

T.C

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELERİN
BAĞIMSIZ DENETİME HAZIRLANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Gülsüm Müzeyyen PELİSTER

100025212

İSTANBUL, 2017

T.C

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELERİN
BAĞIMSIZ DENETİME HAZIRLANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Gülsüm Müzeyyen PELİSTER

100025212

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER

İSTANBUL, 2017




TELİF HAKLARI

Bu yüksek lisans tezinin tüm telif hakları'a aittir. “Yeniden ifadelendirme” veya belli bir bölümden “özet çıkarma” şeklinde de olsa kaynak belirtmeden ve sayfa numarası göstermeden alıntı yapılamaz. Aynen yapılan metin alıntıları, “tırnak işaretine alma” veya “girintili yazım biçimi” kullanılmaksızın gösterilemez. Aynen alıntılarda makul yararlanma ölçüsü aşılamaz. Yazara ait şekil ve tabloları; “niteliğini büyük ölçüde farklılaştırmayan değişiklikler yaparak” veya “orijinal biçimiyle” kendi çalışmasına almak isteyen kişiler yazılı izin almalıdırlar

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Gülşüm M. Pelisterin "Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması" konulu tez çalışması jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı – Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Meryem Tünel	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Ali Altın Biser	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Anıf SALDANLI	

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

ETİK KURALLARA UYGUNLUK

Yüksek lisans tezimde, “yeniden ifadelendirme” şeklinde yaptığım paragraf alıntıları ile belli bir bölümden veya sayfalardan “özet çıkarma” şeklinde gerçekleştirdiğim yararlanmalar için orijinal kaynağın künye bilgilerini ve yararlandığım sayfa numaralarını gösterdiğimi, 40 kelimeye kadar aynen yaptığım metin alıntılarında, “tırnak işareti” kullandığımı, daha uzun aynen alıntılarını “girintili biçim” ile yazarak farklılaştırdığımı, aynen alıntılarının “künye bilgilerini” ve “sayfa numaralarını” açık bir şekilde belli ettiğimi, aynen alıntılarda makul yararlanma ölçüsünü aşmadığımı, başkalarına ait görüş ve fikirleri kendi görüşüm imiş gibi göstermediğimi, kaynakça listesinde yer alan başvuru eserleri ile metin içindeki dipnot veya parantez not bilgilerinin örtüştüğünü beyan ederim.

ÖZ

HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME HAZIRLANMASI

Günümüzde hızla devam eden küreselleşme süreci finansal, sosyal, kültürel, politik ve daha birçok alanda piyasalarda etkisini göstermektedir. Bu süreçte yaşanan kalıcı değişimler, iktisadi piyasaları derinden etkilemektedir. Ülkemiz ekonomisi açısından bakıldığında işletmelerinin %90'ından fazlası halka açık olmayan işletmeler olarak tabir edilen küçük ve orta boyutlu işletmelerdir ve ülke ekonomisi için hayati bir öneme sahiptir.

İktisadi yapı içerisinde yer alan işletmelerin önemli bir kısmını oluşturan KOBİ'lerde yönetsel ve finansal sorunların özünde muhasebe bilgilerinden yararlanamama sorunu yatmaktadır. Genellikle aile şirketleri şeklinde yapılanmış olan KOBİ'lerin küreselleşen dünyada varlıklarını sürdürebilmeleri; işletme ilgililerine doğru ve anlaşılabilir bilgiler sunulmasını sağlayan kurumsal bir yönetim anlayışı ve bu yapının güvenilirliğini sağlayan bir denetim düzeni ile mümkündür.

Bu çalışmada; Türkiye'de Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürütülecek halka açık olmayan işletmelerin temel özellikleri, denetime hazırlanma süreci, karşılaşılan zorluklar ve bu zorlukların aşılmasına yönelik çözümlerin neler olabileceği araştırılmıştır.

ABSTRACT

Today's fast-paced globalization process is influential in financial, social, cultural, political and many other inland markets. The permanent changes experienced in this process are deeply affecting the economic markets. Our country is small and medium size enterprises, which are more than 90% of the enterprises in terms of economy and are called as non-public enterprises, and they have a vital proposal for the country's economy.

In SMEs, which constitute a significant part of the enterprises in the economic structure, there is a problem of not being able to benefit from accounting information at the core of managerial and financial problems. SMEs, usually structured as family businesses, are able to sustain their assets in the globalizing world; An organizational management approach that provides accurate and understandable information to the business, and an audit facility that ensures the reliability of this structure.

In this study; The main characteristics of the non-public enterprises to be carried out in accordance with International Auditing Standards in Turkey, the process of preparing for the denial, the difficulties encountered and the solutions for overcoming these difficulties have been investigated.

KISALTMALAR

a.g.e. Adı Geçen Eser

KOBİ Küçük ve Orta Boy İşletmeler

S Sayı

s. Sayfa

TTK Türk Ticaret Kanunu

UDS Uluslararası Denetim Standartları



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 : Denetim Türleri ve Kabul Edilen Denetim Kriterleri.....14

Tablo 2 : Uluslararası Denetim Standartları (UDS).....30



İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
KISALTMALAR	iii
TABLO LİSTESİ	iv
GİRİŞ	1
1.BAĞIMSIZ DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ	3
1.1.Denetimin Tanımı Ve Türleri.....	3
1.1.Denetimin Tanımı	3
1.1.2.Denetimin Türleri.....	4
2.1.Bağımsız Denetim.....	8
2.1.1.Bağımsız Denetim Kavramı.....	8
2.1.2.Muhasebe ve Bağımsız Denetim İlişkisi.....	8
2.1.3.Bağımsız Denetimin Amacı	9
2.1.4.Bağımsız Denetimin Önemi ve Yararları.....	10
2.1.5.Bağımsız Denetimin Özellikleri.....	12
2.1.6.Bağımsız Denetimin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi	13
2.1.7.Bağımsız Denetim Türleri.....	14
2.2.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	15

2.3.Uluslararası Denetim Standartları	17
2.HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELER	21
2.1.KOBİ'lerin Tanımı.....	21
2.1.1.Türkiye'de KOBİ Tanımı.....	22
2.1.2.Avrupa Birliği'ne Göre KOBİ Tanımı	23
2.2.KOBİ'lerin Özellikleri	23
2.3.KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi.....	25
2.4.Küreselleşmenin KOBİ'ler Üzerindeki Etkileri.....	26
2.5.Halka Açık Olmayan İşletmelerde Bağımsız Denetimin Gerekliği.....	29
2.5.1.Finansal Tabloların Güvenilirliğinin Artması	30
2.5.2.Karar Alma Süreçlerinin Etkin Hale Getirilmesi	31
2.5.3.Kaynakların Doğru Kullanımının Sağlanması	31
2.5.4.Yasal Düzenlemelere Uygun Hale Getirilmesi	32
2.5.5.İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Etkinliğinin Arttırılması.....	32
2.5.6.Hile Hata ve Yolsuzlukların Tespiti ve Önlenmesi.....	34
2.5.7.Çıkar Çatışmalarının Önlenmesi	35
2.5.8.Bilgiye Olan Uzaklık ve Mesleki Yetersizlik	36
2.5.9.Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı	36
2.5.10.Finansman Sağlama Kolaylığı	37

