabilme yetkisine sahip denetim firmaları ile denetçi olabilme şartlarını içerecek şekilde yapılandırmaya yöneliktir. Halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim, bütün şirketler için zorunlu hale getirilmektedir. Denetime, büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen özel ve kamu sektörüne dâhil tüm şirketler dâhil edilmektedir. YTTK, bağımsız denetimle ilgili büyük eksiklikleri gidermekte, denetimin bütün şirketler için şart olması gibi bir maddeyi gündeme getirmekte ve denetçiyi yeniden tanımlamakta böylece ülkemizdeki denetim olgusunu yeniden yapılandırma sürecine büyük katkıda bulunmaktadır⁶⁰.

Bütün bu açıklamalardan sonra bağımsız dış denetim aşağıdaki şekillerde tanımlanmıştır.

Bağımsız dış denetim; bir işletmenin faaliyetleri içerisinde giren/çıkan veya işletmede oluşan değer hareketlerinin ilgili belge ve formlarda doğru gösterilip gösterilmediğinin, bunların muhasebe kayıtlarının doğru tutulup tutulmadığının, kar ve zararın doğru hesaplanıp hesaplanmadığının, mali tabloların işletmenin o hesap dönemine dönük ekonomik yapısını doğru biçimde yansıtıp yansıtmadığının kontrolü ve sağlanmasıdır⁶¹.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, 4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Seri: X, No:16, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğinin 2. maddesine göre, Bağımsız Denetim kavramı şöyle tanımlanmıştır. Bağımsız Denetim: Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır⁶².

⁶⁰ Selimoğlu. Göktepe, agm, s. 21.

⁶¹ Ercüment Güler, *Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal- Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul 2006, s. 49.

⁶² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi*, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul 1999, s. 535.

Bağımsız denetim, kavram olarak denetleme ile ilgili koyulan kurallara uygun olarak yürütülen inceleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların, gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır⁶³.

BDDK ise bağımsız dış denetimi; “denetlenenler ile bunlarla konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıkların hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu Yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak hesap ve kayıtların Kanununun 13’üncü maddesine göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde konsolide ve konsolide olmayan mali tabloların onaylanması ve rapora bağlanması” şeklinde tanımlamıştır⁶⁴.

2.3.1. Bağımsız Dış Denetim Türleri

Bağımsız denetim türleri Sermaye Piyasası Kurulu kapsamında denetime tabi şirketler açısından sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir⁶⁵.

2.3.1.1. Sürekli Denetim

Denetime tabi olan kurumların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetim elemanları tarafından, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre yılsonlarında veya özel hesap dönemine tabi olan ortaklıklarda özel hesap dönemi sonunda denetlenmesi ve denetim sonuçlarının rapora bağlanmasıdır. Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketler tarafından dönem sonlarında hazırlanan temel mali tablolar ile ek mali tablolar, bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetim elemanlarınca denetleme ilke, esas ve standartları kullanılarak sürekli denetime tabi tutulur ve denetim sonuçları rapora bağlanır. Sürekli

⁶³ Ali Bora, “ Bankacılık Kesiminde Dış Denetimin Ticari Krediler Açısından İncelenmesi: Kurumlar ve Araçlar” , Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul 2003, s. 46.

⁶⁴ Güler, age, s. 50.

⁶⁵ Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri: X, No:16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Madde 19, 1996.

Kaynak: <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T&submenuheader=-1>

(Erişim Tarihi: 06.08.2011)

denetlemeye, aşağıdaki ortaklık ve kuruluşlar, bu nitelikleri kazandıkları hesap dönemi başından itibaren tabidirler:

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Menkul kıymet yatırım fonları,
- Emeklilik Yatırım Fonları,
- Menkul kıymet yatırım ortaklıkları,
- Konut finansmanı fonları,
- Varlık finansmanı fonları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,
- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklardan,
- Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve
- Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler⁶⁶.

2.3.1.2. Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetim yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir⁶⁷.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere sınırlı denetim tek başına ayrı sözleşmeye konu olabilecek bir denetim faaliyeti değildir. Varlığı sürekli denetim sözleşmesinin varlığına

⁶⁶ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Seri X No: 22 –Başlangıç Hükümleri- m.5/1, 2006. Kaynak: <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T&submenuheader=-1> (Erişim Tarihi: 06.08.2011)

⁶⁷ Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği, “Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar”, 2011, s.164. Kaynak: http://www.tspakb.org.tr/tr/Portals/0/57ad7180-c5e7-49f5b282c6475cdb7ee7/UserFiles/ETM_user/ETM_kilavuzlar_ileri%20muhabese_denetim_062011.pdf, (Erişim Tarihi: 20.10.2011)

tabi olan ancak sürekli denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılabilecek bir denetimdir⁶⁸.

2.3.1.3. Özel Denetim

Menkul kıymetlerin halka arzı için izin almak için SPK'na başvuran veya Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında olup birleşme, devir, tasfiye durumunda bulunan anonim ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıklarında SPK tarafından belirlenen mali tablo ve raporların denetlenmesidir. Başka bir ifadeyle; özel denetim belirli bir olayın gerçekleşmesine bağlı olarak, bu olaylarla ilgili işlem veya hesapların yahut mali tabloların denetlenmesidir.

Bu denetim türünde son dönemin rakamlarına olan güvenilirlik oldukça yüksektir. Ancak önceki dönemlere ilişkin rakam veya bilgilere güvenilirlik oldukça düşük seviyededir. Dolayısıyla denetçi bu durumu raporunda açıklamaktadır⁶⁹.

2.3.2. Bağımsız Dış Denetim Standartları

Bağımsız dış denetimin çalışmalarının doğru ve güvenilir olabilmesi için belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Belirli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları, hiçbir yarar sağlayamamaktadır ve karar vericilerin yanıltılmasına, denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim gerçekleştiren her meslek üyesinin, kamunun beklentisi doğrultusunda, gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapılması beklentisini karşılaması gerekmektedir. Bağımsız dış denetim çalışmalarının kaliteli ve güvenilir olması ancak bazı kıstasların geliştirilmesiyle sağlanabilir. Geliştirilecek olan bu kıstasların tarafsızlığı sağlaması amacıyla, yasalarca ya da meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ya da uygulamada genel kabul görmüş olmaları zorunludur⁷⁰.

İşletmelerin bağımsız denetimi için belirlenmiş ve denetçilerin çalışmaları esnasında uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel

⁶⁸ Yasin Ulusoy, "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları Ve Denetçi Bağımsızlığı", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2005, cilt 7, S. 2, s. 12.

⁶⁹ Özer, age, s. 94.

⁷⁰ Gürbüz, age, s. 34.

kurallara “genel kabul görmüş denetim standartları” denilmektedir. Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımı aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirlemektedir. Diğer bir deyişle, bu standartlar, denetim faaliyetleri sırasında denetçilerin uyması gereken asgari kurallardan oluşmaktadır. Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar birçok ülke tarafından da benimsenmiştir.

Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır. Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir. 1981 yılında yine AICPA tarafından yayınlanan Mesleki Davranış Kuralları- Mesleki Ahlak Yasası (Code of Professional Ethics) genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılmıştır. Mesleki davranış kuralları, denetçilerin uyması gereken davranış kurallarını düzenlemektedir. Mesleki davranış kuralları ve denetim standartları bazı durumlarda aynı konuları kapsarken denetim standartları daha çok genel kurallar niteliği taşımaktadır. Mesleki davranış kuralları ise daha çok davranışların nasıl olması gerektiğini belirler ve kavram olarak denetim standartlarından daha kapsamlı olduğu söylenebilir. AICPA tarafından yayınlanan ve finansal tabloların denetimi sırasında denetçilere yol gösteren denetim standartları üç grup altında on standarttan oluşmaktadır:

- Genel Standartlar (Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı, Bağımsızlık Standardı, Mesleki Özen ve Titizlik Standardı),
- Çalışma Alanı Standartları (Planlama ve Gözetim Standardı, İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı, Kanıt Toplama Standardı),
- Raporlama Standartları (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Devamlılığı, Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği, Görüş Bildirme)

olmak üzere Avrupa Birliği açısından uyulması zorunlu denetim standartları, 10 Nisan 1984 yılında yayımlanan Sekizinci Yönerge ile belirlenmiştir. Bu yönergenin amacı; yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması ve Avrupa Birliği'ne üye ölkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin uyumunun sağlanmasıdır. Bu yönerge ile denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirilmiştir. Denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ölkelerde standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımaktadır⁷¹.

2.3.3. Bağımsız Dış Denetimin Özellikleri

Bağımsız dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar, işletmenin mali durumunu açık, tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar⁷². Şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri bağımsız denetim sistemiyle anlam kazanmakta ve bağımsız denetim sistemi sermaye piyasasındaki ilgililerin doğru kararları almaları ve piyasalarda güvenilirliğin ve istikrarın sağlanmasına hizmet etmektedir. Bu da dış denetimin bağımsızlık özelliğini ortaya koymaktadır. Dış denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi için denetçi bağımsızlığı olmazsa olmaz koşuludur. Nitekim bu özelliği sağlamak amacıyla bütün dünyada olduğu gibi ölkemizde de çeşitli kanuni düzenlemeler yapılmış böylelikle denetçi bağımsızlığı güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

Bağımsız denetimin bir başka özelliği standartlaşmadır. Bağımsız dış denetimde standartlaşma iki aşamada kendisini göstermektedir. İlk olarak denetim esnasında uyulması zorunlu mesleki kurallar olarak denetim standartlarına uygun bir denetim sürecinin geçirilmesidir. İkinci standartlaşmada hazırlanacak denetim raporlarının önceden belirlenen esaslar dâhilinde tek tip olarak hazırlanmasıdır. Bu kapsamda SPK tarafından yayımlanan Seri X No: 16 sayılı Tebliğ ile de denetim sonucu hazırlanacak raporların örnekleri verilmiştir. Denetim raporlarının açık ve anlaşılır olması amacıyla standartlaşma kaçınılmaz bir gerekliliktir. Son yıllarda küresel bazda sermaye

⁷¹ Ayten Ersoy, Adnan Dönmez, "Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi" *Bilig Dergisi*, 2006,S. 36, s. 72.

⁷² Ali Türker Pirtini, *Halka Açık Anonim Ortaklıkların Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Dönem Sonu Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gebze İleri teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Gebze 2000, s.26.

hareketlerinin artması ile birlikte uluslararası düzeyde de gerek muhasebe gerekse denetim alanlarında standartlaşma girişimleri önemli ölçüde ivme kazanmıştır⁷³.

2.3.4. Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları

Bağımsız dış denetimin fonksiyonları bilgilendirici, koruyucu, caydırıcılık ve ekonomik fonksiyonlar olmak üzere dört bölüme ayrılmıştır⁷⁴.

2.3.4.1. Bilgilendirici Fonksiyonu

Bilgi, sermaye piyasasında yer alan bütün ilgililer için önem taşımaktadır. Bağımsız dış denetimin en önemli fonksiyonlarından biri bilgilendirme işlevidir. Böylelikle tasarruflarını menkul kıymetlere yatırım yaparak değerlendiren hisse senedi sahiplerine daha bilinçli ve doğru olarak yatırım yapabilme imkânı sunulacaktır.

2.3.4.2. Koruyucu Fonksiyonu

Kayıt tutma hatalarının finansal tabloları etkilemeleri nedeniyle, dış denetim ile bu hatalar en aza indirilebilmekte böylece denetime tabi tutulan firma yanında hisse senedi sahibi yatırımcılar da bu hataların yol açabileceği zararlardan korunabilmektedir. Bağımsız denetim ile işletme aleyhine yapılmış hatalar ortaya çıkacağı için işletmenin zarara uğraması önlenilebilecektir; yani bağımsız denetim kötü niyetli yöneticilerden işletmeyi korumaktadır.

2.3.4.4. Caydırıcılık Fonksiyonu

Mali tabloların kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu yöneticiler arasında olası bir çıkar çatışması her zaman olabilecek bir durumdur. Finansal tablolar ve bilgiler incelenip bunun sonucunda hazırlanacak raporlar kamuoyunu aydınlattığından yöneticilerin, denetçilerin, ortaklıkta hakim durumda bulunan gerçek ve tüzel kişilerin planladıkları manipüle hareketleri daha başlangıç aşamasında önleyecektir.

⁷³ Yasin Ulusoy, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları Ve Denetçi Bağımsızlığı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2005,cilt 7, S. 2, s. 278-279.

⁷⁴ Ali Aydoğdu, “Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması”, 2010

Kaynak: http://www.ismmd.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=239&Itemid=133
(Erişim Tarihi: 08.07.2011)

2.3.4.5. Ekonomik Fonksiyonu

Ekonomide yer alan ve rol oynayan pek çok kesim ekonomik kararlar alırken yaygın olarak bağımsız denetimden faydalanmaktadır. Bağımsız dış denetim sistemi sayesinde yatırımcılar piyasaya güven duyarak daha fazla yatırıma yönelebilecek bu da makro düzeyde bir ekonomik gelişme ve kalkınmayı beraberinde getirecektir. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan piyasalar açısından bakıldığında yabancı yatırımcının ülkeye çekilebilmesi için piyasanın açıklık ve doğruluğunun sağlanması daha bir önem kazanmaktadır. Sermaye piyasasına yatırım kararlarında temel noktayı oluşturan mali tablolar ancak gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı bağımsız denetim ile tespit edildikten sonra yatırımcı açısından bir anlam ifade edecektir⁷⁵.

2.3.5. Bağımsız Dış Denetimin Gerekliliği

Daha önce de ifade edildiği gibi, toplumun büyümesi ve gelişmesi, ekonominin gittikçe daha karmaşık bir yapıya bürünmesi karar alıcılara ulaştırılan bilgilerin güvenilir bilgi olma niteliğini azaltmaktadır. Karar alıcıların bu konudaki endişelerinin birçok sebebi vardır ve bu konuda şunlar söylenebilir⁷⁶:

- Karar alıcılar ihtiyaç duydukları bilgileri bizzat kaynağından elde etmek ve incelemek olanağına sahip değillerdir. Doğal olarak, başkalarının hazırlayıp sundukları bilgileri doğru ve güvenilir olarak kabul etmek mecburiyetindedirler. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin kasta dayanan veya kasta dayanmayan birtakım hile veya yanlışları içermesi olasılığı mevcuttur.
- Karar alıcılar ile bilgiyi hazırlayıp sunan birim arasında çıkar çatışması söz konusu olduğunda, kaynağın bilgileri kendi çıkarları yönünde düzenlemesi büyük bir olasılıktır.
- İşletmelerin büyümeleri, faaliyetlerinin gerek sayı gerekse çeşit olarak çoğalması üçüncü kişilerle olan ilişkilerin ve işlemlerin gitgide daha karmaşık

⁷⁵ Ali Aydoğdu, “Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması”, 2010
Kaynak: http://www.ismmmd.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=239&Itemid=133
(Erişim Tarihi: 08.07.2011)

⁷⁶ Jale Sağlar. Koray Tuan, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2009, S. 1, cilt 18, s. 351.

bir hal almasına neden olmakta ve bu durum, kayıtlar sırasında hata yapılması olasılığının artmasından dolayı sunulan bilgilere olan güveni azaltmaktadır.

Karar alıcıların sunulan veya genel olarak açıklanan bilgilerin güvenilirliği konusundaki endişeleri, onları bu konuda bazı önlemler almaya yöneltmiştir. Çünkü kararlarına temel olarak alacakları bilgilerin doğru olmaması ve gerçeği yansıtmaması halinde büyük bir riskle karşı karşıya kalabileceklerinin farkındadırlar. Bu bakımdan, muhtemel riskleri bertaraf etmek için bazı önlemler almak ihtiyacı içindedirler. Karar alıcıların yapacakları ilk iş, sunulan bilgilerin güvenilirliğini araştırmak olacaktır. Ancak, böyle bir araştırma, fayda-maliyet analizi sonucunun olumlu çıkması halinde söz konusu olacaktır. Karar alıcıların bilgiye dayalı muhtemel riskleri (bilgi riski) azaltmak için kullanabilecekleri belli başlı üç olanak vardır. Birincisi, karar alıcıların bilgiyi bizzat doğrulamalarıdır. Bunun için bilgiyi kullanmadan önce kaynağına giderek gerekli olan tüm belge ve kayıtları inceleyerek, bilginin güvenilirlik derecesini saptamaya çalışırlar. Ancak, uygulamada bu yol kolayca ve istenildiği zaman kullanılacak bir yol değildir. Kaldı ki, bilginin kaynağı bu yönde gelebilecek bir isteği büyük bir olasılıkla kabul etmeyecektir. İkincisi, karar alıcıların bilgi riskini bilginin kaynağı ile birlikte üstlenmeleridir. Doğal olarak, doğru ve güvenilir bilgi hazırlayıp sunma yükümlülüğü işletme yönetimine aittir. Bilgiyi kullanan taraf hatalı ve yanlış bilgilendirmeden dolayı herhangi bir zarara uğrayacak olursa, bu zararın tazmin edilmesini bilgi kaynağından talep edecek ise de, sonuçta bu yöndeki mücadelesinde, genellikle, başarılı olamayacaktır. Üçüncüsü, karar alıcıların denetimden geçmiş bilgileri kullanmasıdır. Çünkü denetlenmiş bilgiler, özellikle finansal tablolarda sunulan bilgiler, bu konuda uzmanlaşmış kişi veya firmalar tarafından onaylanarak güvenceli bir duruma getirilmiştir. Uygulamada karar alıcıların en çok üçüncü olanağı seçtikleri görülmektedir⁷⁷.

2.3.6. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları

Genel olarak denetimin amacı; özellikle Anglo Sakson ülkelerinde, işletmenin hesaplarının, işletmenin mali durumunu doğru ve açık olarak temsil ettiğine dair mesleki görüşün oluşturulması olarak ifade edilmektedir.

⁷⁷ Sağlar. Tuan, agm, s. 351.

Zaman boyutu içinde, tüm toplumların büyümesine paralel olarak, teknolojide de sürekli ve kendini yenileyen bir gelişmenin var olduğu gözlenmektedir. Teknolojideki gelişme, ekonomide temel yapısal değişikliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu değişiklik, özellikle sanayi devriminin getirdiği teknolojik gelişme, sermayenin yoğunlaşmasını ve işletme birimlerinin yatırım kaynakları gereksinmelerini arttırmıştır. Yatırımlar için büyük miktardaki kaynak gereksinmesi az sayıda ortağın kişisel tasarrufları ve yaratılan öz kaynaklarla karşılanamaması, sermaye piyasasının hızla gelişmesine ve örgütlenmesine yol açmıştır. İşletmelerin finansman ihtiyacını sağlayan yatırımcıların ve işletme ile ilgili üçüncü kişilerin hak ve çıkarlarının korunması, şirket yöneticilerinin faaliyetlerinin denetimini gerekli kılmaktadır. İşletme yöneticileri açısından da amaçlara uygun ve tutarlı karar verilebilmesi için karar vermede bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve işletmeye zarar verir. Gelişen teknoloji ve artan dış ve iç ticaret hacmi mali ve finansal sorunların kısa zamanda çözülme sorumluluğunu getirmektedir. Ekonomilerin gelişme süreci içerisinde olması sunulan bilgilerin güvenilir olmama olasılığını da arttırmaktadır. Bu durumda kamuya açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığı bağımsız kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetimlerle saptanır. Seri X No:22 sayılı tebliğe göre bilgilerin güvenilir olup olmadığını denetleyen bağımsız denetimin amacı, mali tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Bu durumda, otokontrol niteliğindeki dış denetim, işletmelere yeni kredi olanakları sağlayabilecek önemli bir kıstas olarak da değerlendirilebilmektedir. Yukarıdaki açıklamalar yardımıyla, dış denetimin amaçları şunlardır⁷⁸:

- Dış denetimi yapılan kurum ve işletmelere alacak, verecekleri olan kişilerin hak ve yararlarının korunmasına yardımcı olmak.
- Dış denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin hak ve yararlarını korumak ve gelişmesini sağlamak.

⁷⁸ Özlem Güneş, *Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul, 2009, s. 21-22.

- İşletme sahiplerinin, ortak ya da hissedarların hak ve yararlarını korumak.
- Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya arz edilen kaynakların etkin ve rasyonel kullanımını sağlamak,
- Denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin çalışanlarının hak ve yararlarını korumak,
- Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe uygulamalarını sağlamak ve uluslararası muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmaya yardımcı olmak.

Etkin bir dış denetim olmaksızın sermaye piyasasının gelişmesi olanaksızdır. Böylece sermaye piyasası gelişerek ekonomik kalkınmaya etkin bir şekilde katkıda bulunacaktır. Bağımsız denetimin bir başka amacı da, mali tabloların bir bütün halinde mevcut finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki meydana gelen değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, doğru bir şekilde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır⁷⁹. Denetim sonunda düzenlenen raporda, işletme hakkında yeni bir bilgi verilmemekte, sadece mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı yolunda denetçi görüşü belirtilmektedir⁸⁰. İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin net ve açık ekonomik sonuçlarının görüleceği yer olan mali tablolar adeta bir işletmenin karnesi niteliğindedir. Mali tablolar aracılığıyla yapılan bilgilendirmeyle, yönetimin işletme hedeflerine ulaşmadaki başarısı da ortaya konulmuş olmaktadır⁸¹.

Bağımsız dış denetimin amaçları genel olarak yukarıdaki tanımlamalardan anlaşılabilir birlikte, şu şekilde de sıralanabilir⁸²:

- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının, başka bir deyişle işletmenin şeffaf olup olmadığının saptanması,
- Sermaye piyasalarındaki yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması ve piyasanın tutarlı bir şekilde çalışabilmesi için kamunun aydınlatılması,

⁷⁹ Güredin, age, s. 11.

⁸⁰ Kepekçi, age, s. 201.

⁸¹ Esin Örerler, Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Mayıs 2005, S. 15, s. 2.

⁸² Hakkı Dede, *Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre IMKB de İşlem Gören Sürekli Denetime Tabii Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetim*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1995, s.146.

- Yasal mevzuata uyulup uyulmadığının tespiti, uygulanan muhasebe düzeninin uluslararası muhasebe uygulamaları ile uyumlaştırılması.

2.3.7. Bağımsız Dış Denetimin Sınırları

Dış denetimin kapsamı, içeriği ve işletmelerin mali tabloları ile denetim raporlarının kullanıcıları arasında dış denetime düşen rol bazı durumlarda yanılığlara neden olabilmektedir. Dış denetimin sınırları çizildiği takdirde yanılığın olasılığı ortadan kalkar ve dış denetimin gerçek anlamı ortaya çıkar. Aşağıda dış denetimin sınırları ana hatları ile incelenmektedir⁸³.

2.3.7.1. Bağımsız Denetimin Kapsamına İlişkin Sınır

Dış denetimin, işletmelerin tüm kayıt ve işlemlerinin yüzde yüzünün incelenmesini içerdiği ve tüm hesapları kapsadığı düşünülür. Oysa dış denetim konuların denetlenen işletmedeki önem ağırlığına göre ve istatistiksel kuramlara uygun şekilde seçilen kayıt ve işlemlerin incelenmesi yoluyla yapılır. Dış denetimde işletmedeki tüm kayıt ve işlemler incelenmez. Ancak inceleme, tüme varan bir sonuca ulaşabilecek şekilde gerçekleştirilir.

2.3.7.2. Bağımsız Denetimde Değerlendirmeye İlişkin Sınır

Dış denetim sayısal bilgilerin doğruluğunun incelenmesini kapsar. Dış denetimde, işletme yönetiminin aldığı kararların doğruluğu ve yönetim biçiminin değerlendirilmesi ve denetlenmesi söz konusu değildir. Dış denetim, genelde yönetim tarzı, alınan kararlar ve kararların doğruluğu, hatta mevzuatla bağdaşıp bağdaşmadığını değil, muhasebe kayıt ve işlemlerinin muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygunluğu ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde olup olmadığı ve mali tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığı konularında yapılan değerlendirmeleri kapsar.

2.3.7.3. Bağımsız Denetimde Karşılaştırılabilirlik Hususuna İlişkin Sınır

Genel kar rakamı, işletmeler arasında karşılaştırmaya olanak tanıyan kavramlardan birisi olduğu halde, göz önüne alınması gerekli tek rakam olamaz. Mali

⁸³ Gülden Türktan, *Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durumu*,(Yayınlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1989, s.15.

tablolarla birlikte sosyal ve ekonomik içerik ve bağlantılar ile büyüklük gibi etmenler de ele alınarak işletmenin durumu değerlendirilmelidir.

Dış denetimde amaç, tüm mali tabloları tek bir rakama indirgemek değil, aynı muhasebe ilke ve kurallarının uygulanmasını ve uygulamaların doğruluğunu saptayarak işletmeler arasında karşılaştırılabilirlikte de uygunluk sağlamaktır. İşletmeler, kullanıcılara ilettikleri bilgilerin güvenilirliğini sağlamak için dış denetime ihtiyaç duyarlar. Ancak dış denetim yönetim biçimi, kuruluşa yeni ortak katılması ve kredi verilmesi gibi açılardan uygunluk konusunda işletmeye destek vermek amacını gütmmez. Dış denetimde mali tabloların muhasebe kurallarına uygunluğu konusunda güvence verilir. Dış denetim ilke olarak kullanıcılara destek vermek ve mali tabloların güvenilirliğini saptamak amacını taşır. Dış denetim, bir işletmeye ortak olarak katılımın etkinliğini veya verilecek kredinin geri dönme olasılıklarını değerlendirmek amacını gütmmez. Uluslararası Denetim Kurullarında denetim raporunun amacı mali tabloların güvenilirliğini sağlamak olarak özetlenmektedir. Bu işletmenin geleceği ya da yönetim biçiminin etkinliği konusunda bir güvence biçiminde değildir⁸⁴.

2.4. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

“KOBİ’ler için UFRS” nin (bundan sonra standart olarak ifade edilecek) yayınlanması görece olarak uzun zaman almıştır. Standartın geliştirilmesine Eylül 2003’de başlanmış, 20 ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan saha testleri Kasım 2007’de tamamlanmıştır. Standartın yayınlanması ise 2009 yılının ortalarını bulmuştur. Standartın daha önce taslak olarak yayınlanıp, gelen yoğun eleştiriler sonucunda geri çekilmesi ve yeniden hazırlanarak yayınlanması doğal olarak bu süreyi uzatmıştır. Bu durum, standartın çok geniş bir kesimin beklentilerini karşılayabilecek açıklıkta hazırlanma gereğinin bir sonucudur⁸⁵.

Standart toplam otuz beş bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlere KOBİ tanımının yapıldığı bölüm ile kavramlar ve genel ilkelerin açıklandığı iki bölüm de dahildir. Bu haliyle standart minyatür bir UFRS seti gibi algılanması doğru değildir. Zira standart

⁸⁴ Türktan, age, s. 15.

⁸⁵ Orhan Çelik, “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman Ve Nasıl?”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, 2010, s. 43.

ile UFRS setinden ayrı olarak özel çözümler geliştirilmiş olduğu görülmektedir. Standardın orijinal metni yaklaşık 340 sayfadır, UFRS setinin yaklaşık 2.400 sayfa olduğu dikkate alınırsa gerçekte önemli bir sadeleştirme yapılmış olduğu açıktır. Bunun yanı sıra, UFRS seti finansal tablolar ekinde yaklaşık 3.000 adet bilginin finansal tablo notlarında açıklanmasını öngörürken standardın gerektirdiği notların hacmi 300'e kadar düşürülmüştür. Standart ile UFRS setinin halka açık olmayan şirketlerde uygulanmasında önemli bir darboğaz olarak ifade edilen açıklanacak bilgilerin çok fazla olması sorununun bu şekilde aşılmış olduğu görülmektedir.

KOBİ'ler için geliştirilecek özel standardın tek başına KOBİ'lerin ihtiyacını karşılayabilecek nitelikte olması gerektiği herkesçe kabul edilmektedir. Bir başka ifadeyle, geliştirilen "özel standardın" UFRS setine bağımlı olmadan uygulanabiliyor olması gerekir. Standardın önceki taslak versiyonuna getirilen önemli eleştirilerden biri de standardın UFRS setinden bağımsız olarak tek başına uygulanmasının mümkün olamamasıdır. Buna göre, standardın ilk versiyonunu uygulayabilmek için UFRS setini tam olarak uygulayabiliyor olmak gerekirken, bu durum yeni versiyon ile çok büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.

UFRS'lere yönelik bir önemli eleştiri de standartların çok sık değişiyor olmasıdır. Standartların çok sık değişmesi uygulayıcılar açısından standartların uygulanmasını güçleştirmektedir. Bu standardın yayınlanırken güncellemelerin mümkün olduğunca aralıklı yapılacağı (çok gerekli olmadıkça her üç yılda bir güncellemelerin yapılması) açıklanmış olması standardı daha istikrarlı hale getirecektir. Standart ile birlikte böyle bir politikanın da ortaya konulması özellikle KOBİ'ler açısından bir olumlu durum olarak kabul edilmelidir. Standartta yapılan "maddi" sadeleştirmelerin yanı sıra doğru uygulanmasını sağlayacak içeriğe yönelik de önemli sadeleştirmeler yapılmıştır. Bu sadeleştirmeler şu şekilde gruplandırılabilir⁸⁶:

- KOBİ'lerin muhasebe uygulamaları ile ilişkili olmayan standartlar kapsam dışında tutulmuştur. Kapsam dışında tutulan standartlar; bölümsel raporlama, ara dönem raporlama, hisse başına kazanç, satış amaçlı varlıklar standartlarıdır.

⁸⁶ Çelik, "Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman Ve Nasıl?", s.43.

- Uygulanmasında seçim imkânı olan standartlarda basit olan alternatif tercih edilmiştir. Örneğin finansal araçların sınıflandırılmasında sadeleştirmeler yapılmıştır. Aynı şekilde oransal konsolidasyonun uygulanması kaldırılmıştır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme modeli uygulanmamaktadır. Benzer olarak devlet yardımları standardında var olan çeşitli opsiyonlar kaldırılmıştır.
- Muhasebeleştirme ve ölçmede de sadeleştirmeler bulunmaktadır. Örneğin standartta şerefiyenin itfa edilmesi söz konusudur. Benzer olarak, finansal araçların ölçülmesinde önemli sadeleştirmeler yapılmıştır. Araştırma geliştirme giderlerinin her koşulda gider olarak raporlanması, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin mümkün olmaması gibi sadeleştirilmeler de bu kapsamda değerlendirilebilir.

Standartların uygulanma başarısı büyük ölçüde finansal tablo hazırlayanlara bağlıdır. KOBİ'lerin finansal raporlamasını yapan "KOBİ boyutlu" muhasebecilerin büyük ölçüde eğitim açığı bulunmaktadır. Bu amaçla standartla birlikte IASB tarafından geniş bir eğitim faaliyetinin de başlatılması planlanmaktadır. Standardın uygulamasını kolaylaştıracak uygulama rehberi ve eğitim materyalleri de IASB tarafından hazırlanmaktadır. Bunlara ek olarak uygulayıcıların eğitimini gerçekleştirecek eğiticilerin eğitimi de KOBİ'ler için UFRS standardı projesi kapsamında planlanmıştır⁸⁷.

Standardın temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir⁸⁸:

- Standarda KOBİ'lerle ilgili olmayan konular dahil edilmemiştir.
- Tam set UFRS'lerde çeşitli muhasebe politikalarının seçilmesine izin verilmekteyken, bu standartta uygulanması daha kolay olan muhasebe politikaları önerilmektedir.
- Tam set UFRS'lerde yer verilen varlık, borç, gelir ve giderlerin tanınması ve ölçülmesi ile ilgili pek çok ilke basitleştirilmiştir.

⁸⁷ Çelik, "Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman Ve Nasıl?", s. 44.

⁸⁸ Serdar Özkan, "KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na Genel Bakış", t.y. s. 1.
Kaynak: http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=154&lang=tr
(Erişim Tarihi: 10.08.2011)

- Standart tam set UFRS'lerden daha az açıklama gerektirmektedir ve
- Standardın yazım dili itibariyle tam set UFRS'lere göre daha kolay anlaşılır olmasına dikkat edilmiştir.

2.4.1. KOBİ'ler İçin UFRS'de KOBİ Tanımı

KOBİ'ler için yayımlanan finansal raporlama standardı, KOBİ'leri; 'Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir' biçiminde tanımlamaktadır. Tanımda ifade edilen dış kullanıcılar;

- İşletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri,
- İşletmeye borç verenler veya potansiyel borç verecek olacaklar,
- Ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi bilgi kullanıcılarıdır.

Standart kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunduğu durumları aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- İşletmenin borç ve öz kaynak araçlarının (hisse senetlerinin) yerli veya yabancı bir sermaye piyasası veya tezgâh üstü piyasa, yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere bu araçları ihraç etme aşamasında olunması,
- Varlıkların, yeddi emin sıfatıyla geniş bir muhatap kitle adına muhafaza olunması. (Bankalar, Yatırım Bankaları, yatırım fonları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, aracı kuruluşlar, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri ve benzeri finans kuruluşları gibi)⁸⁹.

2.4.2. KOBİ'lerde Finansal Raporlama İhtiyacı

UMSK, KOBİ'ler için UFRS'nin son taslağını hazırlarken, sayısal bir büyüklük belirtmeden KOBİ'lerin özelliklerini sıralamıştır. Buna göre KOBİ'ler;

- Halka açık değildir.
- Finans kuruluşu değildir.

⁸⁹ Nalan Akdoğan, "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS / IFRS 'lerden Farklılığı", *Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi*, Ocak 2010, s. 2.

- Temel kamu hizmeti vermezler.
- Kendi ülkesinde ekonomik açıdan bireysel olarak önemli değillerdir.
- Kamuya hesap verme zorunluğu yoktur ancak, dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayınlamaktadırlar.

KOBİ'ler için, ülkelerle sınırlı olmayan anlaşılabilir finansal tablolara ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaçlar genellikle;

- Banka ve finans kuruluşlarının KOBİ'lere ulusal sınırların ötesinde krediler vermeleri,
- KOBİ'lerin diğer ülkelerdeki tedarikçilerle olan ilişkileri,
- Basel II uzlaşısının da etkisiyle artan ve daha da artacağı beklenen kredi derecelendirme kuruluşlarının şeffaf finansal tablolara olan gereksinimleri,
- KOBİ'lerin yurt dışı müşterileri gibi faktörler tarafından tetiklenmektedir⁹⁰.

2.4.3. KOBİ'ler için UFRS'deki Finansal Tablolarda Yer Alan Bilginin Niteliksel Özellikleri

KOBİ'ler için UFRS standardında finansal tablolarda yer alan bilginin niteliksel özellikleri şu şekilde sıralanmıştır⁹¹:

ANLAŞILABİLİRLİK; finansal tablo kullanıcılarının işletme ve ekonomik çevre ile ilgili yeterli düzeyde muhasebe bilgisine sahip olduğu varsayılmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), çeşitli ülkelerde, anlaşılabilirlik testleri yapmakta ya da bilimsel araştırma sonuçlarından yararlanmaktadır.

Tam set UFRS'ye getirilen en fazla eleştiri, UFRS'nin teknik bir dile sahip olması ve bu teknik kısımların açıklanmadığı takdirde sunum ve değerlendirme ilkelerinin anlaşılabilmesinin mümkün olmadığıdır.

⁹⁰ Volkan Demir, " KOBİ'ler İçin UFRS'nin Son Taslağı Ve Değerlendirmeler", *Mali Çözüm Dergisi*, Mart Nisan 2007, S. 80, s. 3.

⁹¹ Volkan Demir, " KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar Ve İlkeler- Finansal Tabloların Sunuluşu", t.y.s. 2. Kaynak:http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=154&lang=tr (Erişim Tarihi: 10.09.2011)

Örnek: UFRS’de; gelecekte sözleşmeden doğan nakit hakkı, ülkemiz uygulamalarında alacak olarak nitelendirilmektedir.

KOBİ’ler için UFRS’de, IASB’nin anlaşılabilirlik konusunda daha hassas davrandığı görülmektedir. Bu durumda IASB ve FASB arasındaki yakınsama sürecinin etkisi de göz ardı edilmemelidir. Ancak; tam set UFRS’nin anlaşılmaması durumunda KOBİ’ler için UFRS’nin nasıl anlaşılacağı de ayrı bir araştırma konusudur.

Örnek: UMS/TMS 39’u anlamadan, KOBİ’ler için UFRS’deki 11. Temel Finansal Araçlar ve 12. Diğer Finansal Araçlar ile İlgili Hususlar bölümlerinin; UMS/TMS 29’u anlamadan KOBİ’ler için UFRS’deki 31. Yüksek enflasyon bölümünün anlaşılabilir olması zordur.

İHTİYACA UYGUNLUK; finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun olabilmesi için, kullanıcılara fayda sağlaması gerekmektedir. Finansal bilgi kullanıcıları, işletmenin geçmişi, bugünkü finansal durumu ve gelecekteki performansı hakkında görüş oluşturmak istemektedir⁹².

Finansal tabloların ihtiyaca uygun olabilmesi için, önemli unsurlardan biri, işletmenin gelecekteki performansı hakkında bilgidir. Finansal tabloların, işletmenin gelecekteki performansı hakkında bilgi verebilmesi tahminler yapılmasını gerektirir. Eğer ekonomide ideal şartlar altında belirlilik yok ise tahminlerin güvenilirliği sorgulanabilir. Bu durum ihtiyaca uygunluk ile güvenilirlik arasında denge kurmayı gerektirir.

Finansal tabloların finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına odaklanması, finansal tablolardaki açıklama ve dipnotlarla ilgili bazı konuların geliştirilmeye devam ettirilmesini gerektirmektedir.

Örnek: Ülkemizde SPK’nın ve BDDK’nın hazırladıkları UFRS/TFRS’ye uygun finansal tablo formatları, finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgileri daha sistematik bir şekilde edinmelerine ve analiz yapmalarına olanak sağlamak amacıyla hazırladıklarından ihtiyaca uygunluk açısından önemlidir.

⁹² Demir, “KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar Ve İlkeler- Finansal Tabloların Sunuluşu”, s. 2-3.

Önemlilik; finansal tablo kullanıcılarının kararları, işletmenin bir bilgiyi vermemesi ya da yanlış vermesi durumunda etkileniyorsa o bilgi önemliliğe sahiptir ve kullanıcıların ihtiyacına uygundur. Önemlilik derecesi; işletmeden işletmeye, bilginin türüne, finansal tablo türüne göre değişiklik göstermektedir.

Önemlilik kavramı; finansal tabloların ihtiyaca uygun ve güvenilir olma nitelikleri arasında sınırdır. Önemlilik, ihtiyaca uygunluk ile doğrudan ilişkilidir. Bir finansal tablo kalemi önemli değilse, ihtiyaca uygun da değildir. Dünya'daki önemli düzenleyici kurumlar tarafından, önemlilik kavramı ile ilgili ayrıca düzenlemeler de yapılmıştır.

Örnek: ABD'de, SEC yaptığı bir düzenleme ile gelir tablosunda (finansal performans tablosu) toplam satış ve hasılatın % 1'nin, bilançoda (finansal durum tablosunda) toplam varlıkların % 5'ini veya bilançodaki hesap gruplarının % 10'unu önemlilik sınırı olarak belirlemiştir.

Önemlilik kavramı uygulanırken; finansal bilginin hem tutarı hem de niteliği dikkate alınmalıdır. Tutarı çok düşük olan bir finansal bilgi, nitelik itibarıyla kullanıcılar için önemli ise finansal tablolarda sunulmalıdır.

GÜVENİLİRLİK; KOBİ'ler için UFRS standardına uygun hazırlanan finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Finansal bilgi; gerçeğe uygun şekilde gösterildiğinde, önemli düzeyde önyargı ve hatalardan uzak olduğunda ve doğrulanabilir olduğunda güvenilirdir. Tam set UFRS'deki kavramsal çerçeveye göre; güvenilirlik 4 (dört) kavram ile sağlanmaktadır⁹³:

- Gerçeğe Uygun Sunum
- Özün Önceliği
- Tarafsızlık
- İhtiyatlılık ve Tam Açıklama

Özün Önceliği; işlemlerin ve olayların, yasal görünümüne göre değil özlerine ve ekonomik gerçeklere uygun biçimde muhasebeleştirilmesi gerekir. Finansal

⁹³ Demir, "KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar Ve İlkeler- Finansal Tabloların Sunuluşu", s. 3.

tablolarında yer alan bilginin güvenilirliğinin artması, özün önceliği kavramına uyum ile mümkündür.

Örnek: Finansal kiralama sözleşmelerinde, kiralama konusu varlığın mülkiyeti yasal olarak kiralayanda kalmasına rağmen, kiracı her türlü risk ve yararı devraldığı için söz konusu varlık kiracının finansal tablolarında gösterilir.

İhtiyatlılık; belirsizlik şartları altında yapılan tahminlerde yargı kullanımına bir miktar şüphe katılması anlamına gelmektedir. Diğer bir deyişle, ihtiyatlılık kapsamında işlem ve olaylara ilişkin belirsizlikler finansal tablolara yansıtılır. İhtiyatlılık kavramı tam set UFRS'nin kavramsal çerçevesinde ve KOBİ'ler için UFRS standardında vurgulanmasına rağmen, bazı standartlarda ihtiyatlılık kavramı terk edilerek gerçeğe uygun değer muhasebesi ön plana çıkarılmıştır.

Örnek: Stokların net gerçekleşebilir değer ile ölçülmesi stoklara ilişkin belirsizliklerin şüpheyle karşılanması; ancak piyasa değerlerindeki yükselişlerin göz ardı edilmesi anlamına gelir. UMS 2 Stoklar standardında benimsenen bu ölçüm ilkesi ihtiyatlılık kavramı ile uyumludur. Diğer taraftan, alım-satım amacıyla elde tutulan finansal araçlarda ise gerçeğe uygun değer ile ölçüm söz konusudur. Bu durum, ihtiyatlılık kavramının terk edilerek alım-satım amacıyla elde tutulan finansal araçlara ilişkin hem belirsizliklerin hem de piyasa değerlerindeki artışların dikkate alındığını göstermektedir.

Tam Açıklama; finansal tablolarında sunulan bilginin güvenilir olması için, bilginin maliyet ve önemlilik sınırları içinde bütünü kavraması; yani tam olması gerekmektedir. Bilginin sunumunda ortaya çıkabilecek eksiklik bilginin yanıltıcı olmasına, bu nedenle de güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk özelliğini kaybetmesine neden olmaktadır.

KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK; KOBİ'ler için UFRS standardında finansal tablolar karşılaştırılabilir olarak hazırlanmalıdır. Karşılaştırılabilirlik kavramı finansal tabloların dönemler itibariyle tutarlı olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle de, finansal tabloların hazırlanmasında takip edilen muhasebe politikaları, bu politikalarda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında kullanıcılar bilgilendirilmelidir.

Karşılaştırılabilirlik sadece finansal tablolarda değil, finansal tabloların tamamlayıcı bir parçası olan dipnotlarda da uygulanmalıdır⁹⁴.

2.4.4. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Hazırlanması

2.4.4.1. KOBİ'ler İçin Ayrı Finansal Raporlama Standardı Hazırlanmasının Ana Nedenleri

Birçok ülke daha iyi bir muhasebe düzeni için UFRS'leri benimsemiştir. AB içinde borsaya kayıtlı şirketlerin 2005'de UFRS'lere geçişinin zorunlu olması bu süreçte belirleyici rol oynamıştır. Ancak hemen hemen tüm ülkelerde, ekonomik faaliyet hacminin daha büyük kısmını borsaya kayıtlı olmayan işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmelerin büyük bölümü de KOBİ niteliğindeki işletmelerdir.

KOBİ'lerin UFRS yerine, ulusal muhasebe standartlarını uygulamasının sakıncaları şu şekilde sıralanabilir⁹⁵:

- KOBİ'ler için ulusal muhasebe standartları IASB standartları ile uyumlu değildir.
- KOBİ'ler için ulusal muhasebe standartları, mali tabloların firma dışı kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermemektedir.
- KOBİ'lerin mali tabloları uluslararası alanda karşılaştırılabilir değildir.
- KOBİ'ler için ulusal muhasebe standartları, sermaye piyasasına girmek isteyen KOBİ'lerin uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulamasına geçişte kolaylık sağlamamaktadır.

Bu nedenle KOBİ'ler dünya çapında sermaye piyasaları ile iletişim için tek bir finansal tablolar setine gereksinim duymaktadır. KOBİ'lerin geniş ölçüde gündemde olması, hemen hemen tüm ekonomilerde şirketlerin toplamının yaklaşık % 95'inden fazlasının KOBİ olmasının doğal bir sonucudur. Şirketler kesiminde büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları özel çözümlerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de finansal raporlamadır.

⁹⁴ Demir, "KOBİ'ler için UFRS'de Kavramlar Ve İlkeler- Finansal Tabloların Sunuluşu", s. 4.

⁹⁵ Sinan Aslan, "KOBİ'ler İçin UFRS ile Global Uyum Süreci", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 2007, C. 23, S.2, s. 206.

Özellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının giderek yaygın bir uygulama alanı bulması, KOBİ'lerde bu standartların nasıl uygulanabileceği sorununu gündeme getirmiştir⁹⁶.

2.4.4.2. KOBİ'ler İçin UFRS'nin Hazırlanma Süreci

UMSK, UFRS'lerin tüm işletmelere uygulanamayacağı konusunda kendisine getirilen eleştiriler neticesinde, KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama standart seti hazırlama projesi kapsamında KOBİ'ler için UFRS'yi hazırlama gereği duymuştur. UMSK'ya getirilen eleştirilerin başında UFRS'lerin tam set uygulanmasının çok karmaşık olduğu ve KOBİ olarak tanımlanan işletmelere büyük maliyetler getireceğidir.

KOBİ'ler için UFRS'nin son taslağı incelendiğinde; UFRS'lerden alıntı yapıldığı ve UFRS'lerin sadeleştirilmiş ve basitleştirilmiş şekli olarak sunulduğu görülmektedir. UMSK'nın KOBİ'ler için ayrı bir standart hazırlamasının amacını; küçük, hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler tarafından kullanılacak olan, basitleştirme ve sadeleştirme yoluyla tam set UFRS'den türetilmiş bir muhasebe ilkeleri seti hazırlamak olarak belirtmiştir. Ancak, standart hazırlanma aşamalarında çalışmalara katılan bazı kuruluşlar tarafından sunulan sadeleştirme önerileri dikkate alınmamış, istenen ilave sadeleştirmeler standart taslağına dahil edilmemiştir. Ayrıca UFRS'lerden alıntılar dışında, UFRS'deki ilkelerin sadeleştirilerek standarda konulması gerektiği konusunda öneriler de yapılmıştır ve bu konudaki endişeler devam etmektedir. UMSK'nın bu çalışmalarına rağmen FASB (Amerikan Finansal Raporlama Standartları Kurulu), halen KOBİ'ler için finansal raporlama standartları ile ilgili ayrı bir çalışma yapmamıştır; ancak bu gelişmeleri yakından izlemekte ve değerlendirmektedir. KOBİ'ler için finansal raporlama standartları İngiltere'de, Küçük İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (FRSSE-Financial Reporting Standards for Smaller Entities) adıyla başarıyla uygulanmaktadır⁹⁷.

Ülkelerdeki ulusal muhasebe standartlarını düzenleyen ve uygulayan kurumlar tarafından KOBİ standartları projesine verilen desteğin temelinde tam set UFRS'nin fazla bilimsel ve teknik oluşu bulunmaktadır. Tam set UFRS'nin fazla bilimsel ve

⁹⁶ Orhan Çelik, "KOBİ'ler için UFRS: Genel Bakış", 2009, s:1

Kaynak: <http://www.tmsk.org.tr/makaleler>, (Erişim Tarihi: 14.08.2011)

⁹⁷ Demir, "KOBİ'ler İçin UFRS'nin Son Taslağı Ve Değerlendirmeler", s. 3.

teknik yapısı bu standartların benimsenmesinin ve uygulanmasının maliyetinin yükselmesine neden olmaktadır. Ayrıca, dünyadaki birçok ülkede, ABD'dekinin tersine, KOBİ'ler ulusal muhasebe kurallarına uyumlu olarak yasaların öngördüğü finansal tabloları hazırlamak ve tüm kullanıcılara sunmak zorundadırlar. UFRS'ler (ya da UFRS ile uyumlu standartlar) 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde (AB) yaklaşık 7.000 adet halka açık işletmede, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün (International Organization of Securities Commissions-IOSCO) de desteğiyle uygulanmaktadır. Buna rağmen AB'de 5.000.000'dan fazla KOBİ kendi ulusal muhasebe uygulamalarını devam ettirmektedir. Sadece Avrupa'da 28 farklı muhasebe uygulaması mevcuttur. Bu durum finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini engellemektedir. UMSK'nın KOBİ'ler için UFRS'nin son taslağını hazırlamasından önce Birleşmiş Milletler nezdinde konuyla ilgili bir çalışma grubu kurulmuştur. Bu çalışma grubu finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları konularında UMSK'yı standart yapıcı ve düzenleyici olarak desteklemiştir. Ancak bu çalışma grubu, UMSK tarafından yayınlanan UFRS'lerin halka açık şirketlerin ihtiyaçları göz önüne alınarak hazırlandığını ve gelişmekte olan ve geniş ekonomilere sahip ülkelerde bu standartların KOBİ'lerce uygulanmasının hem zor hem de yüksek maliyetli olacağını öne sürmüştür⁹⁸.

Çalışma Grubu, KOBİ'lerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılaması için 3 aşamalı bir standart seti yapısı önermiştir.

1. Aşama: Sermaye piyasalarına kayıtlı büyük işletmelerden oluşan işletmeleri içerir ve bu işletmeler UMSK tarafından hazırlanan UFRS'leri tam set olarak uygulayacaktır.
2. Aşama: Sermaye piyasalarında yer almayan büyük işletmeleri içeren bu aşama için çalışma grubu UFRS'ye sadık kalarak standartlar hazırlamıştır. Ancak bu aşamadaki işletmelerin UFRS'ye uymaları ihtiyaridir.
3. Aşama: Bu aşamada genelde ortak, yönetici ve az sayıda çalışandan oluşan çok küçük işletmeler (mikro işletmeler) yer almaktadır. Bunların hazırlanmasına rağmen çalışma grubu, UMSK'nın KOBİ'ler için UFRS projesini desteklemektedir.

⁹⁸ Demir, "KOBİ'ler İçin UFRS'nin Son Taslağı Ve Değerlendirmeler", s. 3-4.