**3.HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME
HAZIRLANMASI..... 38**

3.1.Genel Açıklamalar 38

3.2.Denetim Sürecinde Aşamalar..... 40

3.2.1.Müşteri Seçimi ve İşin Alınması..... 41

3.2.2.Önceki Denetçiyle Görüşme 44

3.2.3.Denetim Anlaşmasının Yapılması ve Sözleşmenin İmzalanması..... 44

3.3.Denetimin Planlaması 45

3.3.1.Müşteri ve İçinde Bulunulan Sektör Hakkında Bilgi Toplama..... 46

3.3.2.İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama 49

3.3.3.Önemlilik Düzeyini Belirleme 53

3.3.4.Denetim Riski Düzeyini Belirleme 55

3.3.5.Denetim Amaçlarını Belirleme 57

3.3.6.Denetim Programının Tasarlanması..... 58

3.3.7.Zaman Planlaması 58

3.3.8.İşgücü Planlaması ve Gözetim 59

SONUÇ ve ÖNERİLER..... 61

KAYNAKÇA 63

GİRİŞ

Ülkemizde muhasebe uygulamalarını temelinde Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Vergi Usul Kanununun(VUK)'da yer alan hükümler yol gösterici olup, bu kaynaklardaki hükümlerin ihtiyaçlara cevap vermede kısıtlı kaldığı durumlarda, yasal statüdeki kuruluşların yetki alanlarına giren işletmeler için, yol gösterici bazı çalışmalar yapıldığı gözlenmektedir. KOBİ'ler, bir taraftan daha az vergi ödeme çabası ile hareket ederken; diğer taraftan dış pazarlara açılabilme, büyüyebilmek, ihtiyaç duydukları kredileri alabilmek, banka ve kredi kuruluşlarının talepleri çerçevesinde belirlenen ölçütlere uymak için mali tablolarını gerçeğe uygun bir şekilde gösterme çabasına girmek durumunda kalmışlardır. KOBİ'ler finansman açısından gereken kaynakları bulabilmek için özellikle banka ve diğer kredi kuruluşlarına gerçek mali durumlarını göstermenin önemini yeni anlamaya başlamışlardır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde faaliyetlerini sürdüren KOBİ'lerdeki ve aile işletmelerindeki muhasebe uygulamalarında temel muhasebe kavramlarının uygulanmasında önemli sorunlar vardır ve bunlar uygun çözümlere bağlanmalıdır.

KOBİ'lerde kaynak yetersizliğinden kaynaklanan, işletmelerin bünyelerinde finansal bilgi üretimine katkı sağlayacak etkin bir muhasebe sistemi kurulamamakta (nitelikli ve yeterli sayıda eleman istihdam edememe, mali nitelikli işlemlerin işletme dışında yürütülmesi vb. nedenlerle) ve bu nedenle ilgililere güvenilir bilgi sunulması mümkün olamamaktadır. İşletmede gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ait verilerin sağlıklı elde edilememesi ve bunların finansal raporlara yansıtılmaması söz konusu işletmelerin gerek mali yapıları gerekse faaliyet sonuçları hakkında bilgi alınmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle işletmeden yansıyan bilgilerin yayınlanmadan önce güvenilir bir uzman kişi ya da kurum tarafından onaylanması gerekmektedir.

Bu çalışmada, ülkemizde özellikle KOBİ'lerde gerektiği gibi önem verilmeyen denetim uygulamalarının hazırlık süreci ve bunun önemi vurgulanmaya çalışılmıştır. Ülkemizde yeni yasal yapılanmalar sonucunda Uluslararası Denetim Standartları (UDS) odaklı olarak yürütülecek KOBİ denetimlerinde doğru mali

raporlama yapılabilmesi için oluşturulmaya çalışılan denetim anlayışının ortaya koyulmasıdır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında konu ile ilgili kanunlar, tebliğler, bildirimler, tezler, kitaplar ve makaleler incelenmiş olup, konu ile ilgili konferans, seminer ve toplantılar takip edilip izlenerek bilgi toplanmaya çalışılmıştır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, bağımsız denetimin özellikleri ve genel çerçevesi, bağımsız denetimin önemine değinilmiştir.

İkinci bölümde, halka açık olmayan şirketlerin KOBİ'lerin özellikleri, ekonomideki yeri, finansal raporlama anlayışı vurgulanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, KOBİ'lerin denetime hazırlık süreci, denetimlerinde yaşanan zorluklar özetlenmiştir.

1.BAĞIMSIZ DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ

1.1.Denetimin Tanımı Ve Türleri

1.1.Denetimin Tanımı

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylar ile ilgili iddiaların, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini saptamak ve sonuçlarını ilgi duyanlara açıklamak amacıyla, tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları raporlayan bir süreçtir.¹

Denetim, bir kuruluşun finansal faaliyet ve olaylarıyla ilgili açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olma derecesini tayin eden ve raporlamak maksadıyla bu finansal faaliyetlere ve olaylara ait bilgilerle alakalı kanıtların yansız olarak toplanması, incelenmesi ve sonucun ilgi duyanlara raporlanması sürecidir.²

Muhasebe denetimi, belli bir finansal birimin yada döneme ilişik rakamlarla ifade edilen verilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tespit etmek ve bu konudaki tespitlerle ilgili rapor vermek sebebiyle bağımsız bir uzman doğrultusunda yapılan kanıt toplama ve inceleme sürecidir.³

Denetim, iki ölçüt arasında inceleme yapmak ve bunun sonuçları hakkında görüş vermektir.⁴

Yukarıda yazılan tanımlardan karşımıza birçok kavram çıkmaktadır:⁵

- Denetimin konusu, finansal etkinliklere ve olaylara dair bilgilerdir.
- Finansal etkinlikler ve olaylarla ilgili bilgiler arasındaki ilişkiyi işletmenin bilgi ve muhasebe sistemi sağlar. Bu sebeple denetimin konusu; bilgi ve muhasebe sistemi ile finansal tablolarda ve vergi bildirgelerinde bulunan bilgileri kapsar.

¹ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 13. b. , İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010, s. 11.

² Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, İstanbul: Lazer Ofset, Mart 1996, s. 1.

³ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s. 5.

⁴ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000, s. 7.

⁵ Güredin, **a.g.e.**, s. 12.

- Önceden tespit edilmiş ölçütler, denetçinin bilgiyi inceleyeceği ve değerleyeceği standartlardır. Kullanılan ölçütler denetimin yapılma nedenlerine göre farklıdır. Örneğin; denetimin amacı, finansal tabloların doğru olduğuna dair görüş bildirmek ise, bu görüşe ulaşmak için karşılaştırma yapılan ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Ölçütler, işletme yöneticileri tarafından belirlenmiş kurallarda olabilir.
- Kanıtlar yansız toplanır ve değerlendirilir. Denetimin belirlenen amaca ulaşması için, denetim sırasında elde edilen her türlü veri ve bilgiler kanıt olarak kabul edilir. Elde edilen kanıtların türleri ve kanıtları değerlemek için kullanılan ölçütler denetimin amacına göre değişik olabilir. Denetçiler kanıt toplarken ve değerlerken bağımsız olması, herhangi bir önyargıya dayanmadan uzman bir kişi olarak davranmasıdır.
- Denetimin raporlanması, denetçilerin ulaştığı ve değerlediği bilgileri ilgili bilgi kullanıcılarına açıklamasını ifade eder. Yapılan denetimin amacına ve niteliğine göre raporun kapsamı farklılık gösterir. Denetim sonuçları; örgüt yönetimi tarafından açıklanan verilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere denetim ile yapılarak tespit edilmiş olan uygunluk derecesini ifade eder.⁶

1.1.2.Denetimin Türleri

Bağımsız denetimi faaliyetleri günümüzde farklı açılardan sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar, denetim faaliyetlerinin; yapılma amacı, kapsamı, yapılma zamanı ve denetim faaliyetlerini yürüten kişilerin konumuna göre yapılmaktadır.

Bir denetim faaliyeti yapmak için ilk önce karşılaştırma yapılacak bilgilere ulaşılır, daha sonra yapılacak denetimin türü tespit edilir ve en son aşama olarak da kullanılacak prosedürler oluşturulur.⁷

1.1.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetimi yapılma konusu ve amacına göre üç bölümde inceleyebiliriz. Bu denetim türleri ve denetimde temel alınacak ölçütler aşağıda gibidir:

⁶ Kepekçi, a.g.e., s. 2.

⁷ Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon: Celepler Yayınevi, Ekim 2007, s. 25.

Denetim Türü	Kriter
Finansal Tablo Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
Uygunluk Denetimi	Yasalar, Mevzuat ve İşletme Politikaları
Faaliyet Denetimi	İşletmenin Hedefleri, Performans ve Verimlilik Kriterleri

Tablo 1 : Denetim Türleri ve Kabul Edilen Denetim Kriterleri⁸

1.2.1.1.1.Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetiminde, işletmenin finansal tablolarının, finansal durumu ve etkinlik sonuçlarını gerçek ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mevcut yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda görüş oluşturulur.⁹

Bu tür denetimde, finansal tabloların denetimde temel olarak alınan bilanço ve gelir tablosunun, yanında eğer işletmenin ek finansal tabloları olan kâr dağıtım tablosu, fon akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akım ve özsermaye değişim tablosu da bulunuyorsa bu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir.¹⁰

⁸ Münevver Yılandı, Birol Yıldız, YMM-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ekim 2001, s. 69.

⁹ Ümit Ataman, Nejat Bozkurt, Rüstem Hacırüstemoğlu, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001, s. 18.

¹⁰ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008, s. 4.

Finansal tabloların denetlenmesinde denetçinin baz aldığı önceden belirlenmiş ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Fakat bunun yanında, ülkelere göre değişen yasal düzenlemeler de kriter olarak kullanılmaktadır. Ülkemiz açısından değerlendirildiğinde denetim faaliyetlerinde yasalar büyük rol oynamaktadır. Ayrıca, denetçiler finansal tablo ve bunların düzenlenmesindeki belgelerin doğru ve dürüst olduğuna bakmaktadır. Doğruluk, incelenen belgelerin şekil olarak istenilen özelliklere sahip olup olmadıklarının araştırılmasıdır. Dürüstlük ise, doğru olarak kabul edilen belgelerin içerik olarak gerçek olup olmadıklarının incelenmesidir.¹¹

1.2.1.1.2.Uygunluk Denetimi

Yetkili kişiler tarafından saptanmış kurallara (ana sözleşme, teknik düzenlemeler, işletme mevzuatları vb. gibi) uyulup uyulmadığının incelenmesidir. Denetçiler koyulan bu kuralları yargılayamaz, değiştiremez ve ancak veri olarak kullanabilir. Örneğin bir vergi denetçisinin yaptığı inceleme denetimin amaç yönünden bakıldığında bir uygunluk denetimidir vergi yasalarına uygunluk derecesinin araştırılmasıdır.¹²

Uygunluk denetimi, denetimde kullanıldığı yer sayısı itibariyle en fazla kullanılan, ancak özü itibariyle en dar kapsamlı olan denetim türüdür. Bu denetimde tek ve dar kapsamlı bir veri alınır ve bu verinin saptanmış kurallara uygun olup olmadığı araştırılır.¹³

1.2.1.1.3.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; bir işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanmasının incelenmesidir.¹⁴

¹¹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 1999, s. 26.

¹² Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Y. 200, 2003, s. 44.

¹³ Hasan Kaval, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s. 11.

¹⁴ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 3.

Faaliyet denetimi bir işletmenin bütün yada belirli faaliyetlerinin belirlenen hedeflere göre sistematik incelemesidir. Bu tür denetimi gerçekleştiren denetçinin amacı, finansal raporların güvenilirliğinin ve işletme faaliyetlerinin etkinliğinin yasa ve kurallara uygun olup olmadığını değerlendirmektir.¹⁵

Bu denetim türü, finansal tablolar denetimi ve uygunluk denetimi gibi belirli kriterler çerçevesinde değildir. Faaliyet denetimi işletme ile ilgili birçok konuda yapılabilir ve bu sebeple diğer denetim türlerinin uygulanmasına nazaran daha karmaşıktır.¹⁶

1.1.2.2.Denetçinin Türü Ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

1.1.2.2.1.Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu kurumlarında görev yapan kişilerin, kamu çıkarlarını gözeterek, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının araştırıldığı denetim çalışmasıdır. Bu tür denetimler kamu adına görev yapan maliye bakanlığı denetçileri, maliye bakanlığı hesap uzmanları, SPK denetçileri, BDDK denetçileri ve SGK müfettişleri tarafından yapılır.¹⁷

1.1.2.2.2.İç Denetim

İç denetim, bir işletmenin varlıklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek, işletme içinde yolsuzlukları önlemek ve işletme yöneticilerinin üstlendikleri görevlerini etkin bir şekilde yerine getirip getirmediğini incelemek amacıyla yapılan denetimdir.¹⁸

İç denetim, işletmelerin kendi içlerinde kurmuş oldukları iç denetim bölümünde çalışan iç denetçiler tarafından işletmenin finansal nitelikteki faaliyetlerinin yanında finansal nitelikte olmayan faaliyetleri de ele alınarak değerlendirilmesidir. İç denetim faaliyetini gerçekleştiren iç denetçiler işletmelerin bünyesinde çalışırlar ve işletme yönetimi tarafından ücretleri ödenir. Yönetime

¹⁵ Güredin, **a.g.e.**, s.17.

¹⁶ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 29.

¹⁷ Türedi, **a.g.e.**, s. 29.

¹⁸ Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005, s. 36.

işletmenin faaliyetlerini ve hesaplarını incelemek yolu ile rapor verirler.¹⁹ İç denetim faaliyet denetimi ve uygunluk denetimini kapsar ve faaliyetlerin verimliliğini temel alır.²⁰

1.1.2.2.3.Bağımsız Denetim

Kamu adına eylemde bulunan, fakat kamudan ücret almayan, denetçiliği meslek edinmiş kişi yada kurumların 3568 sayılı meslek yasası ve diğer mevzuatlara dayanarak özel kişi yada örgütlerin talepleri doğrultusunda yapılan denetimdir.²¹

Bu denetim “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” olarak da adlandırılır ve bu tür denetim uygulamada en geniş kapsamlı denetim türü olup, bağımsız denetimin geliştiği tüm ülkelerde bağımsız denetim elemanları tarafından yapılır.²²

2.1.Bağımsız Denetim

2.1.1.Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan yada bir denetim şirketiyle ortaklığı bulunan kişiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini tespit etmek amacıyla yapılan denetim çalışmalarıdır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2.maddesine göre gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin finansal tablolarının denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir.²³

2.1.2.Muhasebe ve Bağımsız Denetim İlişkisi

Finansal tabloların oluşturulduğu muhasebe süreci ile doğruluğunun araştırıldığı denetim sürecinin arasında amaçları ve yöntemleri olarak önemli farklılıklar bulunmaktadır.

¹⁹ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Yeni Bir Paradigma**, Ankara: Yetkili Basım Dağıtım, 2006, s. 72.

²⁰ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi-I Genel Esaslar**, İstanbul: KİT-SAN Matbaası, 1982, s. 38.

²¹ Güçlü, **a.g.e.**, s. 7.

²² Türedi, **a.g.e.**, s. 29.

²³ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 7.