UMSK'nın KOBİ'ler için UFRS'yi geliştirme süreci şu şekilde özetlenebilir:

- UMSK, 2003 yılının ikinci yarısında ve 2004 yılının başlarında KOBİ standardını görüşmüştür.
- Haziran 2004'te bir tartışma belgesi yayınlanmıştır. 2004 yılının sonunda tartışma belgesine gelen cevaplar incelenmiştir.
- Ocak 2005'te geçici kararlar alınmıştır. Ülkelerdeki standart hazırlayan ve kullananların çalışma gruplarına dâhil edilmesini de içeren bazı kararlar alınmıştır.
- 1 Nisan 2005'te tartışma belgesi gönderilen tüm taraflara bir anket gönderilmiş ve bu anket kamuoyunun görüşlerini almak için web sitesinden yayınlanmıştır.
- 28 Haziran 2005'te Muhasebeleştirme ve Ölçme Anketi'ne gelen cevaplar UMSK'nın danışma kurulu ile tartışılmış ve danışma kurulundan görüşler alınmıştır.
- 29-30 Haziran 2005'te UMSK'nın KOBİ çalışma grubu toplanmış, cevaplar tartışılmış ve UMSK'ya tavsiyelerde bulunulmuştur.
- 26 Eylül 2005'te tüm dünyadaki 40'in üzerinde standart düzenleyici kuruluş ile görüşülmüştür.
- 13-14 Ekim 2005'de muhasebeleştirme ve ölçme konusunda olası sadeleştirmeler için yuvarlak masa toplantıları yapılmıştır.
- Ocak 2006'da bir taslak üzerinde ilk tartışmalar yapılmıştır.
- Şubat ve Mart 2006'da tartışma taslağı UMSK'da ayrıntılı olarak görüşülmüştür.
- Şubat 2007'de standartlar son taslak olarak kamuoyunun görüşlerine açılmıştır ve 1 Ekim 2007 tarihine kadar görüş alma süreci devam etmiştir. UMSK tarafından öneri ve tartışmaya sunulan KOBİ'ler için UFRS standardının son taslağının içeriği Tablo 7'de sunulmuştur. KOBİ'ler için UFRS'nin hazırlanmasında Dünya Bankası, IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) gibi organizasyonların yanında, standartlara destek veren ve hazırlanma sürecine katılan EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group- Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu) ve FEE (Federation des

Experts Comptables Europeens- Avrupa Uzman Muhasebeciler Federasyonu) de gelinen son aşamada etkili olmuştur. UMSK'nın standart hazırlama sürecinde yapılan önemli tartışmaların ardından, önerilen KOBİ standardının genele karşı sorumlulukları olmayan işletmeler tarafından uygulanması gerektiği kararlaştırılmıştır. Bir işletmenin hangi durumda genele karşı sorumlu olduğu temelde iki gerekçe ile tanımlanabilir⁹⁹:

- 1) Bir işletme halka açık piyasalarda borç ya da öz kaynak aracı ihraç etmişse. Örnek; hisse senedi ve tahvil çıkaran ve halka açık şirketler.
- 2) Bir işletme geniş dış gruplar için varlık tutuyorsa. Örnek; bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, emeklilik fonları, yatırım fonları, yatırım bankaları.

⁹⁹ Demir, “KOBİ’ler İçin UFRS’nin Son Taslağı Ve Değerlendirmeler”, s. 5-6.

Tablo 7: KOBİ'ler için UFRS Bölümleri

1	Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler	18	Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar
2	Kavramlar ve genel ilkeler	19	İşletme birleşmeleri ve şerefiye
3	Mali tabloların sunumuna ilişkin genel esaslar	20	Kiralamalar
4	Finansal durum tablosu	21	Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar
5	Kapsamlı kar ve Gelir tablosu	22	Borçlar ve Öz kaynak
6	Öz kaynak değişim tablosu ve gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu	23	Hasılat
7	Nakit akış tablosu	24	Devlet teşvikleri
8	Finansal tablo dipnotları	25	Borçlanma maliyetleri
9	Konsolide ve bireysel finansal tablolar	26	Hisse bazlı ödemeler
10	Muhasebe politikaları tahminler ve hatalar	27	Varlıklarda değer düşüklüğü
11	Temel finansal araçlar	28	Çalışanlara sağlanan faydalar
12	Diğer finansal araçlara ilişkin hususlar	29	Gelir vergileri
13	Stoklar	30	Yabancı para çevrim işlemleri
14	İştiraklerdeki yatırımlar	31	Yüksek enflasyon
15	İş ortaklıklarındaki yatırımlar	32	Raporlama döneminden sonraki olaylar
16	Yatırım amaçlı gayrimenkuller	33	İlişkili taraf açıklamaları
17	Maddi duran varlıklar	34	Özellikli faaliyetler
		35	KOBİ'ler için UFRS'ye geçiş

Kaynak: Mevlüt Karakaya, KOBİ'lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2010, s. 1.

2.4.5. KOBİ'ler İçin UFRS Ve Türkiye'deki Çalışmalar

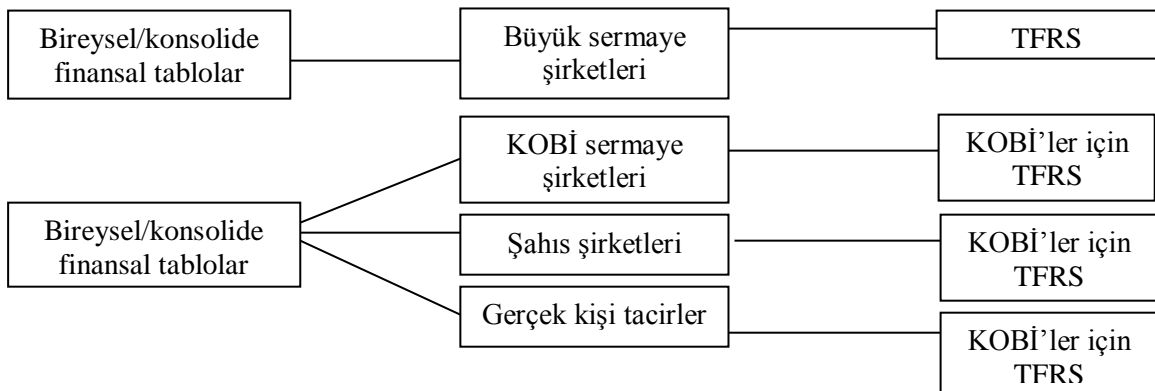
Türkiye'de UFRS uygulamaları ile ilgili temel dinamik Türkiye'nin AB'ye katılım sürecidir. Bir ölçüde bu sürecin bir sonucu olarak ama büyük ölçüde ilgili otoritelerin inisiyatif kullanmaları ile 2005 yılından bu yana UFRS ile tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulama alanı bulmuştur. Bu açıdan bakıldığında Türkiye'de kamusal hesap verme sorumluluğu olan şirketler açısından UFRS setinin uygulamasında bir sorun bulunmamaktadır. Türkiye bakımından esas zorluk kamusal hesap verme zorunluluğu olmayan (büyük ölçüde KOBİ'ler) şirketlerde muhasebe standartlarının nasıl uygulanacağıdır. TBMM'de yasalaşan yeni TTK ile bu konuda da önemli ilerlemelerin kaydedildiği açıktır. Bir başka ifadeyle, YTTK KOBİ'lerde UFRS uygulamasına ilişkin hükümleri eksik olan parçanın tamamlanmasını sağlayacaktır¹⁰⁰.

YTTK'nın 88/(1). maddesi "gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarlarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır" hükmünü getirmiştir. Kanunun bu hükmüne göre, şirketlerin muhasebe kayıtlarının tutulmasından finansal raporlama aşamasına kadar TFRS setini uygulaması gerekecektir. Büyük şirketler açısından bu hükmün uygulamasının sorun olmayacağı açıktır. Buna karşın, KOBİ ölçekli şirketlerde sorunlar olabileceği de öngörülmüştür. Bunun için aynı Maddenin 3. fıkrasında "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar" hükmü yer almaktadır. Kanunun bu düzenlemesi TFRS setinin KOBİ'lerde uygulanmasına ilişkin bir "istisnai" tanımlamaktadır. Bu hükmeye göre farklı ölçekteki şirketler (KOBİ ölçekli şirketler) için özel standartların uygulanmasına izin vermesi durumunda Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından özel standartlar geliştirilebilecektir. Doğal olarak

¹⁰⁰ Çelik, "KOBİ'ler için UFRS: Genel Bakış", s. 49.

geliştirilecek bu standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu olmak durumunda olacaktır. Bir başka ifadeyle bu düzenleme IASB tarafından geliştirilen KOBİ'ler için UFRS standardına gönderme yapmaktadır. Zira ilgili maddenin gerekçesinde de bu durum açık şekilde ifade edilmiştir. Geliştirilen KOBİ'ler için UFRS standardının Türkiye'deki KOBİ şirketlerde uygulanması için Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standardı olarak yayımlanması gerekir. Bu keyfiyet Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun faaliyet perspektifi açısından da gerekli bir durumdur. UFRS seti ile KOBİ'ler için UFRS standardının şirketlerimizde nasıl uygulanacağı hususu ise Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 13/2(a) maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, küçük ölçekli sermaye şirketleri ile her ölçekteki şahıs şirketleri, adi şirketler ve gerçek kişi tacirlere ait işletmeler için veya sektörler itibariyle geçerli olacak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları yayımlayabilir. Bu halde anılan şirketler ve işletmeler mezkûr özel standartları uygular. Ancak, bu şirket ve işletmelerden dileyenler, özel standartlar yerine uluslararası finansal raporlama standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabilir” kuralı şirketlerce uygulanacaktır¹⁰¹.

Tablo 8: YTTK'ye Göre Türkiye'de UFRS Uygulamasının Çerçevesi



Kaynak: Orhan Çelik, KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'na Genel Bakış, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Kıbrıs, 2009, s. 12.

¹⁰¹ Çelik, “KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'na Genel Bakış”, s. 10-11.

Buna göre; kamusal hesap verme sorumluluğu olan şirketler (halka açık şirketler ile bankalar ve sigorta şirketleri) doğal olarak TFRS setini uygularken, KOBİ ölçekli sermaye şirketleri ve şahıs şirketleri ile gerçek kişi tacirler ise KOBİ'ler için TFRS standardını uygulanacaktır. Yine aynı hükme göre KOBİ ölçekli olmayan (büyük) sermaye şirketleri de TFRS setini uygulayacaktır. KOBİ ölçekli şirketler için bu tür bir düzenleme yapılması ilgili madde gerekçesinde ortaya konulduğu şekliyle ilgili uluslararası kurum (IASB) tarafından hazırlanan ve KOBİ'leri konu alan standardın Türk hukukuna yansıtılmasının yasal alt yapısını kurmaktır. Kanunun bu düzenlemesine kaç şirketin dâhil olacağı kesin olarak bilinmemektedir. Gelir idaresi Başkanlığı'nın 2008 yılı sonu mükellef sayıları dikkate alındığında, toplam sayıları 635.042 olan sermaye şirketlerinin ne kadarının KOBİ sınıfına dâhil olacağının saptanması mümkün değildir. Buna ek olarak, bu sayının ne kadarının faal olduğuna dair de elimizde sağlıklı veri bulunmamaktadır.

Standardın KOBİ ölçekli şirketlerde uygulanma sürecinin sorunsuz olmasında kilit rol KOBİ tanımına dayanmaktadır. Buna göre; kanunun KOBİ tanımı ile IASB'nin KOBİ tanımının örtüşmesi gerekir. Standardın birinci bölümünde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler tanımlanmıştır. Buna göre; kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler KOBİ ölçekli işletme olarak tanımlanmıştır¹⁰².

Kanunun 1523. maddesi ise ölçeklerine göre sermaye şirketlerini tanımlamaktadır. Buna göre;

1) Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini aşmayanlar küçük sermaye şirketi olarak kabul edilir:

- Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı altı milyon TL
- Hesap döneminin son gününden (bilanço günü) önceki on iki ay içindeki satışlar toplamı on iki milyon TL
- Yıllık ortalama çalışan sayısı elli kişi.

¹⁰² Çelik, "KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'na Genel Bakış", s. 14.

2) Birinci fıkrada öngörülen büyüklük ölçütlerinden en az ikisini aşan ve aşağıdaki üç ölçütün ikisini aşmayanlar orta büyüklükte sermaye şirketi olarak kabul edilir:

- Aktifte görülen zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamı yirmi milyon TL
- Hesap döneminin son gününden (bilanço günü) önceki on iki ay içindeki satışlar toplamı elli milyon TL
- Yıllık ortalama çalışan sayısı iki yüz elli kişi.

3) Bakanlar Kurulu büyüklükleri on katına kadar artırılabilir ya da onda birine kadar azaltabilir.

4) İkinci fıkrada belirtilen ölçütlerden en az ikisini aşan sermaye şirketi büyük sermaye şirketi olarak kabul edilir.

Menkul kıymetleri Türkiye’de Menkul Kıymetler Borsalarında veya Sermaye Piyasası Kurulu’nun her yıl ilan edeceği listede yer alan ülkelerin menkul kıymet borsalarında işlem gören ya da işlem görmek üzere kote edilmiş yahut kotaston için başvurusu yapılmış bulunan bir şirket, bu fıkradaki ölçütleri aşmamış olsa bile büyük sermaye şirketi olarak kabul edilir. YTTK’daki KOBİ tanımında kamuya hesap verme yükümlülüğüne 4. fıkrada dolaylı gönderme yapması nedeni ile iki tanım arasında bir çelişki bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra; kanunun uygulama kapsamının daha geniş olduğu açıktır. Şöyle ki; standardın uygulanabilmesi için kamusal hesap verme yükümlülüğü olmama koşulunun yanı sıra dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlama koşulu da bulunmaktadır¹⁰³.

Buna göre KOBİ ölçeğinde olmasına karşın bir şirketin genel amaçlı finansal tablo yayımlamaması durumunda bu standardı uygulamayabilecektir. Bu durumun özellikle mikro ölçekli işletmeler için bir çıkış yolu olarak kullanılabileceği düşünülmektedir. Kanunda ise böyle bir uygulama şu haliyle söz konusu değildir. Türkiye’de standardın uygulanmasında bir diğer dinamik ise Türkiye’nin AB’ye katılım perspektifidir. Türkiye’nin AB ile yürüttüğü katılım müzakere sürecine ilişkin olarak

¹⁰³ Çelik, “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı’na Genel Bakış”, s. 12.

30/12/2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Türkiye’nin AB Müktesebatına Uyum Programı” nda yer alan şirketler hukuku faslında yer alan taahhüdü de standardın uygulama sürecinde bir başka belirleyici unsurdur. Buna göre; Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun AB’nin Dördüncü Direktifine uyum sağlamak amacıyla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini esas alan yeni bir tebliğ ile AB’nin Yedinci Direktifine uyum sağlamak amacıyla yeni bir tebliğ yayımlaması görevi bulunmaktadır. Yayımlanacak bu tebliğler ile kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan şirketler için AB’nin dördüncü ve yedinci direktiflerine uyumlu yeni bir düzenleme yapılmış olacaktır. Daha açık ifade etmek gerekirse, bu taahhüde göre Maliye Bakanlığı’nın yayımlamış olduğu ve şirketlerin uymak zorunda olduğu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği’nin AB’nin Dördüncü Yönergesine uygun olarak revize edilmesi ve Konsolidasyona ilişkin de AB’nin Yedinci Yönergesine uygun yeni bir tebliğ hazırlaması gerekecektir. Bu süreç açıktır ki, YTTK’nin öngördüğü yapıya ve Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Türkiye Finansal Raporlama Standardı geliştirme perspektifine aykırıdır.

2.4.6. KOBİ’ler İçin UFRS’yi Uygulayacak Olan İşletmeler

KOBİ finansal raporlama standardı; küçük ve orta büyüklükteki işletmeler tarafından kullanılması amaçlanan, tam sete göre daha sadeleştirilmiş muhasebe standardıdır.

- Türkiye’de KOBİ Finansal Raporlama Standardını Uygulaması Beklenenler:

Türkiye’de KOBİ finansal raporlama standardını standarttaki tanıma uygun olarak,

- Kamuoyuna karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve
- Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablolar yayımlayan işletmeler’in uygulaması beklenmektedir¹⁰⁴.

Ana Ortaklığı tam UFRS setini kullanan veya tam UFRS setini kullanan konsolide bir grubun bir parçası olan bir bağlı ortaklık, eğer kendisinin kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü yoksa kendi finansal tablolarında isterse tam sete tabi olmaksızın KOBİ finansal raporlama standart hükümlerini uygulayabilir.

¹⁰⁴ Akdoğan, agm, s. 4.

- Türkiye’de tam set IAS/UFRS’leri uygulayacak olanlar:

Kamuya hesap vermek durumunda olan işletme ve kuruluşların, kamuya hesap vermek durumunda olmayıp, Bilim, Sanayi Ve Teknoloji Bakanlığı’nca belirlenen KOBİ ölçütlerinin üzerinde kalan büyük sermaye şirketlerinin ve IAS/UFRS uygulamayı tercih eden KOBİ işletmelerinin tam set IAS/UFRS’leri uygulaması beklenmektedir. Türkiye’de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁰⁵:

- Sermaye piyasası araçları borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören işletmeler
- Sermaye piyasası araçlarını kayda aldirmek üzere Sermaye Piyasası Kurulu’na başvuran işletmeler,
- Bankalar,
- Sigorta şirketleri,
- Aracı kuruluşlar,
- Emeklilik şirketleri, Bireysel Emeklilik Fonları,
- Yatırım Fonları,
- Yatırım Bankaları,
- Ve yedi emin sıfatıyla geniş bir muhatap kitle adına varlıkları muhafaza eden diğer işletmeler

Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler, UFRS/IAS’leri uygulamak zorundadır. Yasal düzenlemeler KOBİ standartlarının uygulanmasını zorunlu tutsa veya izin verse dahi bu işletmeler finansal tablolarında “KOBİ muhasebe standartlarına uyumludur” ibaresini kullanamazlar.

¹⁰⁵ Akdoğan, agm, s. 5.

- AB' de KOBİ Muhasebe Uygulamaları

Avrupa Birliği ülkelerinde KOBİ muhasebe uygulamalarında uyulan muhasebe düzenlemeleri aşağıdaki gibidir:

Borsaya kayıtlı olmayan işletmeler:

- Dördüncü Yönerge – 1978'de yayımlandı
- Yedinci Yönerge – 1983'de yayımlandı
- Sekizinci Yönerge – 1984' de yayımlandı
- Ülkelerin Yasal Düzenlemeleri
- Ulusal Muhasebe Standartları

Halen AB de 55 farklı KOBİ muhasebe standardı olduğu açıklanmıştır. Borsaya kayıtlı olan işletmeler AB'de 2005 yılından itibaren konsolide tablolarda tam set UFRS'leri 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 gerektirmektedir¹⁰⁶.

2.4.7. KOBİ'ler İçin UFRS İle Tam Set UFRS Arasındaki Farklılıklar

KOBİ standartlarında yer alan ve tam set UFRS'nin içeriğinden farklılık gösteren noktalar finansal tablo kullanıcılarının KOBİ'lerin finansal tablolarındaki ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir. UMSK'ya göre, önerilen KOBİ standardı 50 çalışana sahip bir işletme için uygun olacaktır. Aynı zamanda bu standart seti bir ya da birkaç çalışana sahip işletmeler için de (mikro işletmeler de denilebilir) geçerli olacaktır.

¹⁰⁶ Akdoğan, agm, s. 6.

Tam set UFRS yaklaşık 2.400 sayfa iken (yorumlar ve açıklamalar dahil), KOBİ standart taslağı yaklaşık 340 sayfadır (uygulama rehberi dahil) ve tam set UFRS yaklaşık % 85 oranında daraltılmıştır.

KOBİ standardının tam set UFRS'den temel farklılıkları şu şekildedir:

- KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları elimine edilmiştir.
- Tam set UFRS'deki seçimlik hak tanınan konularda, seçenekleri basit olanları esas alınmıştır.
- Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiştir¹⁰⁷.

2.4.8. KOBİ Standardı Kapsamına Alınmayan UFRS'ler

Tam set UFRS'deki bazı başlıklar KOBİ'ler için anlamlı görülmemiş ve son taslaktan çıkarılmıştır. KOBİ'ler ihtiyaç duyduklarında tam set UFRS'lere başvurabilecekleri için, tam set UFRS'deki herhangi bir standardı da uygulamaları engellenmemektedir. KOBİ standardından çıkarılan başlıklar şu şekildedir¹⁰⁸:

- Yüksek enflasyon dönemlerinde düzeltilmiş genel fiyat seviyesinin raporlanması,
- Hisse bazlı ödemeler,
- Tarımsal varlıkların gerçeğe uygun değeri,
- Petrol ve maden sektörleri,
- Ara dönem raporlama,
- Kiraya veren açısından finansal kiralama işlemleri,
- Şerefiyedeki değer düşüklüğü testleri,
- Hisse başına kazanç,
- Bölümlere göre raporlama,
- Sigorta sözleşmeleri.

¹⁰⁷ Demir, “ KOBİ'ler İçin UFRS'nin Son Taslağı Ve Değerlendirmeler”, s. 9.

¹⁰⁸ Bary J. Epstein, Eva K. Jermakowicz, IASB Exposure Draft: International Financial Reporting Standard s for Small and Medium Sized Entities, *New York CPA Journal*, Nisan 2007, s:3

2.4.9. KOBİ'ler İçin UFRS İle Tam Set UFRS'nin Kapsam Bakımından Karşılaştırılması

KOBİ UFRS standartlarından 25 bölüm tam set UMS/UFRS'de yer alan standartlardan oluşurken, Bölüm 34 Özellikli faaliyetler ve 23 Hasılat standartları kapsamlı UMS/UFRS'de yer alan ikişer standardı kapsamaktadır. Özellikli faaliyetler; tarım, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standartlarını kapsarken, hizmet imtiyaz sözleşmelerini de kapsamaktadır. Gelir standardı ise tam set UMS/UFRS'de UMS 18 Hasılat ve UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartlarını kapsamaktadır. Bölüm 2 Kavramlar ve genel ilkeler kapsamlı UMS/UFRS'deki Kavramsal Çerçeve ve UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı ile ilgilidir. Bölüm 3 Finansal Tabloların Sunuluşu, Bölüm 4 Finansal Durum Tablosu, Bölüm 5 Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu, Bölüm 6 Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu, Bölüm 8 Finansal Tablo Dipnotları ve Bölüm 22'nin bir kısmı kapsamlı UMS/UFRS'de UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ile ilgilidir. Bölüm 11 Temel Finansal Araçlar, Bölüm 12 Diğer Finansal Araçlarla İlgili Hususlar ve Bölüm 22'nin bir kısmı tam set UMS/UFRS'de UMS 32, UMS 39 ve UFRS 7 Finansal Araçlar standartları ile ilgilidir¹⁰⁹.

Bu bölümde tam set UFRS ile KOBİ'ler için UFRS arasındaki farklılıklar belirlenmeye çalışılmış ve sadece farklılık bulunan standartlar açıklanmıştır.

1. Finansal Tabloların Sunuluşu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Karlar Tablosu: Öz Kaynak değişim tablosu ile ilgili bir farklılık bulunmaktadır. Sadece, dönem süresince kar veya zararlar, temettü ödemeleri, muhasebe politikasındaki değişimler ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesinin sonucu olarak öz kaynaklarda değişim oluyorsa, kapsamlı gelir tablosu ve öz kaynaklarda değişim tablosu yerine birleşik gelir ve dağıtılmamış kazançlar tablosu kullanılabilir.

¹⁰⁹ Raif Parlakkaya, "KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Kapsamlı Uluslar Arası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları", t.y. s. 11., Kaynak: http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=154&lang=tr (Erişim Tarihi: 15.10.2011)

2. Finansal Tablo Dipnotları: Kapsamlı UMS/UFRS'lerde 3000 civarında finansal tablo açıklaması olabilecekken, KOBİ UFRS'de 300 civarında finansal tablo açıklaması olabilecektir.
3. Finansal Araçlar:
 - a) Tam set UMS/UFRS: UMS 39'da finansal araçlar 4 ayrı değerlendirme kategorisine ayrılmıştır. Bunlar; Gerçeğe uygun değer Farkı Kar-Zarara Yansıtılan Finansal Araçlar, Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar, Kredi ve Alacaklar, Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar.
 - b) KOBİ UFRS: Finansal araçlarla ilgili 2 kategori vardır. Birinci kısım, basit borç ve alacaklar ve diğer temel finansal araçlar içindir, diğer kısım ise, daha karmaşık finansal araçlar içindir. KOBİ UFRS'de finansal araçlarla ilgili sınıflandırmada, kapsamlı UFRS'de yer alan vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ve satılmaya hazır finansal varlıklar yer almamaktadır.
4. İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar:
 - a) Kapsamlı UMS/UFRS'de, iştiraklerdeki yatırımlarda kapsamlı UFRS'de öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Bireysel finansal tablolar hariç maliyet veya gerçeğe uygun değer modellerine izin verilmez. İş ortaklıklarındaki yatırımlarda ya oransal konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemine izin verilir. Maliyet ve gerçeğe uygun değer modeline izin verilmez.
 - b) KOBİ UFRS'de bir işletme iştiraklerdeki veya müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlarını iş ortaklıklarındaki yatırımlarını muhasebeleştirmede şu modellerin birini kullanır: Maliyet modeli (maliyet bedelinden birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra kalan tutar), Öz kaynak yöntemi, gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılmak üzere gerçeğe uygun değer modeli.
5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller:
 - a) Kapsamlı UMS/UFRS: UMS – 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı gerçeğe uygun değer ve maliyet metodu arasında seçim hakkı verir¹¹⁰.

¹¹⁰ Parlakkaya, agm, s. 12.

- b) KOBİ UFRS: Eğer gerçeğe uygun değer ek(aşırı) çaba ve maliyet gerektirmeden hesaplanabiliyorsa gerçeğe uygun değer yöntemi seçilir.

6. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiye:

- a) Kapsamlı UMS/UFRS’de maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli arasında muhasebe politikası seçim hakkı vardır. Şerefiye ve sınırsız ömre sahip diğer maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü için değerlendirmeye tabi tutulur, amortisman konusu yapılmaz. Araştırma ve geliştirme giderlerinden, geliştirme giderleri aktifleştirilir.
- b) KOBİ UFRS: Sadece maliyet modeline izin verilir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı dönem gideri yazılır. Şerefiye dâhil tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir ömre sahip olduğu kabul edilir ve amortismana tabi tutulur.

7. İşletme Birleşmeleri:

- a) Kapsamlı UMS/UFRS’de işlem maliyetleri hariç tutulur. Şarta bağlı yükümlülükler ödeme olasılığına bakılmaksızın kaydedilir.
- b) KOBİ UFRS’de ise işlem maliyetleri elde etme maliyetlerine dahil edilir. Eğer, işletmenin ödeme yapması muhtemelse ve bu yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak kaydedilir.

8. Hasılat:

- a) Kapsamlı UMS/UFRS: UMS 18 Hasılat standardını kapsar.
- b) KOBİ UFRS: UMS 18 kapsamındaki hasılat yanında UMS 11 kapsamındaki inşaat sözleşmelerini de kapsar .

9. Devlet Teşvikleri:

- a) Kapsamlı UFRS: Devlet teşvikleri öz kaynaklarda ya da gelir olarak muhasebeleştirilir.
- b) KOBİ UFRS: Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yaklaşımı kullanılmaz¹¹¹.

¹¹¹ Parlakkaya, agm, s. 12.

10. Borçlanma Maliyetleri:

- a) Kapsamlı UFRS: Özellikle varlıklar için borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken, diğer borçlanma maliyetleri dönem gideri yazılır.
- b) KOBİ UFRS: KOBİ UFRS’de borçlanma maliyetlerinin tümü dönem gideri yazılır¹¹².

2.4.10. KOBİ Standardının Dünya Genelindeki Uygulanma Durumu

KOBİ standardını uygulama konusunda muhasebe standardı hazırlayan yetkili yasal otoritelerle yapılan anket çalışmasında gelecek üç yıl içinde bu standardın zorunlu olarak veya izin verilerek uygulanması konusunda bir planlarının olup olmadığı sorusuna verilen yanıtlar aşağıdaki gibi olmuştur. 50 ülkenin verdiği yanıtlar aşağıdaki gibidir¹¹³:

- Zorunlu Uygulamayı planlayan 19 ülke
- Uygulanmasına izin verecek 10 ülke
- Zorunlu uygulama veya izin verecek 13 ülke
- Bir planı olmayanlar 8 ülke

Zorunlu uygulamayı planlayan ülkeler aşağıdaki gibidir:

- Bahama
- Singapur
- Panama
- Mongolia
- Malezya
- Malawi
- Lübnan
- İrlanda
- Kosova
- El Salvador
- Kıbrıs
- Brezilya
- Bahrain
- İngiltere
- Suudi Arabistan
- Uganda
- Türkiye
- Güney Afrika
- Swaziland

¹¹² Parlakkaya, agm, s. 12.

¹¹³ Akdoğan, agm, s. 5.

İzin vermeyi planlayan ülkeler:

- A.B.D
- Sri Lanka
- Arjantin
- Özbekistan
- Danimarka
- Tanzanya
- Avusturya
- Sili
- Namibya
- Nijerya

Zorunlu olabilir veya izin verebilir:

- Arnavutluk
- Norveç
- Hollanda
- Hong Kong
- Tayvan
- İsveç
- İzlanda
- Moldova
- Avustralya
- Slovakya
- Romanya
- Yeni Zelanda
- İsrail

Zorunlu tutma veya izin verme konusunda bir planı olmayan:

- Kanada
- İsviçre
- Fransa
- Almanya
- Slovenya
- Japonya
- Malta
- Meksika

2.4.11. KOBİ'ler İçin UFRS'lerin KOBİ'lere Sağlayacağı Avantajlar

Her geçen gün pek çok ülke, küreselleşmenin bir gereği olarak kapılarını yabancı yatırıma ve uluslararası ticarete açmaktadır. Bu açılımlar hem özel hem de kamu sektörlerinde görülmektedir. Elbette ki ülkelerde gözlemlenen bu dışa açılımların en önemli güvencesi ise herkes tarafından faydaları anlaşılmış olan ve uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarınca da desteklenmiş finansal raporlama yapısıdır¹¹⁴.

UFRS'ler bir bütün olarak, küresel düzeyde finansman ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini belirlediği için gittikçe artan sayıda ülke, UFRS'leri benimsemiştir. İşletme faaliyetleri hakkındaki bilgilerin erişebilirlik, somut, anlaşılabilir, nitelikli güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını gerektiren bu durum muhasebe bilgilerinin belirli standartlara göre hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır. Muhasebe bilgilerinin kaliteli ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanması uluslararası ölçekte hazırlanan finansal raporlama standartları ile mümkün olabilir.

UFRS'nin uygulanmasıyla, Türkiye'nin KOBİ'leri uluslararası düzeyde kabul görmüş etkin bir raporlama sistemine geçmiş olacaktır. Böylece bir yandan kurum kendi faaliyetlerini ve performansını daha sağlıklı bir şekilde ölçerken, finansman ihtiyacı için dış kaynak temininde de önemli bir rekabet avantajı sağlayacaktır.

Küreselleşmiş güçlü bir finansal raporlamanın sağlayacağı önemli faydalar şu şekilde özetlenebilir:

- Yatırımcılar için karşılaştırılabilir finansal raporlama yapısı sağlamakta,
- Genel olarak KOBİ'lerin hesaplarının güvenilirliğini güçlendirmekte,
- Uluslararası boyutlarda yatırım yapan yatırımcı olmayı özendirilmekte,
- Uluslararası şirket satın alma / birleşme veya yeni işbirliklerinde avantaj sağlaması,
- Düşük maliyetli sermaye elde edilmesi,
- Etkinliği yüksek kaynak dağılımı sağlamakta,
- Yüksek oranlı bir ekonomik büyüme oluşturmakta,

¹¹⁴ Hilmi Kırloğlu. Aydın Şenol, “ Basel II Ve UFRS'nin KOBİ'lere Beklenen Etkileri Üzerine SWOT Analizi” t.y. s. 13. Kaynak: <http://www.dergi.duzce.edu.tr/baselII.pdf> (Erişim Tarihi: 10.09.2011)

- Geleceğin büyük firması olarak KOBİ'lerin, ileride sermaye piyasalarına açılmasını kolaylaştıracak ciddi bir ön hazırlık gerçekleştirilmiş olacaktır,
- UFRS ile “Kurumsal Yönetim” adına önemli bir adım atılmış olmaktadır.
- Küresel düzeyde finans kaynaklarına ulaşmak mümkün olabilecektir¹¹⁵.
- Uluslararası ticareti kolaylaştıracaktır.

Tüm bu gelişmeler ülkemizdeki işletmelerin uluslararası piyasa oyuncusu olma yolunda çok önemli bir süreç olacak ve işletmelerimize özellikle de kurumsallaşma sürecinde KOBİ'lerimiz için verimlilik artışı ve performans artışı sağlayacaktır. Ayrıca UFRS'lerinin tam olarak ülkemizde uygulanması ile beraber şeffaflaşma adına önemli bir adım atılmış olacak, kayıt dışı gibi çok önemli bir sorunun çözümü konusunda önemli bir ilerleme kaydedileceği beklenmektedir.

2.4.12. UFRS'ye Geçiş Sürecinde Yapılması Gerekenler ve KOBİ'lere Öneriler

UFRS'lerin ülkemizde ve dünyada tam olarak uygulanmaya başlanabilmesi için işletmelerin, özelliklede KOBİ'lerin büyük işletmelere göre birçok alanda dezavantajı olmasından dolayı yaşayabileceği sorunlar vardır. KOBİ'lerin UFRS'yi uygulama noktasında karşılaşılabileceği en önemli sorunlar, bilgi ve kalifiye insan eksikliğidir. KOBİ'lerin UFRS'lere geçiş sürecinde şu hususlara dikkat etmesi önerilebilir¹¹⁶:

- KOBİ'lerin UFRS'leri uygulama konusunda en önemli sorun bilgi ve tecrübe düzeylerinin az olmasından dolayı mutlaka bilgi ve tecrübe düzeylerini geliştirmeleri gerekmektedir,
- Özellikle KOBİ'lerimizin kurumsal yönetim ve kurumsallaşma konusunda ciddi eksikliklerinin olmasından dolayı tüm çalışanlarına özellikle de üst kademe yöneticilerine konunun önemi, avantaj ve dezavantajları iyi anlatılmalı ve yöneticilerin istek ve motivasyonu bu konuda artırılmalıdır,
- KOBİ'lerimizin UFRS'lerin uygulanması konusunda gerekli altyapıyı oluşturmaları gerekmektedir,
- KOBİ'lerimiz UFRS'lerin uygulanması konusunda mutlaka uzman, alanında yetişmiş insan kaynağını istihdam etmelidir,

¹¹⁵ Parlakkaya, agm, s. 4.

¹¹⁶ Kırlioğlu. Şenol, age, s. 16.

- KOBİ'ler UFRS hakkındaki gelişmeleri yakından takip etmeli, bu konu hakkında çeşitli kamu ve özel kuruluşlar tarafından verilen eğitim faaliyetlerine uygulamacılarını göndererek bilgi sahibi olmalıdır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, “KOBİ'ler için TFRS Hakkında Tebliğ” 1 Kasım 2010 tarihli 277746 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. KOBİ'ler 2013 yılında mali tablolarını bu standartlara göre düzenleyeceklerdir. Bu standardın uygulama aşamaları düşünüldüğünde, KOBİ'lerin büyük bir çoğunluğunda yazılı muhasebe politikalarının olmadığı ve işletmelerin muhasebe politikalarının genelde meslek mensuplarının uygulamalarından oluştuğu dikkate alınmalıdır. Artık, muhasebe ve muhasebe mensuplarına karşı düşünce tarzının değişmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Mutlaka KOBİ'lerimizin bir muhasebe politikası olmalı ve bu politikanın ana planını uluslararası muhasebe uygulamaları oluşturmaktadır.

2.5. UFRS'YE TABİ OLACAK KOBİ'LERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN ETKİLERİ

2.5.1. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Dış Denetim Uygulamasına Geçiş Süreci

YTTK'nin bağımsız denetim ile ilgili hükümleri incelendiğinde, muhasebe standartlarının aksine, kanunda KOBİ'lere özel herhangi bir denetim standardının tanımlanmadığı veya referans gösterilmediği anlaşılmaktadır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, KOBİ'lerin denetimini büyük işletmelerin denetiminden ayrı tutmamış, UDS'lerin KOBİ'lere uygulanıp uygulanmaması yönünde de herhangi bir ayrıcalık getirmemiştir. “Küçük işletmelerin Denetiminde Dikkate Alınacak Özel Değerlendirmeler” başlıklı 1005 no' lu Uluslararası Denetim Uygulamalarına İlişkin İzahname'de ise KOBİ'lerin denetiminde tüm denetim standartlarının geçerli olduğu ve bu uygulama tebliğinin bir muafiyet getirmediği vurgulanarak, UDS'ye ek olarak dikkate alınması gereken durumlar ortaya konmaktadır¹¹⁷.

¹¹⁷ Aslan Coşkun, “KOBİ'lerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması”, t.y. s. 5, Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/ASLANCOSKUN.pdf> (Erişim Tarihi: 12.09.2011)

1005 no' lu İzahname'de bahsi geçen risk faktörlerini ve Türkiye'deki KOBİ'lerin karakteristik özelliklerini dikkate aldığımızda, KOBİ'lerde denetim riskini belirlemede aşağıdaki hususların değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir¹¹⁸.

- Genellikle bir veya sınırlı sayıda ortak bulunması ve ortak statüsündeki kişilerin şirketin günlük operasyonuna ve genel olarak kontrol mekanizmasına önemli derecede müdahil olması,
- Günlük operasyon için bir yönetici istihdam edilse dahi, ortakların günlük operasyona yön verme ve karar alma konusunda önemli derecede müdahalesi,
- Ürün, hizmet ve gelir kaynaklarının sınırlı olması, karmaşık olmayan muhasebe işlemleri bulunması nedeniyle analitik incelemenin kolay sonuca ulaştırılabilme olanağı,
- Muhasebe ve finansal raporlama için genellikle sınırlı kaynak ayrılması veya bu fonksiyonun tamamıyla outsource edilmesi sonucu kayıtların sağlıklı olmama ve mali tabloların tam ve doğruyu göstermiyor olma riski,
- Genellikle iç kontrol prosedürlerinin bulunmaması, mevcut prosedürler üzerindeki hakim ortak veya yöneticilerin nihai karar verici olarak etkisi, sınırlı kaynak ayrılması nedeniyle görevlerin ayrılığı prensibine göre bir iş dağılımının yapılmamış olması,
- İşletmelerde finans ve muhasebe alanında yeterli ölçüde nitelikli personel bulunmaması,
- Yönetimin mali tabloların hazırlanması, efektif iç kontrol mekanizmasının kurulması ve hile ve usulsüzlüklerin önlenmesine yönelik sorumluluğunun bilincinde olmaması ve bu nedenle denetçiye sunacak olduğu Yönetim Teyit Mektubu'nun güvenilirlik sorunu,
- Bilgi amaçlı raporlamanın ve denetimin gerekliliğinin kavranamamış olmasından kaynaklanan sorunlar,
- Ortak veya yöneticinin şahsi işlemleriyle, şirket işlemlerinin ayrıştırılmamış olması,
- Şirket varlıklarının, ortak veya yöneticilerin şahsi ihtiyaçları için satın alınmış olma ve gerçek şirket varlıklarını göstermiyor olma riski,

¹¹⁸ Coşkun, agm, s. 5.

- Ortak veya yöneticinin diğer ilişkili şirketlerle olan işlemlerinin gerçek ticari durumu yansıtmıyor olma riski (transfer fiyatlandırması yolu ile kar aktarılma riski), söz konusu işlemlerin dayanağı olan tutarlı bir politika, sözleşme vb. çerçevesinde yapılmıyor olması ve denetçiye tüm ilişkili şirketlerin bildirilmemiş olması riski,
- Vergi matrahını azaltma odaklı tutulan muhasebe kayıtlarının takip edilemez muhasebe hileleriyle yanıltıcı olma riski.

Ekim 2010 tarihinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından UDS'nin tutarlı bir şekilde uygulanması amacıyla da hizmet etmek üzere, meslek mensuplarına yol gösterecek "KOBİ denetimlerinde UDS'nin kullanılmasına ilişkin Rehber (Rehber)" yayınlanmıştır. Söz konusu Rehber'de yer alan hiçbir bölümün mevcut UDS'nin yerini almadığı ve bu amaçla kullanılmaması gerektiği özellikle belirtilmektedir. Rehber iki ciltten oluşmaktadır. Temel kavramlar başlıklı ilk cilt, başlıca önemlilik, iç kontrol, risk değerlendirme yöntemleri, diğer denetim teknikleri uygulanması, belgelendirmeye ilişkin gereklilikler ve mali tablolar hakkında görüş oluşturulmasına ilişkin açıklamaları içermektedir. İlk cilt aynı zamanda muhasebe tahminleri, ilişkili taraflar, bilanço sonrası olaylar, işletmenin sürekliliği gibi diğer özel alanlarla ilgili UDS gerekliliklerini özetlemektedir¹¹⁹.

İkinci cilt ise, ilk ciltteki kavramların nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin olup, denetimin yürütülmesindeki aşamaları ele alarak, müşteri kabulü ve denetim planlaması ile başlayıp, riskin tespiti, riske ilişkin denetim tekniklerinin uygulanması, elde edilen denetim kanıtlarının değerlendirmesi ve denetçi görüşünün oluşturulması ile son bulmaktadır. İkinci ciltte UDS'nin uygulanmasına ilişkin biri mikro diğeri aile işletmesi olarak tanımlanan iki ayrı vaka çalışması sunulmuştur. Rehber'den meslek mensuplarının eğitim dokümanlarının hazırlanmasında faydalanılması ve denetim elemanları için metod oluşturmada kullanılması teşvik edilmektedir.

¹¹⁹ Coşkun, agm, s. 7-8.

Rehber’de ortaya konulan denetim yaklaşımı aşağıdaki üç aşamadan oluşmaktadır:

- Riskin tespiti,
- Riskin değerlendirilmesi ve yanıtlanması,
- Raporlama.

Söz konusu her aşama, içerdiği işlem, bu işlemlerin amacı ve bunlara paralel belgelendirilmesi gereken hususlar olarak aşağıda özetlenmiştir;

Riskin Tespit Edilmesi

<u>İşlem</u>	<u>Amaç</u>	<u>Belgelendirilecek hususlar</u>
Müşteri kabulüne ilişkin prosedürlerin yerine getirilmesi	Denetim işinin kabul edilip edilmemesi konusunda karar verilmesi	- Risk faktörlerinin listesi - Bağımsızlık - Denetim sözleşmesi
Denetim planlaması	Genel denetim stratejisinin ve denetim planının oluşturulması	- Önemlilik - Denetim ekibi tartışma notları - Genel denetim stratejisi
Risk tespit prosedürlerinin uygulanması	Denetime konu olan işletmenin faaliyet konusu ve çevresinin anlaşılması çerçevesinde önemli yanlışlık riskinin tespiti	- Faaliyetle ilgili riskler ile hile ve usulsüzlükle ilgili riskler - İlgili iç kontrollerin tespit ve uygulanması - Tespit edilen önemli yanlışlık riski

Riskin değerlendirilmesi ve yanıtlanması

<u>İşlem</u>	<u>Amaç</u>	<u>Belgelendirilecek hususlar</u>
Genel testlerin ve diğer denetim prosedürlerinin belirlenmesi	Belirlenen önemli yanlışlık riskine yönelik uygun denetim prosedürlerinin uygulanması	<ul style="list-style-type: none">- Önemli yanlışlık riski ile denetim prosedürleri arasındaki bağlantıyı sağlayacak şekilde revize edilen genel denetim stratejisi ve denetim planı
Önemli yanlışlık riskine ilişkin prosedürlerin uygulanması	Denetim riskinin kabul edilebilir asgari seviyeye indirilmesi	<ul style="list-style-type: none">- Yapılan çalışmalar- Denetim bulguları- Denetim çalışmalarının tecrübeli denetim elemanları tarafından yönlendirildiği ve gözden geçirildiğine ilişkin gösterim

Raporlama

<u>İşlem</u>	<u>Amaç</u>	<u>Belgelendirilecek hususlar</u>
Temin edilen denetim kanıtlarının değerlendirilmesi	İlave denetim prosedürlerinin uygulanması konusunda karar verilmesi	<ul style="list-style-type: none">- Yeni veya revize edilen risk faktörleri ve denetim prosedürleri- Daha önce belirlenen önemlilik düzeyiyle ilgili değişiklikler- Denetim bulgularına ilişkin şirket yönetimine yapılan bilgilendirmeler- Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları
Denetçi raporunun hazırlanması	Denetim bulguları çerçevesine denetçi görüşünün oluşturulması	<ul style="list-style-type: none">- Alınan önemli kararlar- İmzalı denetçi görüşü

Rehber’de UDS’nin KOBİ’lerde başarılı bir şekilde uygulanmasında denetime tabi işletmenin büyüklüğü ne olursa olsun, denetim planlaması için zaman ayrılması

gerektiği belirtilmektedir. Bu şekilde belki bir saat sürecekle olan bir planlama aşaması denetim için harcanacak toplam zamanda önemli derecede tasarruf sağlayacaktır.

2.5.2. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Dış Denetimin Gerekliliği

Küçük veya büyük işletmeyle ilişki içerisinde olan taraf için finansal bilgi önemlidir ve her şeyden önce doğru ve güvenilir bilgi olmak zorundadır. Şirket ile paydaşlar arasındaki etkileşimin büyüklüğü kamunun yatırımcıyı yani taraf olanı korumasına sebep olmuştur ve bu nedenle bağımsız denetim bu şirketler için ihtiyaçtan öte bir zorunluluktur. Bu nedenle işletmeden yansıyan bilgilerin yayınlanmadan önce güvenilir bir kişi ya da kurum tarafından onaylanması gerekmektedir¹²⁰.

İç kontrollerin olmadığı veya etkin işlemediği şirketlerde denetçi aşağıdaki örnek olarak verilen doğrulama testlerini kullanarak denetim kanıtı oluşturabilir;

- Aynı amaca hizmet eden farklı kaynaklardan elde edilen verilerin mukayese edilmesi. Örneğin fiziki stok kayıtlarındaki çıkışlar ile satılan stok kayıtlarının karşılaştırılması gibi.
- Alınan ve satılan mal miktarlarının mutabakatının yapılması.
- Analitik prosedürlerin uygulanması:
 - Cari yıl mali tablolarının önceki yıllar ile karşılaştırması,
 - Mali tabloların bütçe, tahmin ve yönetim beklentileri ile mukayese edilmesi,
 - Önemli rasyolara ilişkin trendlerin analizi,
 - Denetçinin tespit ettiği işletme faaliyetlerindeki değişikliklerin mali tablolarda uygun ve yeterli olarak yansıtıldığıının değerlendirilmesi,
 - Mali tablolara ilişkin açıklanmayan ve beklenmedik durumların soruşturulması.
- Şirket dışı kaynaklardan mutabakat temini (alıcı, satıcı, banka mutabakatları gibi).
- Bilanço sonrası işlemlerin incelenmesi.

¹²⁰ Coşkun, agm, s. 9-10.

ISA 545, denetlenen şirket yönetiminin mali tablolara ilişkin makul değer tahminlerinin yapılması ve buna ilişkin raporlama sisteminin kurulması konusundaki sorumluluğunu tanımlamaktadır. Ancak KOBİ grubundaki şirketlerde söz konusu varsayım ve tahminlerin oluşturulmasına yönelik bilgi ve deneyim olmama olasılığı yüksektir. Bu durumda, denetçi, bağımsız bir uzmandan gerekli değerlendirme ve tahminler konusunda hazırlayacağı bir rapor alınmasını tavsiye edebilir. Yönetim, tahminler konusunda Yönetim Teyit Mektubu vermeyi reddediyorsa bu hususa denetim raporunda bir sınırlama olarak şerh düşülmelidir.

KOBİ'lerde dikkate alınması gereken risk faktörlerine karşılık, büyük ölçekli şirketlerin denetiminde daha fazla karşılaşılan ve denetim stratejisini yönlendiren hususlara aşağıdaki örnekler verilebilir¹²¹;

- Muhasebe prensiplerine ve uygulamalarına hakim yönetici ve finansal raporlamadan sorumlu kişilerin istihdam edilmesi dolayısıyla, muhasebe hilelerinin olma riski,
- Denetçinin risk belirleme ve denetim yaklaşımı konusunda bilgi sahibi olmaları nedeniyle, yönetici ve mali raporlamadan sorumlu kişilerin denetçiyi yanlış yönlendirme riski,
- Birçok farklı finansal enstrümanların kullanılıyor olması nedeniyle, karışık muhasebe işlemleri yapılıyor olması.

2.5.3. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Denetim Süreci Ve Planlaması

Bir işletmenin bağımsız dış denetim faaliyeti birbirini zincirleme izleyen bir takım aşamalardan oluşur. Bu faaliyetler doğrudan kanıt toplama aşamasından değil, müşteri seçimi ve denetim işinin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ve denetim faaliyetlerinin tamamlanması ile devam eder, nihayetinde denetim görüşünün raporlanması ile sona erer¹²².

¹²¹ Coşkun, agm, s. 9-10.

¹²² Aksoy, age, 241.

2.5.3.1. Müşteri Seçimi Ve İşin Alınması

Denetim çalışmalarına başlanabilmesi için önce denetlenecek kuruluşun belirlenmesi gerekir. Öncelikle müşteri işletmeler mevcut denetim firmaları içerisinde denetimi yaptırmak istedikleri firmaya denetim talebinde bulunurlar. Kendisine denetim talebinde bulunulan denetim firmaları da, birtakım değerlendirmelerde bulunarak denetim işlemini üstlenip üstlenmeyecekleri konusunda karar verirler. Bu değerlendirmeyi yaparken de işletmenin daha önce ilişkide bulunduğu bankaları, müşterileri, muhasebecileri ve avukatlarıyla görüşüp işletme hakkında bilgi toplayabilirler. Bir diğer önemli bilgi kaynağı ise geçmiş denetçidir. Bu sayede işletmenin neden denetçi değişikliğine gittiğini ve işletmenin denetime bakış açısını öğrenebilirler¹²³.

Bu araştırmalardan sonra denetim firması, işletmenin üst yönetimi ve kilit yöneticileri ile görüşmeler yapıp, bir takım araştırmalarda bulduktan sonra yönetime güvenebileceğine kanaat getirirse, denetim işini kabul eder. Bu durum da, taraflar arasında düzenlenen bir anlaşma mektubu ile resmi bir hal alır. Bu anlaşma mektubu, denetimin başlangıç ve bitiş tarihi, denetimin kapsamı, varsa sınırlamalar, denetim raporunun teslim tarihi, denetim ücreti ve denetimle ilgili işletmenin ve denetim firmasının sorumluluklarının sınırlarını içerir¹²⁴.