Muhasebe, iktisadi faaliyetlerde bulunan kuruluşlara ait mali nitelikteki işlemleri kayıt eden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden, sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalıdır.²⁴ Muhasebe, ekonomik bir birime etki eden olayların tespit edilmesi ve bu işlemlerin düzenlenmesini temel alır. Bunlarla ilgili saptamalar yapıldıktan sonra, konu olan işlemler ölçülür muhasebe kayıtlarına aktarılır, sınıflandırılır ve daha sonra da özetlenerek bu sürecin sonunda muhasebe raporları düzenlenilip ilgili bilgi kullanıcılarına verilir.²⁵

Finansal tabloları denetlemenin yöntemi, muhasebe sürecini inceleyerek bu sürecin sonunda finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmaktır. Bu süreçte yeni bir veri oluşturulmamakta fakat muhasebe raporlarının kalitesi arttırılmaktadır.²⁶

Muhasebe ve denetim kavramlarını ele aldığımızda her iki kavramında birbirlerinin tamamlayıcısı olarak adlandırabiliriz. Muhasebe olmadan denetim de olmayacağı için denetimin gerekli olması muhasebenin de gerekli olması gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle muhasebe ile denetim birbirleriyle yakın ilişki içerisindedirler. Muhasebenin olmadığı bir denetleme dayanağı olmayan bir denetim olacaktır ve denetimi olmayan bir muhasebe de sağlam olmayan bir muhasebe olacaktır. Denetim bütün ülkelerde benimsenmiş olan ve muhasebeden sonra gelen bir üst basamaktır.²⁷

2.1.3.Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin en önemli maksadı kamunun aydınlatılması amacıyla sermaye piyasasında güven, açıklık ve kararlılığın sağlanması, bunun sonucu olarak yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasıdır.²⁸

Toplumun ekonomik kalkınmaya etkili bir şekilde katkı sağlaması amacıyla, kamunun aydınlatılmasını sağlamak bağımsız denetimin en temel amacıdır. Bağımsız denetim bu doğrultuda menfaat gruplarına, işletmenin finansal tablolarında açıklanan

²⁴ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 23.

²⁵ Suut Akdağ, “Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir Denetim Örneği”, (Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Mersin, 2015, s. 5.

²⁶ Güredin, **a.g.e.**, s. 13.

²⁷ Vasfi Haftacı, Ahmet Cemkut Badem, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, S. 50, Nisan 2011, s. 10-11.

²⁸ Çelik, **a.g.e.**, s. 54.

verilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı hakkında görüş bildirmektir. Bunun sonucunda işletme yönetiminin hazırladığı finansal tablolara güvenilirlik seviyesi artırılmaktadır.²⁹

2.1.4.Bağımsız Denetimin Önemi ve Yararları

Bağımsız denetimin değerini arttıran en önemli sebep güvenilir bilgi sağlama görevidir. Bağımsız denetimi, önemli kılan unsurlardan bir diğeri ise, işletme yönetimine finansal tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde, ileriye dönük kararların alınmasında yol gösterici olmasıdır.³⁰

Bağımsız denetimi önemli kılan temel nedenler güvenilir bilgi sağlama, finansal tablolarla ilgili analiz, tahmin, denetim ve rapor hazırlama gibi konularda yönetime ileriye dönük kararlar vermesi şeklindedir. Ayrıca son yıllarda işletmelerin büyümesi, işletmelere yönelik kamu denetimlerinin artması, küreselleşen piyasalarla beraber rekabet ortamının artması, beşeri faktörlerin önem kazanması gibi konular da bağımsız denetimin önemi ile paralellik gösterir.

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara, iş hayatına ve kurumlara farklı farklı yararlar sağlamakta, ekonomik hayatı düzenlemeyi görev edinmektedir. Bağımsız denetimin uygulamasında iş hayatına sağladığı yararlar şunlardır:³¹

- Denetlenen işletmeye sağladığı yararlar,
- İş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar ve
- Kamu kuruluşları açısından sağladığı yararlar olmak üzere bir sınıflandırma yapılarak incelenebilir.

2.1.4.1.Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı yararlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.³²

²⁹ Mustafa Yavaşoğlu, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001, s. 22.

³⁰ Erol Çelen, “Bağımsız Denetimin Önemi,Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm**, Y. 55, 2001,(Çevrimiçi) <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=55> (Erişim Tarihi: 08.09.2016).

³¹ Güredin, **a.g.e.**, s. 25.

³² Güredin, **a.g.e.**, s. 25.

- Bağımsız denetim mali tablolardaki güvenilirliği artırmakla beraber işletmenin uzun vadeli planlanmasında rehberlik eder.
- Bağımsız denetim mali tablolardaki kayıt ve verilerin gerçeği yansıtır yansıtmadığını saptar.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının işletmeye zarar verecek yada yolsuzluk yapmaya yönelmesinin azaltılmasına veya tamamen ortadan kaldırılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş mali tablolar resmi kurumlara sunulan mali rapor ve vergi bildirgelerinin ilk basamağını oluşturduğundan, sunulan bu raporun güvenilirliği arttırılmıştır. Dolayısıyla, bu kurumlar tarafından yapılabilecek vergi denetiminin yapılma olasılığını azaltmıştır.
- Denetlenmiş mali tablolar kredi alma olanaklarını artırarak işletmenin yükünün azaltılmasını sağlar.
- Bağımsız denetim denetlenen işletmede muhasebe kayıtlarındaki gelir ve gider hesaplarındaki hataları ortaya çıkararak oluşacak herhangi bir zararı engellemiş olur.

2.1.4.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetimin iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.³³

- Kredi veren kurum ve kuruluşlar, kredi verme ile ilgili kararlarını denetimden geçmiş mali tablolara bakarak alırlar.
- Yatırım yapmak isteyen tasarruf sahibi yatırımcılar, denetimi yapılmış mali tablolardan yararlanarak gelecek için kararlar almasına yardımcı olur.
- Bağımsız denetimi yapılmış mali tablolar işveren ile işçi sendikaları arasında yapılan ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında yardım sağlar..
- Denetimi yapılmış mali tablolar işletmenin satışı, alışı ya da başka bir işletmeyle ortak olması durumunda işletme ilgililerine güvenilir ve nesnel bilgiler sunar.

³³ Güredin, a.g.e., s. 25.

- Denetimi yapılmış mali tablolar işletme ve işletme ilgililerine, denetlenen işletmenin mali yapısına, kârlılık durumuna, faaliyetlerin etkinliği hakkında güvenilir ve nesnel bilgiler sağlar.

2.1.4.3.Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetimin kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

- Bağımsız denetim, kamu kuruluşlarına bilginin üretilmesi ve planlanması açısından faydalar sağlamaktadır. Böylece; doğru bilgilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve giderlerinde, devletin sağladığı hibe, teşvik, ve genel ekonomik politikaların daha gerçekçi ve etkin olmasında önemli rol oynamaktadır.³⁴
- Kamu adına faaliyette bulunan kuruluşlara ait mali tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi halinde, resmi kuruluşların bu konularda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaz. Böylelikle vergi denetim müfettişleri, denetlenmiş mali raporlara fazla zaman harcamadan diğer vergi kayıp kaçaklarına yönelebilmesine olanak sağlamaktadır.
- Denetimi yapılmış mali tablolara dayanılarak hazırlanmış mali raporlar ve vergi bildirelerine olan güvenin artmasına katkıda bulunur.
- İşletmenin borçlu ve iflası halinde, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde denetlenmiş mali tablolar, adli ve idari mercilere doğru ve güvenilir bilgi sağlamaya yardımcı olur.³⁵

2.1.5.Bağımsız Denetimin Özellikleri

Bağımsız denetimin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:³⁶

³⁴ Erol Çelen, “Bağımsız Denetimin Önemi,Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm**, Y. 55, 2001,(Çevrimiçi) <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=55>(Erişim Tarihi: 08.09.2016).

³⁵ Güredin, **a.g.e.**, s. 26.

³⁶ Yasin Ulusoy, **Bağımsız Dış Denetim**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2007, s. 51-53.

- Halka açık işletmelerde şirketin ortakları şirketin denetimiyle ilgilenmek yerine genellikle yaptıkları yatırımdan ne kadar kâr elde edecekleri ile ilgilenirler. Bu sebeple de bağımsız denetim yetersiz olarak kabul edilen iç denetimin açığını kapatarak yatırımcıya güven sağlamaktadır.
- Bağımsız denetim yapıldıktan sonra yazılan denetim raporu işletmenin finansal durumunu şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda yansıtarak piyasaların güvenilirliği ve istikrarının sağlanmasına hizmet etmektedir. Bu da dış denetimin bağımsızlık özelliğini ortaya koymaktadır.
- Bağımsız denetimin son özelliği ise standartlaşmadır. Standartlaşma iki aşamada ortaya çıkmaktadır. Birincisi, denetim sürecinin belli standartlar içerisinde yürütülmesi, ikincisi ise, denetim süreci sonucunda ortaya çıkan denetim raporunun belli bir kalıp çerçevesinde ortaya konulmasıdır.

2.1.6. Bağımsız Denetimin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi

Bağımsız denetim ihtiyacının ortaya çıkmasındaki en büyük etken kamuyu aydınlatma ilkesidir. Çünkü bu ilke gereği en önemli görevi gören finansal tabloların oluşturulması aşamasında muhasebe kayıtlarından bu bilgilerin kamuya açıklanacak evreye gelmesi sürecinin genel muhasebe standartlarına uygun bir şekilde yürütülmesi sonucunda oluşturulacak finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre oluşturulması ve standart bir biçime getirilerek kamuya açıklanması ve kamuya açıklanacak olan bu finansal tabloların bağımsız denetiminden geçmesi gerekmektedir.³⁷

Mali tabloların bağımsız denetiminin yapılması bu verilere olan güveni artıracak ve bilgi kullanıcılarına işletmeyle ilgili ileriye dönük kararlar alabilmeleri için yardımcı olacaktır. Bağımsız denetim kamuyu aydınlatmanın bir alt dalı olarak ortaya çıkmaktadır. O zaman bağımsız denetiminde amacı bilgi kullanıcılarını zamanında, gerçek ve dürüst bir şekilde aydınlatmak ve zarar görmelerini önlemektir. Bağımsız denetimle kamuyu aydınlatma, bağımsız denetim standartları uygulanarak gerçekleştirilen bağımsız denetim sonucunda düzenlenecek raporla gerçekleştirilir.³⁸

³⁷ Çelik, a.g.e., s. 25.

³⁸ Çelik, a.g.e., s. 30.

2.1.7.Bağımsız Denetim Türleri

2.1.7.1.Sürekli Denetim

Sürekli denetim, gerekli bütün denetim tekniklerini kapsayacak bir şekilde her yıl yapılan denetimi ifade etmektedir.³⁹

Bu denetimin türünün en önemli özelliği mali yıl bitmeden bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanması nedeniyle denetçinin bağımsız denetim standartlarının tamamını uygulayarak yeterli sayıda kanıt toplayabilecek olması ve bundan dolayı da denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır.⁴⁰

Tanımdaki bağımsız sürekli denetimin her yıl yapılmasındaki amaç; denetimin devamlılık bildirmesi durumudur. Buna göre bağımsız denetim yıl sonu veya yıl bitiminde değil denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihten başlamak kaydıyla raporun çıkacağı tarihe kadar geçen süre içerisinde bağımsız denetçinin finansal tablo kalemlerinin kalitesi ve boyutu göz önünde bulundurularak, belirleyeceği tarihlerde bağımsız denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanmasını ifade eder.⁴¹

2.1.7.2.Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, bazı işletmelerin ara finansal tablolarının, yıllık denetimini yapan denetim şirketi tarafından 3, 6 ve 9'ncü ay sonu itibariyle ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan denetimdir. Fakat, 6'ncı ayın sonu itibariyle düzenlenen finansal tabloların bağımsız dış denetiminin yapılmış olması gerekir.⁴²

Sınırlı denetim tek başına ayrı sözleşmeye konu olabilecek bir denetim faaliyeti değildir. Sürekli denetim sözleşmesinin içeriğine bağlı olan fakat sürekli denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılabilecek bir denetimdir. Bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam ederken, ayrı

³⁹ Murat Serçemeli, M.Suphi Orhan, "Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma", **Sayıştay Dergisi**, S. 101, Nisan-Haziran 2016, (Çevrimiçi) <http://www.sayıstay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der101m2.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.03.2016), s. 33.

⁴⁰ Kaval, **a.g.e.**, s. 12.

⁴¹ Yavaşoğlu, **a.g.e.**, s. 24.

⁴² Kaval, **a.g.e.**, s. 12.

bir bağımsız denetim kuruluşu ile sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi imzalanamaz.⁴³

2.1.7.3.Özel Durumlarda Yapılan Denetim

Sermaye piyasasına yön veren yatırımcılar ile menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını ihraç edenler açısından kamuyu aydınlatma ilkesinin ve şeffaflığının tabii bir gereği olarak bağımsız denetim büyük bir önem arz etmektedir. Burada özel bağımsız denetimin de ayrı bir yeri bulunmaktadır.⁴⁴

Özel bağımsız denetim sürekli bağımsız denetime tabii değildir. Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam ederken, ayrı bir bağımsız denetim kuruluşu ile de özel bağımsız denetim sözleşmesi imzalanabilir.⁴⁵

Özel denetimde bağımsız denetimi yapılacak olan finansal tabloların bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı ay sonu veya daha sonraki bir döneme ait olması gerekmektedir. Özel bağımsız denetim çalışması sürecinde de aynı sürekli bağımsız denetim sürecinde uygulanan yöntem ve standartlar uygulanır.⁴⁶

2.2.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim standartları, denetçilerin mesleki görevlerini yerine getirmelerine yardımcı olan, denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde denetçilere yol gösteren ilkelerdir. Yapılan denetimin yararlı ve geçerli olabilmesi için denetçilerin bu ilkelere uyması gereklidir. Meslek topluluklarınca kabul edilen ve denetçilerin uymak zorunda oldukları bu ilkelere “genel kabul görmüş denetim standartları” denilir. Bu standartların temel özellikleri aşağıdaki gibidir:⁴⁷

- Bu standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst seviyede tutabilmektir.

⁴³ Ulusoy, **a.g.e.**, s. 40.

⁴⁴Yavuz Akbulak, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Özel Denetim”, (Çevrimiçi) [http://www.legalisplatform.net/Makale/Sermaye%20Piyasas%C4%B1nda%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20C3%96zel%20Denetim%20\(yeni\).pdf](http://www.legalisplatform.net/Makale/Sermaye%20Piyasas%C4%B1nda%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20C3%96zel%20Denetim%20(yeni).pdf), (Erişim Tarihi: 11.10.2016).

⁴⁵Yavaşoğlu, **a.g.e.**, s. 25.

⁴⁶Ulusoy, **a.g.e.**, s. 41.

⁴⁷Bozkurt, **a.g.e.**, s. 35.

- Denetçilerin özelliklerini, yapılması gereken faaliyetleri ve bu faaliyetlerdeki sorumluluğunu belirleyen kurallardır.
- Bu standartlar denetçilere ışık tutan kılavuz niteliğindedir.

Denetçiler, müşteri işletmelerinin mali tablolarında yer alan bilgileri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sağladığına ilişkin denetim görüşünü raporlarında açıklarlar. Denetim raporuna güvenen menfaat grupları, alacakları kararlarda bu bilgileri kullanırlar. Bu sebeple, denetçilerin yapacakları denetim çalışmaları ve denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin belli bir kalitede olmaları gerekmektedir. Aksi durumlarda, denetimden geçmiş mali tablolara güvenen menfaat grupları için yanıltıcı ve yanlış karar almaları sonucu zarara uğrayabilirler. Bu nedenlerden dolayı yasalar ve meslek örgütlerince belirlenen standartlar kabul edilmiştir. Denetçiler, denetim raporlarında bu standartları uyguladıklarını beyan ederler.⁴⁸

Genel kabul görmüş denetim standartları denetim çalışmaları açısından uyulması gereken en düşük standartlardır. Denetim sırasında karşılaşılan durumu dikkate almadan yalnızca bu standartlara dayanarak yapılan denetimin kapsamı daraltılmış olup, standartların özüne aykırıdır. Denetçiler, bu standartları temel olarak denetim faaliyetleri sırasında karşılaştıkları olayların durumuna göre mesleki yargılarını kullanırlar. Genel kabul görmüş denetim standartlarını aşağıdaki gibidir:⁴⁹

a) Genel Standartlar

- Denetim yeterli teknik eğitimi almış ve deneyimli bir uzman statüsünde olan kişilerce yapılmadır.
- Denetimde görevlendirilecek denetçiler bağımsız karar alma ve davranma mantığı içinde olmalıdır.
- Denetimin yapılmasında ve raporun hazırlanmasında gereken özen ve titizlik gösterilmelidir.