2.5.3.2. Denetimin Planlanması

Denetim anlaşması yapıldıktan sonra gelen aşama denetimle ilgili planın hazırlanmasıdır. Denetim planlaması, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri nasıl yürütecekleri konusundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri bu alanlara dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır. Denetim planı denetim esnasında ortaya çıkabilecek yeni durumlara uyabilme açısından esnek

¹²³ Ferruh Çömlekçi, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, TC Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1585, Açık öğretim Fakültesi Yayın No: 839, 1. Baskı., Eskişehir, 2004, s. 70-71.

¹²⁴ Çömlekçi, age, 71.

olmalıdır. Denetim çalışmaları hazırlanırken müşteri işletmenin özellikleri dikkate alınmalı ve yeterli bilgi toplanmalıdır¹²⁵.

Mali tablolar hakkında tam bir sonuca ulaşabilmek için denetçi, mali tabloları bölüp denetim ekibindeki farklı personele farklı görevler vererek, her birimin birbirinden farklı olarak denetlenmesini yürütebilir. Bununla birlikte denetçi mali tablolarda önemli yanlışlıkların olup olmadığını araştırmalıdır¹²⁶.

Denetçilerden, önemli hataları ortaya çıkaramama diye adlandırabileceğimiz denetim riskini en aza indirmeleri beklenmektedir. Denetçiler katlanacakları riski, denetim prosedürlerinin yapısını, zamanını ve kapsamını doğrudan etkileyeceği için bu aşamada belirlemek durumundadırlar¹²⁷.

Bununla birlikte denetçiler denetim görevi için ayrıntılı bir denetim programı oluşturmalarıdır. İyi bir şekilde oluşturulan denetim programı, yapılacak denetim işinin çerçevesini belirler ve işin nasıl tamamlanacağına ilişkin yol gösterir, denetimin koordine edilmesine, gözetimine ve kontrolüne temel oluşturur. Aynı zamanda yapılan iş içinde bir kanıt oluşturur¹²⁸.

2.5.3.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim konusu sahalarına ayrılıp, her bir denetim sahasına uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırılıp denetim planlaması tamamlandıktan sonra sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelir. Denetçi belirli tekniklerle denetim kanıtlarını toplar ve topladığı bu kanıtları değerlendirir. Denetim programının yürütülmesi safhası denetim çalışmasının yapıldığı denetim kanıtlarının toplanarak değerlendirildiği safhadır. Bu safhada önce işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve etkinlik açısından değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Öyle ki denetim çalışmalarının planlandığı şekilde yapılması bakımından iç kontrol sisteminin incelenmesi (uygunluk denetimi) çok önemlidir. İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin olması da denetçinin denetim çalışmalarını planladığı gibi etkili bir şekilde

¹²⁵ Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, s. 184.

¹²⁶ Kepekçi, age, s. 42-44.

¹²⁷ Nejat Bozkurt vd., *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, 1. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 2004, s. 58-59.

¹²⁸ Güredin, Denetim Ve Güvence Hizmetleri, s. 119.

yürütmesini mümkün kılacaktır. İç kontrol sistemine ilişkin gerekli uygunluk denetimi yapıldıktan sonra işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğunu test etmeye yönelik bir takım denetim tekniklerinin uygulanarak kanıtların toplandığı maddi denetim aşamasına geçilir¹²⁹.

Denetim testleri, denetçinin, iç kontrol sistemiyle ilgili yeterli bilgiyi elde etmesinden sonra ve kontrol riskinin ilk değerlemesini yapmasından sonra, denetimi tamamlamak için uygulayacağı denetim prosedürleridir. Denetim testleri, amaçlarına göre ikiye ayrılır:

Kontrol testleri, müşteri işletmede olması gereken iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin etkinliğini ölçmek için yürütülen denetim prosedürleridir.

Maddi doğruluk testleri, mali tablolardaki tutarların doğru olup olmadığına ilişkin kanıt toplamak için uygulanan denetim prosedürleridir. Maddi doğruluk testleri de işlemlerin test edilmesi, hesap kalanlarının test edilmesi, analitik prosedürler şeklinde üçe ayrılmaktadır.

Denetim testleri, uygulandığı verilere göre üçe ayrılır¹³⁰:

İşlemlerin maddi doğruluk testleri, müşterinin işlemlerinin belgelere ve defterlere tam ve doğru olarak kaydedilmiş olup olmadığını belirlemektir. Bu testlerde, denetçi bir hesap kalanına ilişkin yaptığı incelemelerin sonucuna ulaşmak için hesabın borç ve alacak tarafına yapılan her kayda ilişkin kanıt toplar.

Hesap kalanlarının testi, bilanço ve gelir tablosu hesaplarının dönem sonundaki kalanlarına uygulanır; fakat bilanço hesapları üzerinde daha fazla durulur. Dönem içinde kaydedilen işlemlerin gerçekliği, bütün işlemlerin kaydedilip kaydedilmediği ve işlemlerin doğru kaydedilip kaydedilmediği test edilir.

Analitik prosedürler (testler) ise veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesini ve karşılaştırılmasını kapsar. Denetimin planlanması safhasında, denetçi elde edilecek diğer kanıtların niteliğini ve miktarını belirlemede bu testleri kullanır.

¹²⁹ Mehmet Bakır, *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim*, Akademisyen Yayınevi, Rize 2003, s. 56.

¹³⁰ Kepekçi, age, s. 130-132.

Denetim faaliyetleri esnasında dış denetçi önemli miktarda denetim kanıtı toplamaktadır. Bu kanıtların sadece toplanması yeterli olmayıp aynı zamanda da belgelenmesi de gerekmektedir. Bunu da denetçi elde ettiği kanıtları ve değerlendirme sonuçlarını çalışma kâğıtlarına kaydederek belgelemiş olmaktadır. Denetçinin izlediği denetim yolları, uyguladığı denetim işlemleri ve testleri, topladığı bilgiler ve incelemeler ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren kayıtlar çalışma kâğıtlarında bulunmaktadır¹³¹.

2.5.3.4. Bulguların Raporlanması

YTTK'ye göre, üç tür denetim raporu düzenlenecektir. Bunlar;

- Şirketin finansal tablolarına ilişkin denetim raporu
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyetlerine ilişkin denetim raporu
- Riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemine ve komitesine ilişkin denetim raporudur¹³².

Finansal tablolara ilişkin verilecek denetim raporunda denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak sunulur ve aşağıdaki konular açıkça ifade edilir:

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- Denetim kapsamında istenen bilgi ve belgelerin yönetim kurulu tarafından eksik olarak sunulup sunulmadığı,
- Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı
- Ayrıca, şirketi tehdit riskleri ve bunları tespit etmeye yönelik sistemlerin mevcut olmaması halinde, buna ilişkin çözüm önerilerini içeren ayrı bir rapor sunulur.

¹³¹ Aksoy, age, s. 281.

¹³² Altaş, age, s. 170.

- Yıllık faaliyet raporuna ilişkin verilecek denetim raporunda verilen finansal bilgilerin ve bunlara dayalı irdelemelerin finansal tablolarla tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu değerlendirilir.

Tüm raporlar denetçi tarafından imzalanarak, Yönetim Kurulu'na sunulur. Sunulacak denetçi raporunda olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma kararı verilebilir.

Olumlu görüş: Denetçi, şirketin mali tabloları ve faaliyet raporları hakkında Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetim sonucunda TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre şirketin mali tablolarının doğru olduğunu, mal varlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığını belirtir¹³³.

Sınırlı Olumlu Görüş: Finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.

Olumsuz Görüş: Sınırlı olumlu görüşe yol açan hususların finansal tablolar üzerindeki etkisinin kapsamlı ve büyük olduğu durumlarda verilir.

Görüş Bildirmekten Kaçınma: Şirket defterlerinde, denetlemenin yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir¹³⁴.

¹³³ Arslan, agm, s. 84.

¹³⁴ Deloitte, "Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Bağımsız Dış Denetim", 2010, s. 23-24.

Kaynak: <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%C3%BCrk-Ticaret-Kanunu-ve-Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim.pdf> (Erişim Tarihi: 15.09.2011)

2.5.4. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Dış Denetim Faaliyetleri

Çalışmanın bu kısmında, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Seri: X, No:16 sayılı Tebliğ kapsamında açıklanan sürekli, özel ve isteğe bağlı denetim açıklanırken, tebliğde "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik"te bulunmayan sınırlı denetimden de söz edilerek sürekli, özel ve sınırlı denetim türleri açıklanmıştır. (Bilindiği üzere, tebliğler yönetmelik hükümlerine aykırı olamazlar ancak; tebliğde, yönetmelikte bulunmayan bir denetim türü bu haliyle öngörülmesi bulunmaktadır.)

Tebliğe göre; bağımsız denetim, sürekli, sınırlı ve özel denetim şeklinde yapılır. Sürekli denetim, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimi ifade eder. Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir. Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurul'a başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir. Özel denetimde, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibariyle hazırlanmış olması esastır.

Bağımsız denetim çalışmasının başlangıç tarihinden önceki iki ay ve halka arz izni için Kurula başvuru tarihinden veya birleşme, bölünme, devir veya tasfiye kararı için ilgili genel kurul toplantı tarihinden önceki üç ay içinde yer alan bir tarih itibariyle çıkarılmış olan mali tablolar da özel denetime konu olabilir. Ancak bu durumda geçmiş süre faktörünün "Bağımsız denetim süresi içinde yapılacak sayım ve envanter incelemesinden hareketle kaydi envanter tekniği ile söz konusu mali tabloda yer alan varlık kalemlerine ulaşamaması" gibi nedenlerle çalışma alanını sınırlamaması ve denetçi görüşüne şart oluşturulması zorunludur¹³⁵.

¹³⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi*, s. 541.

2.5.4.1. Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetim yaptırarak ortaklık veya sermaye piyasası kurumları bağımsız denetim kuruluşunu seçerken, kuruluşun imkânlarını uzmanlık ve deneyimlerini dikkate almak zorundadır. Bağımsız denetim kuruluşları, müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek, bağımsız denetimin kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadırlar¹³⁶.

Bağımsız Denetim Sözleşmesi ve Asgari Unsurları:

SPK tarafından yayımlanan Seri: X, No:16 sayılı Tebliğ'in 23. maddesinde, ilgili kurum ve kuruluşların yaptıracakları bağımsız denetim hizmetinin bir sözleşmeye bağlanması ve bu sözleşmede en az nelerin bulunması gerektiği hükme bağlanmıştır. Buna göre, görevin kabul edilmesine ilişkin bir engel yoksa bağımsız denetim kuruluşunca yazılı olarak düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi taraflarca imzalanacaktır. Müşteri bu sözleşmenin bir örneğini 6 iş günü içinde kurula gönderecektir.

SPK Tebliği'nin "Bağımsız Denetim Sözleşmesi ve Asgari Unsurları" başlıklı 23. maddesinde bağımsız denetim sözleşmesinde yer alacak asgari unsurlar şunlardır¹³⁷:

- Denetimde görevlendirilecek sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi ile bunların yedekleri,
- Bağımsız denetimin amacı, kapsamı varsa özel nedenleri,
- Bağımsız denetim kuruluşu tarafından anlaşma kapsamında sunulacak diğer hizmetler
- Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- Ücret ile ilgili ayrıntılı döküm.

¹³⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi*, s. 542.

¹³⁷ Orhan Akışık, "Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 62, 2003, s. 1.

Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Yürürlüğü:

İlgili kurum ve kuruluşlar ile denetim kurulu arasında imzalanan denetim sözleşmelerinin yürürlüğüne ilişkin bilgiler tebliğin 24. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme aşağıdaki gibidir:

Bağımsız denetim sözleşmeleri müşteri yönetim kurulunca imzalanarak yürürlüğe girer. Yönetim kurulunca yapılan bağımsız denetim kuruluşu seçimi sürekli denetimlerde genel kurulun onayına sunulur. Özel denetim sözleşmelerinin, halka arz için Kurula başvuru tarihinden devir birleşme bölünme veya tasfiye hallerinde ise bunlara ilişkin kararların alınacağı genel kurul toplantı tarihinden en az iki ay önce yapılmış olması zorunludur. Ortaklıklar veya sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim kuruluşunu herhangi bir nedenle seçememesi halinde durum, gerekçeleriyle birlikte Kurula bildirilir. Kurulca belirlenen bağımsız denetim kurulu ile 15 gün içinde sözleşme imzalanır. Seçilen bağımsız denetim kuruluşunun genel kurulca onaylanmaması, fesih veya çekilme hallerinde yönetim kurulu ilk genel kurul tarihine kadar görev yapmak üzere bir başka bağımsız denetim kuruluşunu belirler. Kurulun uygun görüşünün bildirilmesini takip eden 15 gün içinde sözleşme imzalanır.

2.5.4.2. Firma Görüşmesi ve Bağımsız Denetim Planı

Bağımsız denetim çalışmasının etkin bir şekilde planlanması gerekir. Etkin planlamadan maksat, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, iş ve zaman tasarrufu sağlanarak bağımsız denetimin nihai amacına ulaşması için gerekli çalışmaların sistemli bir şekilde yürütülmesidir¹³⁸. Bunun için denetlenecek firma ile sürekli temas halinde olunmalı, firma yetkilileri ile ortak fikir alışverişleri ile bir denetim planı oluşturulmaya çalışılmalıdır. Zira, denetlenecek firmanın rutin iş akışı içerisinde uygun bir plan dâhilinde denetçiyi asitse edebileceği unutulmamalıdır. Aksi takdirde denetim çalışmaları zaman ve maliyet açısından büyük kayıplara gebe kalacaktır.

¹³⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi*, s. 543-544.

Bağımsız denetim ile ilgili olarak yapılacak bir planlama kapsamında asgari olarak;

- Planlama yapılmadan önce işletmenin organizasyonu, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör ve diğer hususlarda gerekli araştırmaların yapılmış olması,
- Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve denetim raporları ile işletmenin haberleşme dosyalarının gözden geçirilmesi,
- Müşterinin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin ve bağımsız denetimin iç kontrollere ne ölçüde dayandırılacağı ile denetim riski ve önemlilik sınırının tespit edilmesi,
- Müşterinin muhasebe politikalarının ayrıntılarıyla incelenmesi, muhasebede, bağımsız denetim uygulamalarında veya mevzuatta meydana gelen ve işletmenin mali tablolarını etkileyebilecek olan değişmelerin araştırılması,
- Yapılacak bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı ve zamanlamasının yöneticiler ve işletmenin diğer ilgili personeli ile tartışılması,
- Bağımsız denetim faaliyeti sırasında denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyon sağlanması,
- Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek ekip içinde iş bölümünün yapılması ve koordinasyonunun sağlanması,
- Yazılı bir bağımsız denetim programının hazırlanması gerekir.

Denetim planı, ayrıntılı denetim programı ile desteklenmediği sürece amacını tam olarak yerine getiremeyecektir. Denetim planı, nispeten daha ayrıntılı olan denetim programı ile desteklenerek, denetim faaliyetlerinin daha ayrıntılı olarak plan ve programa bağlanması sağlanabilecektir.

Bağımsız Denetim Programı:

Bağımsız denetim programları, bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin çalışma kâğıtlarıyla ilişkilendirilerek kalemler itibariyle çeşit, tarih ve süre ile görevlendirilen elemanlar bakımından ayrıntılı olarak belirlendiği belgelerdir. Bağımsız denetim programı

çerçevesinde yapılacak görevlendirmelerde, ekip elemanlarının sorumluluk, mesleki teknik bilgi, yetenek ve deneyimleriyle ilgili hususlara dikkat edilir ve görevler açıklıkla belirlenir.

2.5.4.3. Gözetim ve Koordinasyon

Etkin ve verimli bir denetim için salt bağımsız denetim planlaması ve bağımsız denetim programı da yetmez, ayrıca bağımsız denetim çalışmalarının etkin ve yeterli bir şekilde gözetim ve koordinasyona tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre, sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur. Bu sorumluluk denetçilerin faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesini, bu kişilerin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini, yürütülen faaliyetin süreç içinde sık sık gözden geçirilmesini, çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan problemlerin çözümlenmesini ve faaliyetin çalışma kâğıtlarından izlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar¹³⁹.

2.5.4.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar. İç kontrol, işletme içinde kurmaylık görevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür.

Denetçi uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Denetçi, dönem içinde zaman zaman yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir.

¹³⁹Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi*, s. 544.

2.5.4.5. Kanıt Toplama ve Değerlendirme

Aslında denetim faaliyeti, bir nevi kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi olayıdır. Buna göre, denetçi bağımsız denetim programının yürütülmesi sırasında belirli denetim tekniklerini uygulayarak yeterli miktarda güvenilir denetim kanıtı toplar ve bunları değerlendirerek müşterinin mali tabloları hakkında görüşünü oluşturur. Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, inceleme konusu muhasebe kaleminin nitelik ve nicelik açısından nispi önemi, hatalı veya hileli olması riski, toplanabilecek kanıtların güvenilirliği ve elde etme maliyeti gibi hususlar göz önünde bulundurulur. Güvenilirlik, kanıtın toplanma amaçlarına ve denetçi görüşünün oluşumuna hizmet edebilme özelliği, kaynağı, uygun zamanda elde edilmesi ve nesnellğine göre tespit edilir.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Seri No:16 Tebliğ'in 30. maddesinde belirtildiği üzere, kanıt toplamada amaç, mali tablolarda yer alan;

- Tüm varlık, kaynak gelir ve giderlerin gerçek olduğu ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedildiği,
- Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlemler ve hesapların bu tablolarda doğru tutarlarıyla yer aldığı,
- Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin müşteriye ait olduğu,
- Değerlemenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapıldığı,
- Mali tabloların ana kalemler itibariyle uygun tanımlama, sınıflandırma ve açıklama niteliklerine sahip olduğu, şeklindeki işletme beyanlarının doğruluğunun araştırılmasıdır.

Denetçiler, bağımsız denetim programını yürütürlerken yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtını aşağıdaki tekniklerle toplarlar¹⁴⁰;

- Sayım ve envanter incelemesi; belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var olduklarının görülmesi ve varlığı saptanan

¹⁴⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi*, s. 544.

kıymetlerin işletmeye ait olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulanması işlemidir.

- Belge incelemesi; müşterinin faaliyeti mali tablolar ile ilgili her çeşit belgenin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı incelenmesini ifade eder.
- Gözlem; belirli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Özellikleri itibarıyla icra aşamasında belirli tespitlerin yapılmasını gerekli kılan işlemlerde güvenilir kanıtlar gözlem yoluyla elde edilir.
- Bilgi toplama; denetçinin iç denetçileri de kapsayacak şekilde ilgililerden bilgi almasıdır.
- Doğrulama; denetçinin belirlediği çerçevede, müşteri dışındaki bir kaynaktan müşterinin yazılı talebiyle bilgi istenmesi ve bu bilginin doğrudan denetçiye iletilmesi işlemidir.
- Karşılaştırma ve aritmetik inceleme; aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması, tutar aktarımlarının kontrolü, kayıt ve belge düzenindeki her türlü aritmetik işlemin doğruluğunun incelenmesidir.

2.5.4.6. Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenmesi

Denetçinin bağımsız denetim faaliyetleriyle ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olması gerekir. Denetçi, kayıt düzenini çalışma kâğıtları ve bunların dosyalanmasıyla sağlar. Çalışma kâğıtları, denetçinin izlediği denetim yöntem ve tekniklerini, uyguladığı denetim testlerini, topladığı bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir.

Çalışma kâğıtlarının mülkiyeti bağımsız denetim kuruluşuna aittir. Çalışma kâğıtlarının dosyaları içinde, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 5 yıl süreyle veya bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olanların, ihtilafın sonuçlanmasına kadar saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur.

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıdaki hususları göz önünde tutarak, kullanacakları çalışma kâğıtlarının şeklini belirlemede serbesttirler¹⁴¹:

- Çalışma kâğıtları, ait oldukları konuda mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşınmalıdır.
- Her çalışma kâğıdında bir başlık bulunmalıdır. Bu başlık; denetlenen müşteriyi, bağımsız denetimin yapıldığı dönemi, çalışma kâğıdının konusunu, hazırlayan denetçi ve denetçi yardımcılarının ad ve paraflarını ve hazırlanma tarihini içermelidir.
- Çalışma kâğıtlarında incelemenin koşullarına uygun olarak bağımsız denetim programının ne ölçüde yerine getirildiği belirtilmeli ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yer verilmelidir.
- İyi bir dosyalamanın yapılması açısından çalışma kâğıtları uygun bir düzende kodlanmalıdır.
- Tamamlanmış çalışma kâğıtlarında yapılan bağımsız denetim işi, uygulanan denetim teknikleri ile önceden belirtilmemiş ilgili puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilmeli ve yeterli açıklama yer almalıdır.

2.5.4.7. Raporlama

Denetim sürecinin son evresi denetçi yargısının belirtildiği denetim raporudur. YTTK'ye göre raporlama türleri 2.5.3.4 'te ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.5.4.8. Bağımsız Denetimde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Bağımsız denetim faaliyetleri yürütülürken tüm anlatılanlarla birlikte uygulamada karşılaşılan önemli hususlar ele alındığında, özellikle bazı konularda dikkatli olunması, denetimin kaliteli ve başarılı bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır. Bu sebepten dikkat edilmesi gereken konulardan bir kısmı aşağıda listelenmiştir¹⁴².

¹⁴¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları, Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi*, s. 544.

¹⁴² Ozan Akar, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi Ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletmede Uygulama Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İzmir 2007, s. 68-69.

- Denetim çalışması için denetim programı hazırlanmalı, zaman ve görev dağılımı yapılmalıdır. Varsa hukuki problemler belirlenmelidir.
- Çalışma kâğıtları kodlama ve semboller kullanılarak düzenlenmelidir.
- Tüm muameleler kayıtlara alınmakta mıdır? İç kontrol mekanizmaları çalışmakta mıdır?
- Kayıtlar güvenilir mi? Sondaj yöntemi ile mahsup fişleri ve orijinal eklerini kontrol ediniz.
- Denetim tarihinde kasa sayımı yapınız. Menkul kıymetleri belirleyiniz. Kayıtlar ile tutturunuz.
- Kasa döviz mevcudunun doğru kurlar ile değerlendirildiğini tespit ediniz.
- Banka, alacaklar ve alacak senetleri döviz bakiyelerinin (borç bakiyesi veren) doğru kurlar ile değerlendirildiğini tespit ediniz.
- Banka, borçlar ve borç senetleri döviz bakiyelerinin (alacak bakiyesi veren) doğru kurlar ile değerlendirildiğini tespit ediniz.
- Banka ekstrelerini (noter onaylı) kayıtlarla karşılaştırıp doğruluğunu teyit ediniz. Bankalara direk doğrulama mektupları göndererek mutabakat yapınız.
- Banka hesaplarında rehin veya blokaj durumlarını tespit ediniz ve varsa bilanço dipnotlarında belirtiniz.
- Kasa, banka veya aracı kurumlarda mevcut menkul değerleri cinslerine göre tespit ediniz. Bu kıymetler şirket adına kayıtlı mıdır? Bu menkul kıymetlerle ilgili ödenmemiş taahhütler var mıdır?
- Menkul değerlere yatırımlar şirket sermayesine oranla (sene başı ve sonu itibarıyla) %10'u geçiyor mu?
- Borsaya kote menkul değerler bilanço tarihinden önceki son 5 günün fiyatlarının ortalaması ile değerlendirilmiş midir?
- Menkul değerlerin alım-satımı gerekli onaylar alındıktan sonra mı yapılmaktadır?
- İştirakin normal değeri çıkarılmış sermayenin %10'unu veya iştirakin hakiki maliyeti toplam bilanço aktifinin 10'unu aşıyor mu?
- Menkul kıymetler değer azalmaları kayıtlara yansıtılmış mıdır? Temettüleri tahsil edilmekte midir?

- Alacak ve borç senetleri için reeskont yapmak zorunludur. Bu kurala uyulmuş mudur? Ayrıca UFRS dönüşümlerinde kıst reeskont hesaplaması yapılmış mıdır?
- Ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklar ile ticari karakteri olmayan senetli alacakları tespit ediniz. Bilanço dipnotlarında gösteriniz.
- Üç aydan fazla süreli senetsiz alacaklar ve borçlar da reeskont işlemine tabi tutulmalıdır.
- Stoklar fiziki olarak sayılmış mıdır? Normal şartlarda yılsonu sayımlarında bulunmak gerekir.
- Stok değerlendirme esasının bir önceki yıla göre değişmemiş olması gerekir. Stok listelerini kayıtlarla karşılaştırınız. Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalı mıdır? Karar veriniz.
- Stoklar sigortalanmış mıdır? Yeterli midir?
- Birkaç ana hammadde ve malzeme veya ticari mal için kaydi envanter yapınız.
- Mamuller için birim mamul imalinde kullanılan hammadde, malzeme, yakıt ve diğer malzeme miktarlarını ve tutarlarını belirleyiniz. Veriler imalattan sorumlu bir kişi tarafından hazırlanırsa kontrol açısından çok daha geçerlidir.
- 24.bentte bulunan değerleri imal edilen mamul adetleri ile çarparak sarf edilmesi gereken toplam miktarlara ulaşınız. Fiili sarfiyatlarla karşılaştırınız. Fireler sanayi odaları tarafından verilen rakamlarla uyumlu mudur? Kontrol ediniz.
- Stoklar yıl içinde çeşitli tarihlerde sayılmakta ve muhasebe kayıtlarıyla tutarlılığı kontrol edilmekte midir? Belirleyiniz.
- Maddi duran varlıklar fiilen var mıdır? Muhasebe kayıtlarıyla uyumlu mudur? Sigortalama değerleri yeterli midir? Tamir ve bakımları zamanında yapılmakta mıdır?
- Amortisman kayıtlarını gözden geçiriniz. Önceki yıllarda ayrılan amortismanların ve yeniden değerlendirme fonlarının doğruluğundan emin olunuz. Amortisman oranları maddi duran varlıkların ekonomik ömürlerine göre mi belirlenmiştir? Şüpheli durumlarda şirket yönetimi ile görüşünüz.
- Önemli bakiye veren alıcı ve satıcılara direk doğrulama mektubu gönderiniz.
- Şirket avukatına doğrulama göndererek bilgi alınız.