⁴⁸ Kepekçi, a.g.e., s. 14.

⁴⁹ Güredin, a.g.e., s. 42.43.

b) Çalışma Standartları

- Denetim iyi bir şekilde planlanmalı ve kontrol edilmelidir.
- Denetim faaliyetlerinin ilişkili bulunduğu testlerin sonuçlarının güven uyandırması için iç kontrol yapısının gereken gibi incelenmesi gerekmektedir.
- İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe varmak için araştırmalar ve gözlemler yapılması sonucunda yeterli ve elverişli kanıtlar toplanmalıdır.

c) Raporlama Standartları

- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğunun denetim raporu ile belirtilmesi.
- Denetim raporu geçerli olan dönemdeki muhasebe prensiplerinin geçmiş dönemlerdeki gibi değiştirilmeden uygulandığını belirtmelidir.
- Mali tablolarda açıklanan notlar, denetim raporunda tersi belirtilmedikçe geçerli ölçüde olmalıdır.
- Denetim raporu, mali tabloların tamamı açısından bir görüş belirttiği açıklanmalıdır.

2.3.Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), çeşitli denetim ve güvence fonksiyonlarına ait bildirimler yayınlamakla dünya denetim uygulamasında uluslararası uyumu geliştirmeye ve bu uyumu küresel kabulünü geliştirmeye çalışan evrensel bir meslek örgütüdür. IFAC'a bağlı bir kurul olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Board-IAASB) tarafından yayınlanmakta olan Uluslararası Denetim Standartları (UDS), bir denetim uygulamasının tüm aşamalarını ve özel amaçlı denetim anlaşmalarını içeren ayrıntılı ve açıklayıcı ilkelerdir. Söz konusu standartlar aşağıdaki tabloda verilmiştir. Bu

kurul aynı zamanda tüm dünyada kabul görecektir denetim standartlarının oluşturulması için çalışmalar yapmaktadır.⁵⁰

200-299 GENEL İLKELER VE SORUMLULUKLAR (GENERAL PRINCIPLES AND RESPONSIBILITIES)

200 Finansal Tablolar Denetiminin Genel İlkeleri ve Amaçları (Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements)

210 Denetim Sözleşmesinin Koşulları (Terms of Audit Engagements)

220 Geçmiş Tarihli Finansal Tabloların Denetimi İçin Kalite Kontrol (Quality Control for Audits of Historical Financial Information)

230 Denetim Çalışmalarının Belgelendirilmesi (Audit Documentation)

240 Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlük Sorumluluğu (The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements)

250 Finansal Tabloların Denetiminde Yasa ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması (Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements)

260 Yönetimle İlgili Kişilerle Denetim Konuları Hakkında İletişim (Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance)

300-499 RİSK DEĞERLENDİRME VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKİN KARŞILIĞI (RISK ASSESSMENT AND RESPONSE TO ASSESSED RISKS)

300 Finansal Tablolar Denetiminin Planlanması (Planning an Audit of Financial Statements)

310 Müşteri İşletme Hakkında Bilgi (Knowledge of the Business)

315 İşletme ve Çevresinin Anlaşılması, Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi (Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement)

320 Denetimde Önemlilik (Audit Materiality)

330 Değerlendirilmiş Riske Karşılık Denetçinin İzleyeceği Teknikler (The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks)

400 Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol (Risk Assessments and Internal Control)

⁵⁰ Güredin, a.g.e., s. 52-55.

401 Bilgisayar Destekli Bilgi Sistemlerinin Denetimi (Auditing in a Computer Information Systems Environment)

402 Dışarıdan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim (Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations)

500-599 DENETİM KANITLARI (AUDIT EVIDENCE)

500 Denetim Kanıtları (Audit Evidence)

501 Denetim Kanıtları-Özellikli Hesaplar İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar (Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items)

505 Dış Kaynaklardan Doğrulamalar (External Confirmations)

510 Açılış Bakiyeleri-İlk Denetimler (Initial Engagements-Opening Balances)

520 Analitik İnceleme Teknikleri (Analytical Procedures)

530 Denetim Örneklemesi ve Diğer Test Teknikleri (Audit Sampling and Other Means of Testing)

540 Muhasebe Tahminlerinin Denetimi (Audit of Accounting Estimates)

545 Makul Değer Hesaplamaları ve Açıklamaların Denetimi (Auditing Fair Value Measurements and Disclosures)

550 İlişkili Taraflar (Related Parties)

560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Subsequent Events)

570 İşletmenin Sürekliliği (Going Concern)

580 İşletme Yönetiminin Açıklamaları-Teyit Mektupları (Management Representations)

600-699 ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI (USING WORK OF OTHER)

600 Diğer Denetçinin Çalışmalarının Kullanılması (Using the Work of Another Auditor)

610 İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması (Considering the Work of Internal Auditing)

620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması (Using the Work of an Expert)

700-799 DENETİM SONUÇLARI VE RAPORLAMA (AUDIT CONCLUSIONS AND REPORTING)

700 Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları (The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements)

701 Bağımsız Denetçi Raporunun Değiştirilmesi (Modifications to the Independent Auditor's Report)

710 Karşılaştırmalı Finansal Tablolar (Comparative Financial Tables)

720 Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler (Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements)

800-899 UZMANLAŞMIŞ ALANLAR (SPECIALIZED AREAS)

800 Özel Amaçlı Denetim Anlaşmalarında Denetim Raporu (The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements)

Tablo 2 : Uluslararası Denetim Standartları (UDS)⁵¹

⁵¹ Kamu Gözetim Kurulu, (Çevrimiçi)
http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf,

2.HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELER

Halka açık olmayan işletmelerin kapsamında, çok küçük (mikro) işletmeler, küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) ve büyük işletmeler olduğu görülmektedir. Bu kapsamda, halka açık olmayan işletmeler gerçek kişi, kişi ortaklıkları ve sermaye ortaklıkları şeklinde faaliyet gösterirler. Gerek dünyada gerekse ülkemizde ekonomide %90'ları aşan bir oranda yer almaları sebebiyle, bu çalışmanın konusunu ağırlıklı olarak halka açık olmayan KOBİ'ler oluşturmuştur.

Dünyada ve ülkemizde sanayinin önemli bir kısmı KOBİ'lerden oluşmaktadır. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de KOBİ'lerin ekonomide önemli fonksiyonları vardır. KOBİ'lerin önemi; emek yoğun teknoloji ile çalışma ve kaynak kullanımında etkili olma özelliklerine bağlı olarak, ülke çapında istihdamı artırmaya ve işsizliği azaltmaya katkıda bulunma, talep değişikliklerine kısa sürede uyum sağlama, bölgeler arası gelişmeye ve büyümeye önemli katkılarda bulunma, büyük sanayinin tamamlayıcısı durumunda olma, büyük işletmelerin istihdam ettikleri nitelikli personelin yetiştirilmesine katkıda bulunma, tam rekabet şartlarına çabuk uyum sağlama; gelir yelpazesinde orta sınıf içinde yer alma ve denge unsuru olma gibi özelliklerinden kaynaklanmaktadır.⁵²

2.1.KOBİ'lerin Tanımı

İşletmeler farklı kriterlere göre sınıflandırılmaktadır. Bu kriterlerden biri de ölçek veya büyüklüktür. Büyüklüğüne göre işletmeler; küçük, orta ve büyük işletmeler olarak sınıflandırılabilir.

“Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler” ana tanımı içinde, KOBİ'lere ilişkin çeşitli tanımlar bulunmaktadır. KOBİ tanımlarında genellikle üç ölçüt ön

⁵² Masum Türker, “KOBİ'ler ile Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Firmaları Hakkında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Perspektifi (Turkish Accounting and Auditing Standarts Perspective on SMEs and SMPs)”, 11-13 Ocak 2007, Chennai-Hindistan, s. 4.

plana çıkmaktadır. Söz konusu ölçütler; firmanın çalıştırdığı personel sayısı, aktif değerleri ve satış cirosu ölçütleridir. KOBİ’lerde bağımsızlık ve tarafsızlık yaklaşımına ilişkin ölçütlerden bahsedilen bir firmanın sermayesi ve hissesinin %25’ten fazlasının bir büyük sermaye grubuna ait olmamasıdır. Buna göre bir firmanın KOBİ olabilmesi için, hisse payı içinde büyük sermayenin payının %25’ten az olması gerekir.⁵³ KOBİ tanımları ülkeden ülkeye değişebilmekte, AB ve Türkiye’de kabul gören KOBİ tanımları şöyledir:

2.1.1.Türkiye’de KOBİ Tanımı

Türkiye’de çeşitli kuruluşlar, kendi kriterlerine göre işletmeleri sınıflandırdıkları için uzun yıllar uzlaşmış bir KOBİ tanımı bulunmamaktaydı. Ancak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının 2005/25997 sayılı yönetmelikte yapılan tanımda KOBİ’ler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.⁵⁴

- 10’den az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 1 milyon TL’yi aşmayan işletmeler MİKRO İŞLETME,
- 50’den az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 5 milyon TL’yi aşmayan işletmeler KÜÇÜK İŞLETME,
- 250’den az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25 milyon TL’yi aşmayan işletmeler ORTA BÜYÜKLÜKTE İŞLETME.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği KOBİ Araştırma ve Danışmanlık Merkezi Müdürlüğü 04.11.2012 tarih ve 790 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile KOBİ tanımı revize edilmiştir. Bu tanıma göre KOBİ’ler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:⁵⁵

⁵³ Raif Parlakkaya, “Kobiler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslar arası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları”, (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/selcuksbmyd/issue/11300/135122> , (Erişim Tarihi: 21.10.2016).

⁵⁴ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete 18.11.2005, S. 25997 (Çevrimiçi), <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/24478.htm>, (Erişim Tarihi: 01.11.2016).

⁵⁵ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği KOBİ Araştırma ve Danışmanlık Merkezi Müdürlüğü, (Çevrimiçi), <http://www.tobb.org.tr/KobiArastirma/Sayfalar/KOBITanimi.php> , (Erişim Tarihi: 09.09.2016)

- 10'dan az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı yada mali bilançosu 1 milyon TL'yi aşmayan işletmeler MİKRO İŞLETME,
- 50'den az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı yada mali bilançosu 8 milyon TL'yi aşmayan işletmeler KÜÇÜK İŞLETME,
- 250'den az çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı yada mali bilançosu 40 milyon TL'yi aşmayan işletmeler ORTA BÜYÜKLÜKTE İŞLETME.

2.1.2.Avrupa Birliği'ne Göre KOBİ Tanımı

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın bu sınıflandırması ile KOBİ tanımında ülke çapında birlik sağlanırken, istihdam ölçüsü açısından da 2003/361/EC sayılı tüzük çerçevesinde Avrupa Birliği'nde 1 Ocak 2005'te yürürlüğe giren KOBİ tanımı çalışan sayısı, yıllık ciroları veya bilanço büyüklüğü ve son olarak da bağımsızlık kriterlerinden oluşan ölçüleri kapsamaktadır.

Avrupa Birliği düzenlemelerine göre KOBİ'ler:⁵⁶

- Çalışan sayısı 10'dan az, işlem hacmi 2 milyon EUR dan az ve aktif değeri 2 milyon EUR dan az olan işletmeler çok küçük ölçekli işletme (mikro),
- Çalışan sayısı 50'den az, işlem hacmi 10 milyon EUR dan az ve aktif değeri 10 milyon EUR dan az olan işletmeler küçük ölçekli işletme,
- Çalışan sayısı 250'den az, işlem hacmi 50 milyon EUR dan az ve aktif değeri 43 milyon EUR dan az olan işletmelerde orta ölçekli işletme olarak tanımlanmıştır.

2.2.KOBİ'lerin Özellikleri

İşletmelerin ölçek bakımından sınıflama kriterleri dikkate alındığında KOBİ'lerin avantaj ve dezavantaj olarak adlandırabileceğimiz ortak özelliklerini şöyle sıralamak olasıdır:⁵⁷

- Genellikle ferdi veya şahıs ortaklığı hukuki yapısına sahiptirler.

⁵⁶ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği KOBİ Bilgi Sitesi, (Çevrimiçi), <http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/abde> , (Erişim Tarihi: 22.08.2016).

⁵⁷ Yıldız Ayanoğlu, **KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak 2008, s. 12-13.

- İşletmelerin sahiplik ve yöneticilik kavramları aynı kişide toplanmıştır. Çok azında veya belli hizmetlere özgü olmak üzere uzman yöneticiden yararlanılmaktadır.
- Sınırlı sayıda işletme sahipleri genellikle aile üyelerinden oluştuğu ve ayrıca sahiplik ve yöneticiliğin aynı kişide toplandığı için büyük işletmelerde olduğu gibi; yöneticiler üzerinde işletme sahiplerinden, hissedarlardan gelen doğrudan bir kontrol mevcut değildir. Bununla birlikte yönetici durumunda olan işletme sahibi bağımsız karar alabilme durumundadır.
- Faaliyetler iş bölümü yapılmadan ya da daha basit iş bölümüne dayanan bir düzenleme ile yürütülmektedir. Profesyonelleşme çok kısıtlı boyutlarda kalmaktadır.
- Emek yoğun teknolojilerle çalışarak ve genellikle düşük vasıflı personel çalıştırarak işsizliğin aşağı çekilmesine katkıda bulunurlar.
- Kısıtlı bir sermayeye sahiptirler. Finansman için gerekli fonları genellikle öz kaynaklardan veya öz sermayeden temin etmek durumundadırlar.
- Duran (sabit) ve dönen varlıkların hacmi, mal ve hizmet kapasiteleri kısıtlıdır. Genellikle yatırım güçleri zayıftır.
- Satış hacmi veya pazar payları kısıtlıdır; genellikle küçük ya da yerel düzeyde kalmaktadır. Pazarlama ve tanıtım konularında alt yapı ve bilgi eksiklikleri vardır.
- Ürün tedariklerinde ve pazarlamada pazarlık güçleri zayıftır. Teknolojik düzeyleri, ürettikleri ürün ve hizmetlerin kalitesi genellikle düşüktür.
- Daha düşük yatırım maliyetleriyle istihdam imkânı sağlarlar.
- Yeterince kurumsallaşmamaları, sermaye piyasalarından kaynak temin etmelerine imkân vermemektedir.