- Krediler ve vadeli mevduatlar için dönem sonunda dönemsellik ilkesi uyarınca gerekli faiz gelir ve gider tahakkuklarının yapıldığını kontrol ediniz.
- Kazanca ilişkin vergi karşılıklarının doğru hesaplandığı tespit edilecek.
- Kıdem tazminatı karşılıklarının doğru hesaplandığı tespit edilecek. Ayrıca UFRS gereği kıst ve ayrılma ihtimali gözetilerek dönüştürme yapılıp yapılmadığı tespit edilecek (Her bir personel için ayrı ayrı hesaplandığını gösteren tabloyu elde ediniz.)
- Özsermaye hareketleri tablosu hazırlanacak. Kar dağıtım kararları Genel kurul kararları ile uyumlu mu? Yedek akçeler ve temettüleri doğru hesaplanmış mı?
- Bağlı şirketler/grup şirketlerine satışlar yeterli detayda tespit ve kontrole tabi tutulacak, satış fiyatları emsaline göre yüksek veya düşükse raporumuzda belirtilecektir. İlişkili taraf işlemleri UFRS gereği ayrıca dipnotlarda belirtildiği ve bilançodan elimine edildiği için bu tür işlemlerin ayrıntısı istenecek.
- Ertelemiş vergi varlığı/yükümlülüğü hesaplamaları doğru yapılmış mı?
- Amortisman hesaplamaları doğru yapılmış mı? UFRS gereği kıst amortisman hesaplamaları ve eliminasyon işlemleri yapılmış mı?

2.5.5. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerde Bağımsız Dış Denetimin Olası Etkileri

Kurumsal bir yapıya sahip olma ihtiyacı KOBİ'ler de dahil olmak üzere tüm işletmeler için geçerlidir. KOBİ'ler gün geçtikçe, buldukları çalışma ortamıyla daha iyi başa çıkabilmek ve yeni alanlara girişim için denetime ve profesyonel yardıma olan ihtiyacın farkına varmaktadırlar. Ama KOBİ'lerin büyük bir kısmı, profesyonel danışmanların maliyetlerinden dolayı, hala yönetim ve muhasebe alanlarında kendi personel ve muhasebecilerine bağımlıdırlar. KOBİ'ler Finansal Raporlama Standartları ile uyum sağlamak veya standartlardaki değişikliklere uyum sağlayabilmek için her zaman gerekli iç kaynaklara veya uzmanlığa sahip olmayabilirler. Bu nedenle, KOBİ'ler bu tür kaynakları dışarıdan tamamlama ihtiyacını fark etmeye başlamışlardır. Bağımsız denetim KOBİ'lerin uzman bilgisinden yararlanmalarını, kendi personel veya yönetimindeki bilgi noksanlıklarını gidermesini sağlayacaktır¹⁴³.

¹⁴³ Koray Öztürk, "Bağımsız Denetim Açısından KOBİ'ler İçin TFRS Standardı", 2010, s. 14 Kaynak: www.adanasmmmo.org/sempozyum/koray_ozturk1.ppt (Erişim Tarihi: 09.10.2011)

Bir şirketin muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında uzman profesyoneller tarafından yapılacak objektif bir değerlendirme, öngörülemeyen sorunları önleyecektir.

UFRS ile uyum sağlamanın yanında, bağımsız denetçilerin KOBİ'lerin iç prosedürlerine ve süreçlerine yapacağı yenilikler, tavsiyeler ve bu prosedürlerdeki eksikliklerin ve zayıflıkların geri bildirimleri KOBİ'lerin rekabetçi iş ortamında gelişmelerine yardımcı olacaktır ve ileride karşılaşılabilecekleri büyük problemler için şimdiden önlem almalarını sağlayacaktır.

Bir KOBİ'nin büyümesi için her türlü organizasyonda, doğru ve güvenilir finansal bilginin ve kurumsal yönetiminin önemi çok büyüktür. İyi bir kurumsal yönetim, uygun finansal raporlama süreçleri ile birlikte kurumsal sorumluluğu artırır ve bu süreç ortakların karlarını arttırmasını sağlayacaktır.

Denetim, ortakların menfaatlerinin korunmasına yardımcı olur ve karar vericiler için güven sağlamaktadır. Karar vericilere kullandıkları finansal bilgilerin güvenilir ve ilgili muhasebe çerçevesine her açıdan doğru olduğunun güvencesini vermektedir. Denetçi bir denetim sırasında, KOBİ ortaklarına yapısal, operasyonel ve kontrol ile ilgili eksiklikleri ve bulguları rapor edebilirler. Bu rapor, denetçilerin çeşitli sektörlerdeki denetimlerinden elde ettikleri geniş deneyim ve uzmanlıklarına dayanan, en iyi uygulamalar için önerileri de içerecektir¹⁴⁴.

Bağımsız denetim, nakit akım ve kredi yönetimi için gerekli temel finansal disiplinlerin uygulanmasını sağlamaktadır. Muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan denetlenmiş mali tablolar, yatırımcılara, tedarikçilere ve ilgili finansal kuruluşlara çok daha şeffaf bir görünüm sağlamaktadır. Dış denetçiler tarafından verilen öneriler yönetim tarafından düzgün uygulanırsa, KOBİ'nin iç kontrol yapısını geliştirebilir, hile yapma fırsatlarını azaltan güçlü ve kontrollü bir finansal yapıya kavuşturabilir. Bağımsız Denetim iş büyüdükçe başarılı bir planlamaya olan ihtiyacı tamamlamaktadır. Denetim KOBİ'lere gelecekteki zorlukları karşılamak için hem mali hem de mali olmayan bir platform hazırlar. Bir KOBİ için finansal tablolarının denetlenmesi, KOBİ büyüdükçe ve daha karmaşık bir örgüt yapısına kavuştukça,

¹⁴⁴Öztürk, agm, s. 14.

özellikle de bu KOBİ genişlemek veya halka açılmak için potansiyel bir aday ise, ileride karşılaşılabileceği daha büyük zorluklar için KOBİ'yi hazırlamaktadır.

Anahtar yönetici pozisyonlarının aile üyeleri tarafından tutulması ile KOBİ'ler için aile şirketi olmak olağandır. Yönetim ve kontrol zayıflıkları olduğu öngörüldüğünde, aile tarafından yönetilen şirketlerde kardeş rekabeti ve çıkar çatışması oldukça yaygındır. Bağımsız bir denetçi finansal bilgilerin ve kontrollerin güvenilir ve inandır olup olmadığını ortaya çıkarmak için görevlendirilebilir. Bu da aile şirketlerinde dolandırıcılığı ve zimmete para geçirmeyi engellemede caydırıcı olarak rol oynayabilir.

Çoğu KOBİ için küçük denetim firmalarıyla çalışmak daha uygun maliyetli olabilirken, uluslararası bir ağa sahip, gelişmiş altyapısı, kaynakları ve iş ve teknik bilgisiyle, hızla büyüyen KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılayacak, uluslararası bir denetim firmasıyla çalışmanın KOBİ'ler için oldukça fazla yararı vardır. Bu özellikle yurtdışında yatırım fırsatları ya da yabancı bir düzenleyici aracılığı ile halka açılma fırsatlarını arayan KOBİ'ler için geçerlidir. Uluslararası Denetim firmaları bu durumlarda gerekli ağ ve geniş hizmet alanlarına sahiptir. Doğru maliyetle ve uygun bir denetçi seçimi ile bir KOBİ kendisine katma değer katabilir ve kendisini daha fazla refaha taşıyabilir. Bağımsız denetim bir KOBİ'yi daha büyük boyutlara çıkarmak ve ortakların karlarını arttırmak için kesinlikle degecek bir yatırımdır¹⁴⁵.

Bağımsız denetimin, denetimi yapılan KOBİ'lere yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁴⁶;

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyguladığını araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir.
- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.

¹⁴⁵ Öztürk, agm, s. 15

¹⁴⁶ Erol Çelen, "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi", 2006, Kaynak: http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=82&id=609 (Erişim Tarihi: 08.19.2011)

- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacaklarından, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır¹⁴⁷.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.
- Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilitesini artırır.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.

2.5.6. UFRS'ye Tabi Olacak KOBİ'lerin Bağımsız Dış Denetime Hazır Olması İçin Yapması Gerekenler

➤ Şirketler kültürlerinde değişiklik yapmalıdırlar

Bağımsız dış denetime hazırlık için ilk adım olarak işletmelerin şirket kültürlerini değiştirmeleri ve muhasebe ve finansal raporlamaya gerekli önemi vermeleri gerekmektedir. İşletme yöneticilerinin muhasebe, finansman ve vergi konularında fikir sahibi olmaları, bu konuda eğitimler almaları gerekmektedir. Muhasebe ve finans bölümlerinde çalışan kişilerin UFRS ve YTTK konusunda yeterli eğitim almaları ve bağımsız denetimin gereklilikleri hakkında bilgi sahibi olmaları sağlanmalıdır¹⁴⁸.

➤ Şirketlerde iç denetim sistemi kurulması gerekmektedir

İşletmelerin bağımsız denetime hazır olmaları için önce kendi içinde bir iç denetim sistemi oluşturmaları önerilmektedir. İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar şirketin bağımsız denetime hazır olması açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri çalışmalar bağımsız dış denetçiler için önemli bir kanıt

¹⁴⁷ Güredin, *Denetim*, s. 14.

¹⁴⁸ Deloitte, "Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Bağımsız Dış Denetim", 2010, s. 23-24.

Kaynak:<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%C3%BCrk-Ticaret-Kanunu-veBa%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim.pdf> (Erişim Tarihi: 15.09.2011)

kaynağıdır ve denetçilerin işlerini kolaylaştırır. Bağımsız dış denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarından faydalanırlarsa denetim maliyetleri de azalacaktır.

➤ Denetim Komitesi Kurulması

Bağımsız denetime hazır olmak için atılması önerilen bir diğer adım da denetim komitesi kurulmasıdır. “Denetim Komitesi” fiili olarak denetim yapan bir organ değildir. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları, denetim komitesinin gözetiminde gerçekleştirilmelidir.

➤ Denetçinin Bilgilendirilmesi

Denetim firmasına etkin ve kaliteli bir bağımsız dış denetim yapılabilmesi için şirketin bağımsız denetçiye gerekli olan tüm bilgileri eksiksiz ve doğru olarak sunması gerekmektedir. Şirketler bu zorunluluk ile ilgili olarak kendi çalışanlarını eğitmek ve denetçi ile işbirliği yapmaları için teşvik etmek zorundadırlar. Yeni TTK kapsamında mali tabloların denetimden geçmesi için sunulmaması durumunda yönetim kurulu sorumlu olmakta ve 3 ay ile 2 yıl arasında hapis cezasına maruz kalabilmektedir.

➤ Denetim sözleşmesinin hazırlanması

Şirketler birlikte çalışacakları denetim firmasını seçtikten sonra denetçi ile görüşmeler yaparak denetimin türü, amacı, kapsamı, süresi konusunda sözleşme yapmalıdır. İleride çıkabilecek sorunları önleyici bir rol oynaması bakımından sözleşmelerin hazırlanması bağımsız dış denetime hazırlık faaliyetleri arasında mutlaka yer almalıdır¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Deloitte, agm, s. 23-24.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM UFRS' YE TABİ OLACAK KOBİ'LERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN FAALİYET SONUÇLARI ÜZERİNE OLASI ETKİLERİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK UYGULAMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı UFRS'ye tabi olacak KOBİ'lerde bağımsız dış denetimin etkilerini ölçmektir. Bağımsız dış denetimle birlikte KOBİ'lerde ne tür değişikliklerin meydana geleceği incelenmeye çalışılmıştır.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

YTTK ile zorunlu hale gelen bağımsız dış denetim görevi büyük işletmelerde bir bağımsız denetim şirketine, KOBİ'lerde ise bir YMM veya SMMM'ye verilmiştir. Bu nedenle araştırmamız, Amasya ve Çorum illerinde faaliyette bulunan YMM ve SMMM'ler üzerinde yapılmaktadır. Amasya ve Çorum illerinde YMM ve SMMM sayısı toplam 290 olup, 290 gözlemlenilen kitleden 150 tanesi basit tesadüfi örnekleme yöntemiyle seçilmiştir. Seçilen örnekleme 1 Kasım 2011 ile 30 Kasım 2011 tarihleri arasında hazırlanan anket uygulanmıştır. Elde edilen anketlerin 105 tanesi değerlemeye uygun görülmüştür. Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde SPSS 16 bilgisayar paket programından yararlanılmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada anket yöntemi uygulanmıştır ve anket hazırlanırken daha önce konuyla ilgili yapılmış çalışmalardan yararlanılmıştır. Anket iki bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde anketi cevaplayanların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular sorulmuştur. İkinci bölümde de meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'lere etkisi hakkındaki görüşlerini belirlemeye yönelik sorular sorulmuştur.

3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ

Araştırmanın bu bölümünde araştırma ile elde edilen verilerin analizi yapılmıştır.

3.4.1. Demografik Özelliklerin Analizi

Aşağıda anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin demografik özelliklerine ilişkin bilgiler bir tablo halinde gösterilmiştir.

Tablo 9: Demografik Özelliklerin Analizi

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Erkek	88	83,8	83,8
Kadın	17	16,2	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 83,8'i erkek, %16,2'si kadındır.

Yaş	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
24 ve altı	1	1,0	1,0
25-40	43	45,7	46,7
41-55	35	33,3	80,0
56 ve üzeri	21	20,0	100,0
Toplam	105	100,0	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 45,7'si 25-40 yaş aralığında, % 33,3'ü 41-55 yaş aralığında, % 20'si 56 ve üzerinde, % 1'i ise 24 ve altı yaş aralığındadır.

Unvan	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
YMM	4	3,8	3,8
SMMM	101	96,2	100,0
Toplam	105	100,0	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 3,8'i YMM, % 96,2'si SMMM'dir.

Mesleki deneyim	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
1 yıldan az	2	1,9	1,9
1-5 yıl arası	15	14,3	16,2
6-10 yıl arası	30	28,6	44,8
11-15 yıl arası	21	20,0	64,8
16-20 yıl arası	10	9,5	74,3
21 yıl ve üzeri	27	25,7	100,0
Toplam	105	100,0	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 28,6'sı 6-10 yıl arası, % 25,7'si 21 yıl ve üzeri, % 20'si 11-15 yıl arası, %14,3'ü 1-5 yıl arası, % 9,5'i 16-20 yıl arası, % 1,9'u ise 1 yıldan az mesleki deneyime sahiptir.

Eğitim durumu	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Lisans	98	93,3	93,3
Ön lisans veya Lise	7	6,7	100,0
Toplam	105	100,0	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 93,3'ü lisans, % 6,7'si lise ve ön lisans mezunudur.

3.4.2. Değişkenlerin Frekans Tabloları

Aşağıda katılımcıların KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimle ilgili görüşlerini belirttikleri sorular üzerinde frekans analizi yöntemi uygulanmıştır.

Tablo 10: Katılımcıların UFRS Hakkındaki Bilgi Düzeyleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Hiçbir Bilgim Yok	6	5,7	5,7
Biraz Bilgim Var	83	79,0	84,7
İlgilendiğim Bir Konu	15	14,3	99
Çok İyi Bildiğim Bir Konu	1	1,0	100
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 79'u konu hakkında biraz bilgiye sahiptir. UFRS uzun zamandır muhasebe dünyasında tartışılıyor olmasına rağmen %79'luk kısmın biraz bilgiye sahip olması düşündürücüdür.

Tablo 11: Katılımcıların KOBİ'ler için UFRS İle İlgili Bilgi Düzeyi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Hiçbir Bilgim Yok	0	0	0
Biraz Bilgim Var	84	80,0	80,0
İlgilendiğim Bir Konu	21	20,0	100
Çok İyi Bildiğim Bir Konu	0	0	100
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 80'i KOBİ'ler için UFRS hakkında biraz bilgiye sahipken % 20'si konuyla ilgilendiğini belirtmiştir.

Tablo 12: Katılımcıların Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Bilgi Düzeyleri

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Hiçbir Bilgim Yok	5	4,8	4,8
Biraz Bilgim Var	56	53,3	58,1
İlgilendiğim Bir Konu	39	37,1	95,2
Çok İyi Bildiğim Bir Konu	5	4,8	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 53,3 'ü YTTK hakkında biraz bilgiye sahipken, % 37,1'i ise bu konuyla ilgilendiğini belirtmiştir.

Tablo 13: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim İşlemlerinin Kolaylık Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	9	8,6	8,6
Kararsızım	36	34,3	42,9
Katılıyorum	60	57,1	100,0
Kesinlikle katılıyorum	0	0	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 8,6'sı KOBİ'ler için UFRS ile birlikte denetim işlemlerinde kolaylık sağlanacağı görüşüne katılmazken, % 34,3'ü kararsız kalmakta, % 57,1'i ise bu görüşe katılmaktadır. Katılımcıların vermiş olduğu cevaplardan KOBİ'ler için UFRS'nin denetim işlemlerinde kolaylık sağlayacağı anlaşılmaktadır.

Tablo 14: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Müşteri Seçimi ve İşin Alınması Sürecinin Kolaylık Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,0	1,0
Katılmıyorum	19	18,1	19,0
Kararsızım	31	29,5	48,6
Katılıyorum	54	51,4	100,0
Kesinlikle katılıyorum	0	0	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 19,1'i KOBİ'ler için UFRS'nin müşteri seçimi ve işin alınması sürecine daha kolaylık sağlayacağı ifadesine katılmazken, % 29,5'i kararsız kalmakta, % 51,4'ü ise bu görüşe katılmaktadır.

Tablo 15: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim Planlamasının Kolaylık Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	9	8,6	8,6
Kararsızım	25	23,8	32,4
Katılıyorum	71	67,6	100,0
Kesinlikle katılıyorum	0	0	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 8,6'sı KOBİ'ler için UFRS'nin denetim planlamasında kolaylık sağlayacağı ifadesine katılmazken, % 23,8'i kararsız kalmakta, % 67,6'sı ise KOBİ'ler için UFRS'nin denetim planlamasını kolaylaştıracağını belirtmektedir.

Tablo 16: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Bulguların Raporlanmasının Kolaylık Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,0	1,0
Katılmıyorum	8	7,6	8,6
Kararsızım	28	26,7	35,2
Katılıyorum	67	63,8	99,0
Kesinlikle katılıyorum	1	1,0	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 8,6'sı KOBİ'ler için UFRS'nin birlikte bulguların raporlanmasını kolaylaştırmayacağını düşünürken, % 26,7'si kararsız kalmakta, % 64,8'i ise KOBİ'ler için UFRS ile birlikte bulguların raporlanmasının daha kolaylaşacağını belirtmektedir.

Tablo 17: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim İçin Gerekli Olacak Sürenin Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	13	12,4	12,4
Kararsızım	37	35,2	47,6
Katılıyorum	51	48,6	96,2
Kesinlikle katılıyorum	4	3,8	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 12,4'ü KOBİ'ler için UFRS ile birlikte denetim için gerekli olan sürede azalış olmuştur ifadesine katılmazken, % 35,2'si kararsız kalmakta, % 52,4'ü UFRS ile birlikte denetim için gerekli olan sürenin azalacağını belirtmektedir.

Tablo 18: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Şirketlerdeki İç Kontrolleri Etkinliği

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,9	1,9
Katılmıyorum	4	3,8	5,7
Kararsızım	29	27,6	33,3
Katılıyorum	69	65,7	99,0
Kesinlikle katılıyorum	1	1,0	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 5,7'si KOBİ'ler için UFRS uygulanmaya başladıktan sonra şirketlerdeki iç kontrollerin daha etkin yapılacağı ifadesine katılmazken, % 27,6'sı kararsız kalmakta, % 66,7'si ise iç kontrollerin daha etkin bir biçimde yapılacağını belirtmektedir.

Tablo 19: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetimde Kalite Ve Etkinlikteki Artış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	13	12,4	12,4
Kararsızım	30	28,6	41,0
Katılıyorum	56	53,3	94,3
Kesinlikle katılıyorum	6	5,7	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM 'lerin % 12,4'ü KOBİ'ler için UFRS ile denetimin kalitesi ve etkinliğinin artmayacağını belirtirken, % 28,6'sı kararsız kalmakta, % 59'u denetimde kalite ve etkinliğin artacağını belirtmektedir.

Tablo 20: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim Kanıtlarının Daha Hızlı Toplanması Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	2	1,9	1,9
Kararsızım	42	40,0	41,9
Katılıyorum	58	55,2	97,1
Kesinlikle katılıyorum	3	2,9	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 1,9'u denetim kanıtlarının daha hızlı bir şekilde toplanacağı ifadesine katılmazken, % 40'ı kararsız kalmakta, % 58,1'i KOBİ'ler için UFRS ile yeterli ve gerekli denetim kanıtının daha hızlı bir şekilde toplanacağını belirtmektedir.

Tablo 21: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim Sonucunda Olumlu Görüş İçeren Rapor Sunma Oranındaki Artış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	2	1,9	1,9
Kararsızım	41	39,0	41,0
Katılıyorum	56	53,3	94,3
Kesinlikle katılıyorum	6	5,7	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 1,9'u KOBİ'ler için UFRS ile denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranında artış olmayacağını belirtirken, % 39'u kararsız kalmakta, % 59'u olumlu görüş içeren rapor sunma oranında artış olacağını belirtmektedir. Olumlu görüş içeren denetim raporu denetçinin mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğuna dair yeterli bilgi, belge ve kanıtları toplaması, mali tabloların önceki dönemle tutarlı olması ve dipnotlar dâhil yeterli açıklamaları içermesi gibi durumlarda verilir. Ankete katılanların vermiş olduğu cevaplara göre KOBİ'ler için UFRS'nin bu duruma olumlu katkı sağlayacağı anlaşılmaktadır.

Tablo 22: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Şirketlerin Finansal Tablolarının Hata İçerme Olasılığındaki Azalış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	3	2,9	2,9
Kararsızım	34	32,4	35,2
Katılıyorum	60	57,1	92,4
Kesinlikle katılıyorum	8	7,6	100,0
Toplam	105	100	

Ankete katılan YMM ve SMMM'lerin % 2,9'u KOBİ'ler için UFRS ile birlikte şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığının azalmayacağını belirtirken, % 32,4'ü kararsız kalmakta, % 64,7'si KOBİ'ler için UFRS ile birlikte şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığının azalacağını belirtmektedir.

Tablo 23: KOBİ'ler için UFRS'nin Modern, Güvenilir Ve İhtiyaçlara Uygun Olup Olmaması Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	6	5,7	5,7
Kararsızım	27	25,7	31,4
Katılıyorum	62	59,0	90,5
Kesinlikle katılıyorum	10	9,5	100,0
Toplam	105	100	

Ankete katılan YMM ve SMMM'lerin % 5,7'si KOBİ'ler için UFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara uygun olmadığını belirtmekte, % 25,7'si kararsız kalmakta, % 68,5'i ise KOBİ'ler için UFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara uygun nitelikte olduğunu belirtmektedir.

Tablo 24: KOBİ'ler için UFRS İle Şirketlerdeki Denetim Riskinin Azalacağı Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	5	4,8	4,8
Kararsızım	32	30,5	35,2
Katılıyorum	60	57,1	92,4
Kesinlikle katılıyorum	8	7,6	100,0
Toplam	105	100	

Ankete katılan YMM ve SMMM'lerin % 4,8'i KOBİ'ler için UFRS ile şirketlerdeki denetim riskinin azalacağı ifadesine katılmazken, % 30,5'i kararsız kalmakta, % 64,7'si KOBİ'ler için UFRS ile şirketlerdeki denetim riskinin azalacağını belirtmektedir.

Tablo 25: Denetçilerin ve Şirket Muhasebecilerinin KOBİ'ler İçin UFRS Konusunda Bilinçlendirilmelerinin Denetim Kalitesi Üzerindeki Etki Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	2	1,9	1,9
Kararsızım	25	23,8	25,7
Katılıyorum	73	69,5	95,2
Kesinlikle katılıyorum	5	4,8	100,0
Toplam	105	100	

Ankete katılan YMM ve SMMM'lerin % 1,9'u denetçilerin ve şirket muhasebecilerinin KOBİ'ler için UFRS konusunda bilinçlendirilmelerinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu ifadesine katılmazken, % 23,8'i kararsız kalmakta, % 74,3'ü denetçilerin ve şirket muhasebecilerinin KOBİ'ler için UFRS konusunda bilinçlendirilmelerinin denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu belirtmektedir.

Tablo 26: KOBİ'ler için UFRS ile Bağımsız Dış Denetimin KOBİ'lere Olumlu Katkı Sağlayacağı Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	7	6,7	6,7
Kararsızım	34	32,4	39,0
Katılıyorum	60	57,1	96,2
Kesinlikle katılıyorum	4	3,8	100,0
Toplam	105	100	

Ankete katılan YMM ve SMMM'lerin % 6,7'si UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'lere olumlu katkı sağlayacağı ifadesine katılmazken, % 32,4'ü kararsız kalmakta, % 60,9'u UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'lere olumlu katkı sağlayacağını belirtmektedir.

Tablo 27: KOBİ'ler için UFRS Ve Bağımsız Dış Denetimin KOBİ Yönetiminde Kurumsallaşmayı Sağlayacağı Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	10	9,5	9,5
Kararsızım	30	28,6	38,1
Katılıyorum	55	52,4	90,5
Kesinlikle katılıyorum	10	9,5	100,0
Toplam	105	100	

Ankete katılan YMM ve SMMM'lerin % 9,5'i KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin, KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacağı ifadesine katılmazken, % 28,6'sı kararsız kalmakta, % 61,9'u KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin, KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacağını belirtmektedir.

Tablo 28: KOBİ'ler için UFRS İle Birlikte Denetim Çalışmasının Maliyetindeki Artış Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	3	2,9	2,9
Kararsızım	38	36,2	39,1
Katılıyorum	60	57,1	96,2
Kesinlikle katılıyorum	4	3,8	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 2,9'u KOBİ'ler için UFRS ile birlikte denetim çalışmasının maliyetinde artış olacaktır ifadesine katılmazken, %36,2'si kararsız kalmakta, % 60,9'u KOBİ'ler için UFRS ile birlikte denetim çalışmasının maliyetinde artış olacağını belirtmektedir.

Tablo 29: Bağımsız Denetimin Ortaklar Ve Karar Vericiler için Güven Sağlayacağı Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	4	3,8	3,8
Kararsızım	22	21,0	24,8
Katılıyorum	73	69,5	94,3
Kesinlikle katılıyorum	6	5,7	100,0
Toplam	105	100	

Ankete katılan YMM ve SMMM'lerin % 3,8'i bağımsız denetimin ortaklar ve karar vericiler için güven sağlayacağı ifadesine katılmazken, % 21'i kararsız kalmakta, % 75,2'si bağımsız denetimin ortaklar ve karar vericiler için güven sağlayacağını belirtmektedir.

Tablo 30: Bağımsız Denetçiler Tarafından Verilen Önerilerin KOBİ'lerin İç Kontrol Yapısına Etkisi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	6	5,7	5,7
Kararsızım	21	20,0	25,7
Katılıyorum	73	69,5	95,2
Kesinlikle katılıyorum	5	4,8	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 5,7'si bağımsız denetçiler tarafından verilen önerilerin KOBİ'lerin iç kontrol yapısını geliştireceği ifadesine katılmazken, % 20'si kararsız kalmakta, % 74,3'ü bağımsız denetçiler tarafından verilen önerilerin KOBİ'lerin iç kontrol yapısını geliştireceğini, hile yapma fırsatlarını azaltan güçlü ve kontrollü bir finansal yapıya kavuşturabileceğini belirtmektedir.

Tablo 31: Bağımsız Denetimin KOBİ'yi Daha Büyük Boyutlara Çıkaracak Önemli Bir Yatırım Olup Olmadığı Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	10	9,5	9,5
Kararsızım	29	27,6	37,1
Katılıyorum	57	54,3	91,4
Kesinlikle katılıyorum	9	8,6	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 9,5'i bağımsız denetimin KOBİ'yi daha büyük boyutlara çıkaracak önemli bir yatırım olacaktır ifadesine katılmazken, % 27,6'sı kararsız kalmakta, % 62,9'u bağımsız denetimin KOBİ'yi daha büyük boyutlara çıkaracak önemli bir yatırım olacağını belirtmektedir.

Tablo 32: Bağımsız Denetimin Finansal Tabloların Gerçeği Yansıtır Yansıtmadığını Saptaması Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	2	1,9	1,9
Kararsızım	23	21,9	23,8
Katılıyorum	76	72,4	96,2
Kesinlikle katılıyorum	4	3,8	100,0
Toplam	105	100	

Ankete katılan YMM ve SMMM'lerin % 1,9'u bağımsız denetimin işletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını saptar ifadesine katılmazken, % 21,9'u kararsız kalmakta, % 76,2'si bu görüşe katıldığını belirtmektedir.

Tablo 33: Bağımsız Denetimin İşletme Yönetimi Ve İşletme Çalışanları Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,9	2,9
Katılmıyorum	2	1,9	4,8
Kararsızım	23	21,9	26,7
Katılıyorum	74	70,5	97,1
Kesinlikle katılıyorum	3	2,9	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 4,8'i bağımsız denetim işletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur ifadesine katılmazken, % 21,9'u kararsız kalmakta, % 73,4'ü bağımsız denetim işletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olacağını belirtmektedir.

Tablo 34: Bağımsız Denetimle Birlikte KOBİ'lerin Uzman Bilgisinden Yararlanması Durumu

	Frekans	Yüzde	Kümülatif yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	0	0	0
Kararsızım	24	22,9	22,9
Katılıyorum	71	67,6	90,5
Kesinlikle katılıyorum	10	9,5	100,0
Toplam	105	100	

Anketi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin % 22,9 bağımsız denetimle birlikte KOBİ'lerin uzman bilgisinden yararlanacağı ifadesine kararsız kalırken, % 77,1'i bağımsız denetimle birlikte KOBİ'lerin uzman bilgisinden yararlanacağını belirtmektedir.

3.4.3. Faktörlerin Etkilerinin İncelenmesi

Faktörlerin UFRS'ye tabi olacak KOBİ'lerde bağımsız dış denetimin faaliyet sonuçları üzerine etkilerini incelemek amacıyla EK-1'de verilen 22 sorudan oluşan ölçek anket uygulanmıştır. Hazırlanan bu ölçekte (1) Kesinlikle katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle katılıyorum şeklinde 5'li likert ölçeğinde hazırlanmıştır. 22 sorudan oluşan bu ölçek, UFRS'yi uygulayacak KOBİ'lerin UFRS ve bağımsız dış denetim ile ilgili konulardaki YMM ve SMMM'lerin memnuniyetini ölçmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca cinsiyet, yaş, meslek unvanı, meslekte geçen toplam hizmet süresi, eğitim durumu gibi demografik bilgiler ve UFRS ve bağımsız dış denetim konusundaki bazı bilgi düzeyi soruları çalışmamızda incelenecek faktörler olarak belirlenmiş ve anket yöntemiyle seçilen örnekleme uygulanmıştır.

Elde edilen verilerin birbiri ile olan tutarlılığını ve çalışmanın etkinliğini ölçmek için güvenilirlik analizi uygulanmıştır. Ölçeğin güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach Alfa güvenilirlik katsayısı 0,937 bulunmuştur. Cronbach Alfa katsayısının $0,80 \leq \alpha < 1,00$ aralığında ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu belirtildiğinden uygulama sonuçlarının yüksek derecede güvenilir olduğu söylenebilir¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Ayhan Ural, İbrahim Kılıç, *Bilimsel Araştırma Süreci Ve SPSS İle Veri Analizi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 258.

İstatistiksel çözümlenmelerde, ikili karşılaştırmalar yapmak amacıyla Mann-Whitney U Testi ve çoklu karşılaştırmalar yapmak için ise Kruskal-Wallis H testi uygulanmıştır. Bu parametrik olmayan istatistiksel yöntemlerin seçilmesinin nedeni faktör düzeylerinin büyük bir çoğunluğunun gözlem sayılarının 30'dan küçük değer alması ve 22 sorunun her birinin sıralama ölçme düzeyinde bir değişkeni temsil etmesidir.

Uygulanan anketteki 22 sorunun 21 tanesi YMM ve SMMM'lerin KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim konusundaki memnuniyetlerini ölçmektedir. Bu nedenle bu 21 sorunun ortalaması alınarak yeni bir değişken elde edilmiş ve böylece meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim ile ilgili genel memnuniyet düzeylerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Anketteki 22 sorudan 20. Soru ise firmaların konuyla ilgili bir görüşünü belirlemektedir.

İkili veya çoklu karşılaştırmalar yapılırken faktörlerin genel memnuniyet üzerine ve 22 sorunun her birine istatistiksel olarak önemli bir etkisinin olup olmadığı belirlenmiştir. Cinsiyet, yaş, meslek unvanı, meslekteki toplam hizmet süresi, eğitim durumu ve konuyla ilgili bilgi sorularının her biri için sadece istatistiksel olarak farklılık yaratan faktörlere ilişkin istatistiksel sonuçlar tablolar ile özetlenerek sunulmuştur. Farklılığı hangi grup ya da grupların yarattığını belirlemek için Medyan değeri temel ölçü olarak alınmakla birlikte Medyan ve Aritmetik Ortalama değerleri birlikte yorumlanmıştır.

Faktörlerin ölçekteki 21 sorunun ortalaması ile elde edilen KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim konusundaki genel memnuniyet değişkenini etkileyip etkilemediği incelenmiştir ve KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim genel memnuniyetini istatistiksel olarak önemli derecede etkileyen ($p=0,01$ ve $p=0,05$) faktörlere ilişkin analiz sonuçları Tablo 35'te verilmiştir.

Tablo 35: Genel Memnuniyeti Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
Yaş	40 ve 40 yaş altı (N= 49)	3,34	3,38	Mann-Whitney U 939,500	0,005**
	40 yaş üstü (N= 56)	3,55	3,69		
UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilgim yok (N= 6)	3,27	3,41	Kruskal-Wallis Testi 11,760	0,003**
	Biraz bilgim var (N= 83)	3,41	3,52		
	İlgilendiğim bir konu (N= 16)	3,74	3,88		
KOBİ'ler için UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Biraz bilgim var (N= 84)	3,41	3,52	Mann-Whitney U 566,000	0,011*
	İlgilendiğim bir konu (N=21)	3,63	3,81		
YTTK hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilgim yok (N=5)	3,45	3,38	Kruskal-Wallis Testi 6,422	0,040*
	Biraz bilgim var (N= 56)	3,36	3,40		
	İlgilendiğim bir konu (N= 44)	3,57	3,67		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Tablo 35 incelendiğinde, yaş faktörünün genel memnuniyeti % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği söylenebilir ($p= 0,005 < \alpha= 0,01$). 40 yaşın üstündeki YMM ve SMMM'ler daha genç yaş gruplarına göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'ler üzerinde olumlu etkileri olacağı görüşüne daha fazla katılmaktadırlar.

UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün genel memnuniyeti % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak etkilediği söylenebilir ($p= 0,003 < \alpha= 0,01$).

UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten YMM ve SMMM'lerin, hiç bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'ler üzerinde olumlu etkileri olacağını ifade etmişlerdir.

KOBİ'ler için yapılan UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün genel memnuniyeti % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği saptanmıştır ($p= 0,011 < \alpha= 0,05$). KOBİ'ler için UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten YMM ve SMMM'lerin, biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'ler üzerinde olumlu etkileri olacağı görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Yeni Türk Ticaret Kanununun sermaye şirketlerine getirdiği yeniliklerle ilgili bilgi düzeyi faktörünün genel memnuniyeti % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak etkilediği belirlenmiştir ($p= 0,040 < \alpha= 0,05$). Bu konuda yeterli bilgisi olan YMM ve SMMM'lerin, hiç bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'ler üzerinde olumlu etkileri olacağı görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Sonuç olarak; KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim konusundaki YMM ve SMMM'lerin genel memnuniyetini etkileyen faktörler dikkate alınarak aşağıdaki öneriler ve düşünceler ifade edilebilir.

- 40 ve 40 yaşın altındaki YMM ve SMMM'ler UFRS ve bağımsız dış denetimin getirdiği yenilikler ile ilgili yeterli düzeyde bilgilendirilmelidir.
- UFRS, KOBİ'ler için UFRS ve YTTK'nin sermaye şirketlerine getirdiği yenilikler hakkında hiçbir bilgisi olmayanlar veya biraz bilgisi olanlar, UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'ler üzerindeki olumlu etkilerinin yeterince farkında olmadıklarından dolayı bu konuda bilgilendirme çalışmalarının önemi tekrar ortaya çıkmaktadır.

Tablo 36: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Planlamasının Kolaylaşacağı Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test istatistiği	Anlamlılık (p)
Yaş	40 ve 40 yaş altı (N= 49)	3,45	3	Mann – Whitney U 1,098	0,032*
	40 yaş üstü (N= 56)	3,51	4		
YTTK hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilgim yok (N= 5)	3,40	3	Kruskal-Wallis testi 7,478	0,024*
	Biraz bilgim var (N= 56)	3,41	4		
	İlgilendiğim bir konu (N=44)	3,59	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Tablo 36 incelendiğinde yaş faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlamasının kolaylaşacağı görüşünü % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p= 0,032 < \alpha=0,05$). 40 yaşın üstündeki YMM ve SMMM'ler daha genç yaş gruplarına göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlamasının kolaylaşacağı görüşüne daha fazla katılmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanununun sermaye şirketlerine getirdiği yeniliklerle ilgili bilgi düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlamasının kolaylaşacağı görüşünü % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p= 0,024 < \alpha= 0,05$). Bu konuda yeterli veya biraz bilgisi olan YMM ve SMMM'lerin hiç bilgisi olmayanlara göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlamasının kolaylaşacağı görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Sonuç olarak; 40 ve 40 yaşın altındaki YMM ve SMMM'lerin KOBİ'ler için UFRS'nin denetim planlamasını kolaylaştıracağı konusunda bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Ayrıca YTTK'nin sermaye şirketlerine getirdiği yenilikler hakkında hiçbir bilgisi olmayanlara, KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlamasının kolaylaşacağını yeterince farkında olmadıklarından dolayı bu konuda bilgilendirme çalışmalarının yapılmasının önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 37: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim İçin Gerekli Olan Sürede Azalış Olacağı Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilgim yok (N=6)	3,00	3	Kruskal-Wallis testi 11,606	0,003*
	Biraz bilgim var (N=83)	3,36	3		
	İlgilendiğim bir konu (N=16)	4,00	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

UFRS hakkındaki yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim için gerekli olan sürede azalış olacağı görüşünü % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı derecede etkilediği görülmektedir ($p=0,003 < \alpha=0,01$). UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten YMM ve SMMM'lerin, hiç bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim için gerekli olan sürede azalış olacağını ifade etmişlerdir.

Sonuç olarak; UFRS hakkında hiçbir bilgisi olmayanlar veya biraz bilgisi olanlar KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim için gerekli olan sürede azalış olacağı görüşü ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadıklarından dolayı bu konuda bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

Tablo 38: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetimde Etkinlik Ve Kalite Artacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
YTTK ile ilgili bilgi seviyesi	Hiçbir bilgim yok (N=5)	3,60	3	Kruskal-Wallis testi 8,037	0,018*
	Biraz bilgim var (N=56)	3,34	3		
	İlgilendiğim bir konu (N=44)	3,75	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

YTTK'nin sermaye şirketlerine getirdiği yeniliklerle ilgili bilgi düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetimde etkinlik ve kalite artacaktır

görüşünü % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p= 0,018 < \alpha= 0,05$). Bu konuda yeterli bilgisi olan YMM ve SMMM'lerin hiç bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetimde etkinlik ve kalite artacaktır görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Sonuç olarak; YTTK'nin sermaye şirketlerine getirdiği yenilikler hakkında hiçbir bilgisi olmayanlar veya biraz bilgisi olanlar KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetimde etkinlik ve kalitenin artacağı düşüncesinin yeterince farkında olmadıklarından dolayı bu konuda bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

Tablo 39: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Kanıtlarının Daha Hızlı Bir Şekilde Toplanacağı Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test istatistiği	Anlamlılık (p)
Unvan	YMM (N=4)	4,25	4	Mann-Whitney U 89,500	0,032*
	SMMM (N=101)	3,56	3		
YTTK hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilgim yok (N=5)	3,60	3	Kruskal-Wallis testi 6,108	0,047*
	Biraz bilgim var (N=56)	3,46	3		
	İlgilendiğim bir konu (N=44)	3,75	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Unvan faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim kanıtlarının daha hızlı bir şekilde toplanacağı görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği görülmektedir ($p=0,032 < \alpha= 0,05$). YMM'lerin SMMM'lere göre bu konuya daha fazla katıldıkları söylenebilir.

YTTK'nin sermaye şirketlerine getirdiği yeniliklerle ilgili bilgi düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim kanıtlarının daha hızlı bir şekilde toplanacağı görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği belirlenmiştir. ($p=0,047 < \alpha=0,05$). Bu konuda yeterli bilgisi olan YMM ve SMMM'lerin hiç bilgisi olmayan veya

biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim kanıtlarının daha hızlı toplanacağına daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Sonuç olarak; SMMM'lerin KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim kanıtlarının daha hızlı toplanacağı konusunda yeterli düzeyde bilgilendirilmeleri gerekmektedir. YTTK hakkında hiçbir bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlar da denetim kanıtlarının daha hızlı toplanacağı görüşünün yeterince farkında olmadıklarından dolayı bilgilendirme çalışmalarının önemi tekrar ortaya çıkmaktadır.

Tablo 40: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Sonucunda Olumlu Görüş İçeren Rapor Sunma Oranı Artacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilgim yok (N=6)	3,66	3	Kruskal-Wallis testi 7,854	0,020*
	Biraz bilgim var (N=83)	3,54	3		
	İlgilendiğim bir konu (N=16)	4,06	4		
KOBİ'ler için UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Biraz bilgim var (N=84)	3,52	3	Mann-Whitney U 515,500	0,001**
	İlgilendiğim bir konu (N=21)	4,04	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artacaktır görüşünü % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p=0,020 < \alpha=0,05$). UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten YMM ve SMMM'lerin, hiç bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artacaktır görüşüne daha fazla katıldıkları görülmektedir.

KOBİ'ler için UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artacaktır görüşünü % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı derecede

etkilemektedir ($p= 0,001 < \alpha=0,01$). KOBİ'ler için UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten YMM ve SMMM'lerin, biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artacaktır görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Sonuç olarak; UFRS ve KOBİ'ler için UFRS hakkında hiçbir bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlar KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranının artacağına yeterince farkında olmadıklarından dolayı bu konuda bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

Tablo 41: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Şirketlerin Finansal Tablolarının Hata İçerme Olasılığı Azalacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
Yaş	40 ve 40 yaş altı (N=49)	3,57	3	Mann-Whitney U 1085	0,037*
	40 yaş üstü (N=56)	3,80	4		
UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilgim yok (N=6)	3,17	3	Kruskal-Wallis testi 12,092	0,002**
	Biraz bilgim var (N=83)	3,64	4		
	İlgilendiğim bir konu (N=16)	4,19	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Yaş faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığı azalacaktır görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği görülmektedir ($p=0,037 < \alpha= 0,05$). 40 yaş üstü YMM ve SMMM'ler daha genç yaş gruplarına göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığı azalacaktır görüşüne daha fazla katılmaktadırlar.

UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığı azalacaktır görüşünü % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p=0,002 < \alpha= 0,01$). UFRS'nin ilgilendiği bir konu ve UFRS hakkında biraz bilgiye sahip olduğunu belirten YMM ve SMMM'lerin hiçbir bilgisi olmayanlara

göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığının azalacağına daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Sonuç olarak; 40 ve 40 yaşın altındaki YMM ve SMMM'ler KOBİ'ler için UFRS'den sonra şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığının azalacağı konusunda bilgilendirilmeleri gerekmektedir. UFRS hakkında hiçbir bilgisi olmayanlara KOBİ'ler için UFRS'den sonra şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığının azalacağına yeterince farkında olmadıklarından dolayı bu konuda bilgilendirme çalışmaları yapılmalıdır.

Tablo 42: KOBİ'ler İçin UFRS'nin Modern, Güvenilir Ve İhtiyaçlara Cevap Verebilir Nitelikte Olduğu Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
Yaş	40 ve 40 yaş altı (N=49)	3,51	3	Mann-Whitney U 954,000	0,002**
	40 yaş üstü (N=56)	3,91	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Yaş faktörünün KOBİ'ler için UFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olduğu görüşünü % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p= 0,002 < \alpha= 0,01$). 40 yaş üstü YMM ve SMMM'ler daha genç yaş gruplarına göre KOBİ'ler için UFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olduğu görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Sonuç olarak; 40 ve 40 yaşın altındaki YMM ve SMMM'ler KOBİ'ler için UFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olduğu görüşü hakkında bilgilendirilmelidir.

Tablo 43: KOBİ'ler İçin UFRS Ve Bağımsız Dış Denetim KOBİ Yönetiminde Kurumsallaşmayı Sağlayacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
Yaş	40 ve 40 yaş altı (N=49)	3,45	3	Mann-Whitney U 1064	0,030*
	40 yaş üstü (N=56)	3,77	4		
KOBİ'ler için UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Biraz bilgim var (N=84)	3,51	3	Mann-Whitney U 542,000	0,003**
	İlgilendiğim bir konu (N=21)	4,05	4		
YTTK hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilgim yok (N=5)	3,80	3	Kruskal-Wallis testi 6,490	0,039*
	Biraz bilgim var (N=56)	3,45	3		
	İlgilendiğim bir konu (N=44)	3,82	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Yaş faktörünün KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği görülmektedir ($p=0,030 < \alpha=0,05$). 40 yaş üstü YMM ve SMMM'ler daha genç yaş gruplarına göre bu konuya daha fazla katılmaktadırlar.

KOBİ'ler için UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır görüşünü % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p=0,003 < \alpha=0,01$). KOBİ'ler için UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten YMM ve SMMM'lerin, biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacağı görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

YTTK'nin sermaye şirketlerine getirdiği yeniliklerle ilgili bilgi düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilemektedir ($p=$

0,039 < $\alpha=0,05$). Bu konuda yeterli bilgisi olan YMM ve SMMM'lerin, hiçbir bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır görüşüne daha fazla katıldığı söylenebilir.

Sonuç olarak; 40 ve 40 yaşın altındaki YMM ve SMMM'ler KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacağı hakkında bilgilendirilmelidir. KOBİ'ler için UFRS ve YTTK hakkında hiçbir bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlar KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacağı konusunun yeterince farkında olmadıklarından dolayı bu konuda bilgilendirme çalışmalarının önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 44: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Çalışmasının Maliyetinde Artış Olacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anamlılık (p)
Unvan	YMM (N=4)	1,75	1	Mann-Whitney U 96,000	0,043*
	SMMM (N=101)	2,41	2		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Unvan faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim çalışmasının maliyetinde artış olacaktır görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği görülmektedir ($p= 0,043 < \alpha= 0,05$). SMMM'lerin YMM'lere göre bu konuya daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Tablo 45: Bağımsız Denetim KOBİ'yi Daha Büyük Boyutlara Çıkaracak Önemli Bir Yatırımdır Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
Cinsiyet	Erkek (N=88)	3,69	4	Mann-Whitney U 528,000	0,034*
	Kadın (N=17)	3,24	3		
Yaş	40 ve 40 yaş altı (N=49)	3,45	3	Mann-Whitney U 1070	0,035*
	40 yaş üstü (N=56)	3,77	4		0,032*

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Cinsiyet faktörünün bağımsız denetim KOBİ'yi daha büyük boyutlara çıkaracak önemli bir yatırımdır görüşünü % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p=0,034 < \alpha=0,05$). Cinsiyeti erkek olan YMM ve SMMM'lerin kadınlara göre bu konuya daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Yaş faktörünün bağımsız denetim KOBİ'yi daha büyük boyutlara çıkaracak önemli bir yatırımdır görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği görülmektedir ($p=0,032 < \alpha=0,05$). 40 yaş üstü YMM ve SMMM'lerin daha genç yaş gruplarına göre bu konuya daha fazla katıldığı söylenebilir.

Sonuç olarak; kadın YMM ve SMMM'ler ile 40 ve 40 yaş altı YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetimin KOBİ'yi daha büyük boyutlara çıkaracak önemli bir yatırım olacağı görüşü hakkında bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

Tablo 46: Bağımsız Denetim Finansal Tabloların Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığını Saptar Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
Cinsiyet	Erkek (N=88)	3,83	4	Mann-Whitney U 567,500	0,044*
	Kadın (N=17)	3,53	3		
Meslekteki toplam hizmet süresi	5 ve 5 yıldan az (N=17)	3,53	3	Kruskal-Wallis testi 10,130	0,038*
	6-10 yıl arası (N=30)	3,73	3		
	11-15 yıl arası (N=21)	3,66	3		
	16-20 yıl arası (N=10)	4,10	4		
	21 yıl ve üstü (N=27)	3,96	4		
UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilgim yok (N=6)	3,33	3	Kruskal-Wallis testi 8,152	0,017*
	Biraz bilgim var (N=83)	3,77	3		
	İlgilendiğim bir konu (N=16)	4,00	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Cinsiyet faktörünün, bağımsız denetim finansal Tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği görülmektedir ($p=0,044 < \alpha=0,05$). Erkek YMM ve SMMM'lerin, kadınlara göre bu konuya daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Meslekteki toplam hizmet süresi faktörünün bağımsız denetim finansal Tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği görülmektedir ($p=0,038 < \alpha= 0,05$). Meslekteki toplam hizmet süresi 16 yıldan fazla olan YMM ve SMMM'lerin, hizmet süresi 16 yıldan az olanlara göre bu konuya daha fazla katıldıkları söylenebilir.

UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün bağımsız denetim finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar görüşünü % 95 güven

düzeyinde önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p=0,017 < \alpha=0,05$). UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten ve UFRS hakkında biraz bilgiye sahip olan YMM ve SMMM'lerin, hiçbir bilgisi olmayanlara göre bağımsız denetim finansal tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığını saptar görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Sonuç olarak; kadın YMM ve SMMM'ler ile meslekteki toplam hizmet süresi 16-20 yıldan fazla veya az olan YMM ve SMMM'ler bağımsız denetim finansal tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığını saptar görüşü hakkında bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Ayrıca UFRS hakkında hiçbir bilgisi olmayanlar bağımsız denetim finansal tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığını saptar görüşünün yeterince farkında olmadıklarından dolayı bu konuda bilgilendirme çalışmalarının önemi ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ

Günümüz dünyasında tüm ülke politikalarının merkezinde KOBİ'lerin doğması, büyümesi, gelişmesi ve korunması için uygun ortamların hazırlanması amacı bulunmaktadır. KOBİ'ler dünyada olduğu gibi Türkiye ekonomisi içinde de çok önemli bir yere sahiptir. İşletme sayıları, toplam istihdam içindeki payları, üretim miktarları ve milli gelire katkıları itibarıyla ekonominin en önemli bölümünü oluşturmaktadırlar. Dünyadaki gelişmelere paralel bir eğilim izlediğini gözlediğimiz KOBİ sektörünün önemi ülkemizde de giderek artmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı Temmuz 2009'da yayınlamıştır. Buna istinaden bugüne kadar sermaye piyasalarında işlem gören şirketlerin sağlamış olduğu avantajları bundan sonra KOBİ'ler için UFRS'yi kullanan şirketlerde, daha şeffaf ve tekdüze uygulamaların olduğu finansal tablolar aracılığıyla şirket sahipleri, yatırımcılar ve finansörler de kullanabileceklerdir.

UFRS ile karşılaştırıldığında, KOBİ'ler için UFRS'de yer alan muhasebe uygulamaları için verilen rehber niteliğindeki bölümler % 85 oranında daha azdır. Genellikle KOBİ'lerde rastlanmayan ve daha fazla açıklama ile detaylı çalışma gerektiren işlemlerle ilgili konular kapsama dahil edilmemiştir. KOBİ'ler için UFRS yalnızca kamuya açıklanacak konuların azaltıldığı bir muhasebe seti değil, aynı zamanda muhasebeleştirme ve ölçüm prensiplerinin de basitleştirildiği bir kavramsal bütünlüktür. Muhasebe politikalarında seçimlik haklarının tanındığı durumlarda, KOBİ'lerin daha kolay olan uygulamayı seçmeleri hedeflenmiş ve KOBİ'ler için UFRS, KOBİ'lerin finansal tablolarını oluşturmasında dikkate almaları gereken zorunlu şartların tümünü kapsayan uluslararası muhasebe ve raporlama seti olarak hazırlanmıştır.

YTTK ile işletmelerde bağımsız denetim zorunlu hale gelmiştir. Bağımsız denetim kanunların, yönetmeliklerin, standartların işletmelere dayattığı bir zorunluluk değil aksine günümüz işletmeleri için vazgeçilemez bir ihtiyaçtır. Bağımsız denetimden geçmemiş finansal tablo aslında var olmayan bir bilgidir. Özellikle 2009 yılında yaşanan ve etkisi tüm dünyayı saran global krizin nedenleri incelendiğinde doğru ve

şeffaf olmayan finansal tablolar karşımıza çıkmaktadır. Bu şartların da açıkça ortaya koyduğu üzere doğru, şeffaf, açık ve anlaşılır bilgi en değerli bilgidir ve bu da ancak bağımsız denetimle mümkündür.

YTTK' ye göre KOBİ'lerin denetimi KOBİ'ler için UFRS'ye göre ve serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli müşavirler tarafından yapılacaktır. YTTK'nin bağımsız denetim ve uluslararası finansal raporlamaya ilişkin hükümleri 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

UFRS'ye tabi olacak KOBİ'lerde bağımsız dış denetimin faaliyet sonuçları üzerindeki etkilerinin nasıl olacağını belirlemeye yönelik olan çalışmamızın ana amacı doğrultusunda Amasya ve Çorum'da faaliyet gösteren YMM ve SMMM'lere uygulanan anket çalışması sonucunda elde edilen bulgular ve konuyla ilgili öneriler aşağıda özetlenerek sunulmuştur.

YMM ve SMMM'lerin % 79'u tam set UFRS, % 80'i KOBİ'ler için UFRS, % 53'ü de YTTK'nin sermaye şirketlerine getirdiği yenilikler hakkında biraz bilgiye sahiptir. Bu sonuçlar YMM ve SMMM'lere bu konularda yapılan bilgilendirme çalışmalarının yetersiz olduğunu göstermektedir. Bu nedenle bu konularda denetçiler için yapılan eğitim çalışmaları sürekli hale getirilmelidir. Aynı zamanda sadece denetçiler değil şirket muhasebecileri de bu konular hakkında gerekli eğitimleri almalıdır. Denetim kalitesinin sağlanması için denetçilerin ve şirket muhasebecilerinin bu konularda bilgilendirilmeleri çok önemlidir.

YMM ve SMMM'lerin KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim konusundaki genel memnuniyetin iyi düzeyde olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, meslek mensubunun UFRS, KOBİ'ler için UFRS ve YTTK konularındaki bilgi düzeyi arttıkça KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim ile ilgili memnuniyetin arttığı görülmüştür. Bu nedenle, KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin daha iyi anlaşılabilmesi ve yararlarının farkına varılabilmesi YMM ve SMMM'lerin konu ile ilgili bilgilendirilmeleri ölçüsünde artacağı söylenebilir. Ayrıca, 40 ve 40 yaş altı meslek mensuplarının, 40 yaş üstüdenkilere göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim konusunda genel memnuniyet düzeylerinin daha düşük olması, genç YMM ve

SMMM'lerin daha yaşlılara göre konu ile ilgili bilgilendirilme gerekliliğini ortaya koymaktadır.

KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetimin kolaylaşacağı düşüncesine YMM'ler SMMM'lere göre daha fazla katılmaktadırlar. KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim çalışmasının maliyetinde artış olacağı görüşüne ise SMMM'ler YMM'lere göre daha fazla katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu bilgiler, SMMM'lerin YMM'lere göre bağımsız denetimin getireceği düşünülen avantajlara daha az katıldığını göstermektedir.

Elde edilen bulgulara göre YMM ve SMMM'ler KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim işlemlerinin kolaylaşacağını ve KOBİ'ler için UFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olduğunu düşünmektedir. Bu şekilde düşünceleri dünyanın birçok ülkesinde ve Avrupa birliğinde KOBİ'ler için UFRS'nin benimsemesi nedeniyle ülkemizin dünya piyasalarına girme ve Avrupa birliğine girme sürecinde olması açısından önemlidir. KOBİ'ler için UFRS'nin işletme faaliyetlerinin uluslararasılaşması sonucu birçok ülkede muhasebe ve finansal raporlamanın ortak dili kabul edildiği ve dünya muhasebe liderlerinin UFRS'yi ekonomik büyüme için çok önemli bir etken olarak vurguladıklarını düşünürsek, anketimizi cevaplayan YMM ve SMMM'lerin KOBİ'ler için UFRS'yi modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte görmeleri ülkemiz açısından da olumlu bir durumdur.

Yine elde edilen bulgulara göre YMM ve SMMM'ler, KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin, KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacağını düşünmektedirler. Kurumsallaşma ile ülkemizdeki KOBİ'lerin sorunlarına da çözümler bulunacaktır. Kurumsallaşma; bir şirketin kişilerden bağımsız olarak standartlara, prosedürlere sahip olması; değişen çevre koşullarını takip edecek sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak organizasyonel yapısını oluşturması; kendisine özgü selamlama biçimlerini, iş yapma usul ve yöntemlerini kültürü haline getirmesi ve bu sayede diğer şirketlerden ayırt edici bir kimliğe bürünmesi sürecidir. Böylece kurumsallaşma ile KOBİ'lerde plansızlık, profesyonelleşememek, iletişim sorunları, yapılanma sorunu, uzmanlığa ve deneyime göre bilimsel temelli bir görevlendirme yapılmaması, insan kaynaklarına yeterli önemin verilmemesi, eğitim ve geliştirme faaliyetlerinin yetersiz olması gibi sorunlara çözümler üretilecektir.

Bağımsız denetim, finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar görüşüne meslekteki toplam hizmet süresi 16 ve üzerinde olanlar meslekte kendilerinden daha yeni olanlara göre bağımsız denetimle finansal tabloların gerçeği yansıttığına daha fazla katılmaktadırlar. Bu nedenle, meslek tecrübesi olanların bağımsız denetim konusunda daha duyarlı olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak, KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim uygulamasının YMM ve SMMM'ler tarafından olumlu karşılandığı açıkça ortaya konulmuştur. Ayrıca, uygulamanın getireceği kolaylıkların anlaşılması KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim konularının yeterince anlaşılmasına bağlı olarak artmaktadır. Konunun anlaşılma düzeyinin artması da, meslek mensuplarının yaşları ve meslekte geçen sürelerinin artması ile ilişkili olup getireceği faydalar konusunda daha bilinçlenmede bilgi birikimi ve zamanın önemini göstermektedir.

KAYNAKÇA

Akar, Ozan, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi Ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletmede Uygulama Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İzmir, 2007.

Akbulut, Halim, *Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2010.

Akdeniz, M. Billur, “KOBİ’lerin Ekonomik ve Sosyal Yapı İçindeki Yerleri, Destekleyici Kurumsal Çevreleri ve Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Yeniden Yapılandırılmaları”, t.y. ,Kaynak:www.sbe.dpu.edu.tr/13/69-90.pdf (Erişim Tarihi:12.08.2011)

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

Akgemci, Tahir, KOBİ’lerin Temel Sorunları Ve Sağlanan Destekler, 2001, s. 14, Kaynak: http://www.KOBİder.org.tr/pdf/KOBİ_sorunlar_destekler.pdf (Erişim Tarihi: 10.08.2011)

Akışık, Orhan, “Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 61, 2003, s. 1.

Aksoy, Tamer, *Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, Cilt 1, Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara,2006.

Altaş, Soner, *Yeni TTK’ye Göre Şirketler Hukukunda Neler Değişti?*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Altıntaş, M. Ayhan, *Bankacılıkta Risk Yönetimi ve Sermaye Yeterliliği*, Turhan Kitabevi, Ankara,2006.

Aras, Güler, “Basel II Sürecinde KOBİ’ler İçin Yol Haritası”, *Deloitte*, s. 3, t.y.
Kaynak:http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/tureytr_ceo_Basel2KOBİler_250707.pdf (Erişim Tarihi: 15.09.2011)

Arslan, Erdoğan, “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçinin Niteliği”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2011, S. 104, s. 73-108.

Aslan, Sinan, “KOBİ’ler İçin UFRS ile Global Uyum Süreci”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt:23, 2007, S.2, s. 203-221

Ataman, Başak, “Türkiye’de Kamu Denetimi Ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”,2010,Kaynak:http://www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/87/MFY87_Basak_Ataman_Turkiyede_Kamu_Denetimi.pdf , (Erişim Tarihi: 09.08.2011)

Aydoğdu, Ali, “Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması”,2010,Kaynak:http://www.ismmmd.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=239&Itemid=133 , (Erişim Tarihi: 08.07.2011)

Bakır, Mehmet, *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim*, Rize, Akademisyen Yayınevi, 2003.

Bankacılar Dergisi, “Basel II Çalışma Raporları”, S. 58, 2006, s. 19, Kaynak:<http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/58.pdf> (Erişim Tarihi:23.09.2011)

Bora, Ali, *Bankacılık Kesiminde Dış Denetimin Ticari Krediler Açısından İncelenmesi: Kurumlar ve Araçlar*, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2003.

Bozkurt, Nejat, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, Alfa Yayıncılık, 4. Baskı, 2006.

Bozkurt, Nejat. Rüstem Hacırüstemoğlu, Ümit Ataman, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul, 1. Baskı, Alfa Yayınları

Cansız, Mehmet, *Türkiye’de KOBİ’ler ve KOSGEB, Yayınlanmış DPT Uzmanlık Tezi*, Ankara, 2008.

Coşkun, Aslan, “KOBİ’lerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması”, t.y. , Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/ASLANCOSKUN.pdf> (Erişim Tarihi: 12.09.2011)

Çelen, Erol, “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, t.y., Kaynak: http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=82&id=609 (Erişim Tarihi: 08.19.2011)

Çelik Adnan. Nusret Göksu, “Türkiye’de Girişimcilik Kültürünün Teorik Temelleri ve KOBİ’lerin Yeri”, s.5, 2004, Kaynak: http://www.tdcif.org/subpg.phppg=2004_tebliğler/2004.pdf, (Erişim Tarihi: 16.10.2011)

Çelik, Orhan, “KOBİ’ler için UFRS: Genel Bakış”, 2009, s:1, Kaynak: <http://www.tmsk.org.tr/makaleler> , (Erişim Tarihi: 14.08.2011)

Çelik, Orhan, “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman Ve Nasıl?”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, 2010, s. 41-56.

Çelik, Orhan, KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı’na Genel Bakış, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Kıbrıs, 2009, s. 10-11.

Çömlekçi, Ferruh, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, TC Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1585, Açık öğretim Fakültesi Yayın No: 839, 1. Baskı., Eskişehir, 2004.

Dalak, Güldem, “Denetim ve Kalite Denetimi”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2000, S. 1, s. 66-79.

Dede, Hakkı, *Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre IMKB de İşlem Gören Sürekli Denetime Tabii Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetim*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1995.

Deloitte, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Bağımsız Denetim”, 2010, s. 7, Kaynak: <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%C3%BCrk-Ticaret-Kanunu-ve-Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim.pdf> (Erişim Tarihi: 16.07.2011)

Demir, Volkan, “ KOBİ’ler İçin UFRS’nin Son Taslağı Ve Değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart Nisan 2007, S. 80, s. 43-58.

Demir, Volkan, “ KOBİ’ler için UFRS’de Kavramlar Ve İlkeler- Finansal Tabloların Sunuluşu”, t.y. s. 2. Kaynak: http://www.tmsk.org.tr /index.php?option=com_content&task=view&id=154&lang=tr (Erişim Tarihi: 10.09.2011)

DPT, *Sanayi Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, t.y. s. 85. Kaynak: <http://ekutup.dpt.gov.tr/sanayi/oik545.pdf> (Erişim Tarihi: 12.09.2011)

Epstein, Bary J. . Eva K. Jermakowicz, IASB Exposure Draft: International Financial Reporting Standards for Small and Medium Sized Entities, *New York CPA Journal*, Nisan 2007.

Erdoğan, Murat, “Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, S. 5, s. 54-55.

Ersoy, Ayten. Adnan Dönmez, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi” *Bilig Dergisi*, S. 36, 2006, s. 69-91.

Güler, Ercüment, *Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal- Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul 2006.

Güneş, Özlem, *Sermaye Piyasası Kanunu Yönünden Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme*, (Yüksek Lisans Tezi) , Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul 2009.

Gürbüz, Hasan, *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995.

Güredin, Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul, Arıkan Yayınları, 2008.

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

Güredin, Ersin, *Denetim*, İstanbul, Beta Yayıncılık,2000.

ILO' nun, 189 Nolu Tavsiye Kararı, M. 2/a,b,e ve M.3, 1998, Kaynak: <http://www.ilo.org/ilolex/english/recdisp1.htm> (Erişim Tarihi: 24.10.2011)

İstanbul Kültür Üniversitesi, 5.KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi, Küresel Dinamikler ve KOBİ'ler, Kongre Kitabı, İstanbul 2008.

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

Kırhoğlu, Hilmi, “Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, S. 17, Ocak 2003, s.61.

Kırhoğlu, Hilmi. Aydın Şenol, “Basel II Ve UFRS'nin KOBİ'lere Beklenen Etkileri Üzerine SWOT Analizi”, 2011, s. 13. Kaynak: <http://www.dergi.duzce.edu.tr/baselII.pdf> (Erişim Tarihi: 10.09.2011)

KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, 2011, s. 30-31. Kaynak: http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf (ErişimTarihi:04.08.2011)

Kurt, Ganite. Veli Öztürk, “Basel II Ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği Ve Karşılaşılabilecek Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak 2008, s. 37-54.

Kurt, Resul, “Tek Kişilik Şirketler Geliyor”, 2011, Kaynak: <http://www.iktisadidayanisma.com/Tek-kisilik-sirketler-geliyor/Yazi/a0c775f8-f998-4bc2-9c00-ab0d77f23ced.aspx> , (Erişim Tarihi: 12.10.2011)

Küçük, Orhan, *Girişimcilik ve Küçük işletme Yönetimi*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.

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

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, Yıldız Yayınları, İstanbul 1996.

Oktay, Ertan. Alptekin Güney, Türkiye'de KOBİ'lerin Finansman Sorunu Ve Çözüm Önerileri, 21. Yüzyılda KOBİ'ler: Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri Sempozyumu, Doğu Akdeniz Üniversitesi, KKTC, 2002. s. 1.

Örerler, Esin, Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Mayıs 2005, S. 15, s. 1-7.

Özdemir, Süleyman. H.Yunus Ersöz, İbrahim Sarioğlu, *İşsizlik Sorununun Çözümünde KOBİ'lerin Desteklenmesi*, İstanbul İTO Yayını, 2006.

Özer, Mevlüt, *Denetim*, Özkan Matbaacılık Yayınları, Ankara 1997.

Özkan, Serdar, “KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na Genel Bakış”, t.y. s. 1. Kaynak:http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=154&lang=tr , (Erişim Tarihi: 10.08.2011)

Parlakkaya, Raif, “KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Kapsamlı Uluslar Arası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları”, t.y. s. 4. Kaynak: http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=154&lang=tr , (Erişim Tarihi: 15.10.2011)

Pirtini, Ali Türker, *Halka Açık Anonim Ortaklıkların Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Dönem Sonu Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gebze İleri teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Gebze 2000.

Sağlar, Jale. Koray Tuan, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2009, S. 1, cilt 18, s. 343-358.

Selimoğlu, Seval Kardeş. Hülya Göktepe, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Dış Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, S. 81, s. 17-44.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri: X, No:16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Madde 19, 1996. Kaynak: <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T&submenuheader=-1>, (Erişim Tarihi: 06.08.2011)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Seri X No: 22 Başlangıç Hükümleri m.5/1, 2006. Kaynak: <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T&submenuheader=-1>, (Erişim Tarihi: 06.08.2011)

Soydan, Hasan, *Piyasaların Etkin İşleyişi Açısından Kamu Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010.

Şimşek, Yusuf, *Tüketim Kooperatiflerinde Bağımsız Denetim Ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006.

Taş, H. Yunus, *Avrupa Birliği Ve Türkiye’de Sosyal Ve Ekonomik Rollerini Açısından KOBİ’ler*,(Doktora Tezi) İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, 2009.

Timurçin, Deniz, *Türkiye’de KOBİ’lerin Rekabet Gücü ve Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kümelenmenin Etkisi*, (Doktora Tezi)İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010.

Türel, Ahmet, “KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Taslağı Hakkında”, *İstanbul Üniversitesi İ.F. İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, Yıl:19 S. 59, Şubat 2008, s.68-74.

Türker, Masum. Recep Pekdemir, Yakup Selvi Ve Fatih Yılmaz, *Sınırlı Uygunluk Denetimi Sirküler Rapor*, Türmob Yayınları, S.2003-1, Ocak-2003.

Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği, “Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar”, 2011, Kaynak: http://www.tspakb.org.tr/tr/Portals/0/57ad7180-c5e7-49f5b282c6475cdb7ee7/UserFiles/ETM_user/ETM_kilavuzlar_ileri%20muhabese_denetim_062011.pdf , (Erişim Tarihi: 20.10.2011)

Türkkan, Gülden, *Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye’deki Durumu*,(Yayınlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1989.

Ulusoy, Yasin, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları Ve Denetçi Bağımsızlığı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt 7, S. 2, 2005, s. 265-300.

Ural, Ayhan. İbrahim Kılıç, *Bilimsel Araştırma Süreci Ve SPSS İle Veri Analizi*, Detay Yayıncılık, Ankara 2005.

Yalçın, İrfan, *Türkiye’de Küçük Ve Orta Boy İşletmelerin Sorunları Çerçevesinde Finansman Sorunu Ve Çözümüne Katkı Olarak Kredi Garanti Fonları*,(Yüksek Lisans Tezi) Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2006.

Yalçınkaya, M. Hakan, *Sanayileşme Sürecinde Türkiye’de Küçük ve Orta Boy İşletme (KOBİ) ’lerin Yeri Ve Önemi*, (Doktora Tezi) ,Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2006.

Yıldız, Serdar, *Türkiye’de KOBİ’ler: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010.

Yılmaz, Beytullah, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Toplumda Üstlendikleri Roller Bakımından Analizi”, s. 5, t.y. Kaynak: <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ocak%202004/kucuk.htm>, (Erişim Tarihi: 15.09.2011)

Yüksel, Ayhan, “Basel II’nin KOBİ Kredilerine Muhtemel Etkileri”, Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu Araştırma Raporları: 2004/5, s.7.

Kaynak: http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/1275Basel_II_SME.pdf
(Erişim Tarihi: 15.09.2011)

Yeni Türk Ticaret Kanunu, 2011, Kaynak: <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> , (Erişim Tarihi: 06.07.2011)

http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_en.pdf , t.y. s. 5. , (Erişim Tarihi: 22.10.2011)

http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx , t.y.,
(Erişim Tarihi: 10.12.2011)

<http://www.KOBİtek.com/makale.php?id=54> , t.y., (Erişim Tarihi:12.07.2011)

<http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir> , t.y.,(Erişim Tarihi: 10.12.2011)

<http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/b.aspx?ref=13> t.y., (Erişim Tarihi:11.08.2011)

<http://www.KOBİ.org.tr/index.php> t.y., (Erişim Tarihi: 11.08.2011)

EK-1

ANKET FORMU

UFRS'YE TABİ OLACAK KOBİ'LERDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN FAALİYET SONUÇLARI ÜZERİNDEKİ OLASI ETKİLERİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK ANKET ÇALIŞMASI

Bu anket formu UFRS'ye tabi olacak KOBİ'lerde bağımsız dış denetimin faaliyet sonuçları üzerindeki etkilerini ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Elde edilen veriler gizli tutulacak ve sonuçlar bilimsel araştırma amacıyla kullanılacaktır. Zaman ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN

Hitit Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Yardımcısı

Hazırlayan

Elif KURTCU

Hitit Üniversitesi

ANKET SORULARI

1. Cinsiyetiniz

() Erkek () Kadın

2. Yaşınız

() 24 ve altı () 25- 40 () 41- 55 () 56 ve üstü

3. Meslek unvanınızı belirtiniz

() YMM () SMMM

4. Mesleğinizdeki toplam hizmet süreniz

() 1 yıldan az () 1-5 yıl arası () 6-10 yıl arası

() 11-15 yıl arası () 16-20 yıl arası () 21 yıl ve üzeri

5. Eğitim durumunuz

() Lisans () Ön Lisans Diğer (Lütfen Belirtiniz) :

6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip misiniz?

- a) Hiçbir bilgim yok b) Biraz bilgim var c) İlgilendiğim bir konu
d) Çok iyi bildiğim bir konu

7. KOBİ'ler için UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip misiniz?

- a) Hiçbir bilgim yok b) Biraz bilgim var c) İlgilendiğim bir konu
d) Çok iyi bildiğim bir konu

8. Yeni Türk Ticaret Kanununun sermaye şirketlerine getirdiği yenilikler hakkında yeterli bilgiye sahip misiniz?

- a) Hiçbir bilgim yok b) Biraz bilgim var c) İlgilendiğim bir konu
d) Çok iyi bildiğim bir konu

Not: Aşağıdaki ifadelerden size uygun olan seçeneği lütfen işaretleyiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim işlemlerinde daha kolaylık sağlanacaktır.					
2. KOBİ'ler için UFRS'den sonra müşteri seçimi ve işin alınması süreci daha kolaylaşacaktır.					
3. KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlaması daha kolaylaşacaktır.					
4. KOBİ'ler için UFRS'den sonra bulguların raporlanması daha kolaylaşacaktır.					
5. KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim için gerekli olan sürede azalış olacaktır.					
6. KOBİ'ler için UFRS'den sonra şirketlerdeki iç kontroller daha etkin yapılacaktır.					
7. KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetimde etkinlik ve kalite artacaktır.					
8. KOBİ'ler için UFRS'den sonra yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtını daha hızlı bir şekilde toplayacağız.					
9. KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artacaktır.					
10. KOBİ'ler için UFRS'den sonra şirketlerin finansal tablolarının hata içerme olasılığı azalacaktır.					

11. KOBİ'ler için UFRS'nin modern, güvenilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olduğu kanısındayım.					
12. KOBİ'ler için UFRS'yi uygulayan şirketlerde denetim riski de azalacaktır.					
13. Denetçilerin ve şirket muhasebecilerinin KOBİ'ler için UFRS konusunda bilinçlendirilmeleri denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.					
14. UFRS'den sonra KOBİ'lerde bağımsız dış denetimin olumlu etkileri olacaktır.					
15. KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim, KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır.					
16. KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim çalışmasının maliyetinde artış olacaktır.					
17. Bağımsız denetim ortakların menfaatlerinin korunmasına yardımcı olacak, karar vericiler için güven sağlayacaktır.					
18. Dış denetçiler tarafından verilen öneriler yönetim tarafından düzgün uygulanırsa, KOBİ'nin iç kontrol yapısını geliştirebilir, hile yapma fırsatlarını azaltan güçlü ve kontrollü bir finansal yapıya kavuşturabilir.					
19. Bağımsız denetim KOBİ'yi daha büyük boyutlara çıkarmak için önemli bir yatırım olacaktır.					
20. Bağımsız denetim işletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.					
21. Bağımsız denetim işletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.					
22. Bağımsız denetim KOBİ'lerin uzman bilgisinden yararlanmasını sağlayacaktır.					