Kısaca, yapıları teknolojik yeniliklerin uygulanmasına uygun olmamasına rağmen, finansman sıkıntısı nedeniyle teknolojik düzeylerinin düşüklüğü, teşviklerin genellikle KOBİ'lere yönelik olmasına rağmen, bürokratik ve diğer engeller nedeniyle kullanamamaları, ürün çeşitliliğine rağmen, kalite problemleri nedeniyle pazarda etkin olmamaları gibi birçok durum konuya örnek olabilir. Küreselleşmenin getirdiği faydalardan tam olarak yararlanamamak, yeni teknolojik ve ekonomik

gelişmeleri izleyememek, sürekli bir finansal kaynak arayışı içerisinde olmak ve bu sıkıntıları kısmen yaşayan veya daha az ölçüde hisseden büyük şirketlerle rekabet etmek, KOBİ'ler için oldukça zordur. Dolayısıyla, bu işletmelerin büyük şirketlerle ilişkili ve koordinasyon içerisinde olmaları faydalı olacaktır. Çünkü günümüzde küçük işletmeler büyük işletmelerin rakibi değil, onların tamamlayıcısıdır.⁵⁸

KOBİ'lerin yönetim tarzının genellikle kurumsallıktan uzak bir yapıya yönelmesine yol açmaktadır. Kurumsal yönetim bir işletmenin yönetim kurulu, paydaşları ve menfaat sahipleri arasında kamuyu aydınlatma, şeffaflık, hesap verebilirlik, ortaklara eşit davranma temelinde kurulan ilişkiler sistemidir.⁵⁹ Halka açık olmayan işletmelerde kurumsal yönetim işleyişinin sağlanması, mülkiyet ve yönetimin ayrılması ve bu suretle işletmenin profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesini sağlayacaktır.

2.3.KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi

Günümüzde KOBİ'ler, küreselleşmenin yarattığı şiddetli rekabet ortamında ulusal ekonomilerin gelişmesi ve korunması bakımından önemli bir işlev üstlenmektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde KOBİ'ler, işsizliğin azaltılması ve yeni istihdam alanlarının yaratılmasında oynadıkları rolleri, dengeli ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanması ve sürdürülmesine yaptıkları olumlu katkıları ve piyasa koşullarında meydana gelen değişmelere hızlı uyum sağlayabilen esnek üretim yapısına sahip olmaları itibariyle etkili bir rol oynamaktadır. Bunun yanı sıra, taşıdıkları yerellik ve orta sınıflı güçlendirme gibi nitelikleri, KOBİ'leri sosyal açıdan da önemli kılmaktadır.

KOBİ'ler; ekonomimize bir taraftan yatırım, üretim, istihdam, ihracat ve ödedikleri vergiler açısından katkıda bulunurken diğer taraftan coğrafi açıdan ülkemizin bölgelerinde dağılmış olmaları nedeniyle bölgesel kalkınmada da önemli rol oynamaktadır. KOBİ'ler büyük işletmelerin yapamadığı ya da yapmak istemedikleri yeni fikirlerin, malzemelerin, süreçlerin ve hizmetlerin temel kaynağını

⁵⁸ Mevlüt Karakaya, 'KOBİ'lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları', **VII.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirileri**, Antalya, 03-07 Mart 2010, s. 17.

⁵⁹ Kurumsal Yönetim İlkeleri, Sermaye Piyasası Kurulu, (Çevrimiçi), <http://www.spk.gov.tr> , (Erişim Tarihi: 08.10.2016)

oluşturmaktadır. Çünkü büyük işletmeler ölçek ekonomisinin maliyet avantajından yararlanmak amacı ile makine, araç-gereç ve işgücüne yaptıkları büyük yatırımlar nedeniyle aynı ürünü uzun süre üretmek durumunda kalmaktadır. KOBİ'lerin ise büyük ölçekli yatırımlara bağlı kalmak gibi sorunları bulunmadığından değişen tüketici taleplerini daha hızlı karşılayabilmektedir.⁶⁰

TÜİK Genel Sanayi ve İşyerleri sayımı sonuçlarına hizmet sektörü de dahil olmak üzere Türkiye'deki işletmelerin %99.89'u KOBİ'dir. KOBİ'ler toplam istihdamın %81'ini yaratmaktadır. KOBİ yatırımlarının, toplam yatırımlar içindeki %60'a, toplam katma değer içindeki payı ise %59'a ulaşmaktadır. İşletmelerin faaliyet alanları incelendiğinde imalat sanayi içinde KOBİ'lerin payının oldukça yüksek olduğu görülmektedir.⁶¹

KOBİ'lerin Türkiye ekonomisinin temel unsuru olduğu herkes tarafından kabul edilmekle birlikte, belki de bilerek gözden kaçırılan unsur, KOBİ'lerin aynı zamanda Türkiye ekonomisinin yapısal sorunlarının karakteristiklerini en fazla taşıyan ve yaşanan ekonomik sorunlardan en fazla etkilenen öğelerden birisi olduğudur. Türkiye İstatistik Kurumu'nun Türkiye'de dış ticarete KOBİ'lerin payının ithalatta;

- 1-9 kişi çalışan mikro ölçekli girişimlerin payı %5,7 ,
- 10-49 kişi çalışan küçük ölçekli girişimlerin payı %16,2 ,
- 50-249 kişi çalışan orta ölçekli girişimlerin payı %17,9 ,
- 250 ve üzeri kişi çalışan büyük ölçekli girişimlerin payı ise %60,1 ,

Girişimin ana faaliyetine göre KOBİ'lerin ithalatının %34,9'u sanayi, %55,9'u ticaret sektöründe faaliyet gösteren KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilmiş olduğu görülmektedir.⁶²

⁶⁰ Çağdaş Diker, "KOBİ Kavramı, KOBİ'lerin Özellikleri, Ekonomideki Yeri ve Finansman Sorunları", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2003, s. 11-12.

⁶¹ Recep Ulusoy, Reyhan Akarsu, "Türkiye'de KOBİ'lere Yapılan Destekler ve İstihdam Üzerindeki Etkileri", **Kocaeli Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Y. 23, 2012, s. 105-106.

⁶² Türkiye İstatistik Kurumu, Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri, 2014, (Çevrimiçi), <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18521> , (Erişim Tarihi: 12.09.2016)

2.4.Küreselleşmenin KOBİ'ler Üzerindeki Etkileri

Küreselleşen dünyada KOBİ'ler esnek yapıları, istihdama katkıları, yeniliğe açık yapılarıyla ekonomide önemli faktör haline gelmişlerdir. Hızla gelişmekte olan KOBİ'lerin aynı zamanda küresel ölçekte yarattığı iş fırsatları ekonomideki yerinin nedeni önemli olduğunun bir göstergesidir.

Teknolojik gelişmelere paralel olarak yaşanan küreselleşme olgusu, ülke ekonomilerini dünya pazarı boyutuna taşımış ve global olma yolunda gereklilikleri beraberinde getirmiştir. Global olmak, aslında herşeyden önce rekabet gücü yüksek olmak anlamına gelmektedir. Bu kavramın tanımı üzerine dünyadaki tartışmalar devam etse de, rekabet gücü, bir ekonomik birimin iktisadi gelişme ve kalkınma programlarının ve kararlarının dünya ekonomi politikaları tarafından da kabul edilmesi olarak tanımlanabilir.

Küreselleşme sürecinde, KOBİ'lerin esnek yapısı ve değişken koşullara kolay uyum sağlayabilme nitelikleri göz önüne alındığında, birçok ülkede bu işletmelerin en önemli ve hatta tek istihdam alanı olduğu genel kabul görmektedir. Bunu sağlayan faktörlerden biri, gelişmiş ülkelerdeki büyük işletmelerin optimum üretim ve personel ölçülerine ulaşma, yönetsel ve ekonomik güç, krizlere dayanıklılığı artırma gibi hedeflerle bölünmeye gitmeleri ve hem kendi ülkelerinde hem de gelişmekte olan ülkelerde şubeleşmesidir. Büyük işletmelerde; küçülme kavramı, bu değişim dinamiğini bünyesinde barındırması açısından giderek önemini arttırmaktadır.⁶³

Dünya ekonomisinde ve paralelinde Türkiye ekonomisinde köklü değişimlere sebep olan bu büyüme ve dışa açılma süreci, işletmelerde köklü değişimler meydana getirmiştir. Yirminci yüzyılın başındaki düşünce, işletmelerin giderek büyümeleri nedeniyle, KOBİ'lerin yaşamlarına devam edemeyecekleri yönüdeyken, günümüzde büyük işletmelerin yanı sıra KOBİ'lerde giderek artan şekilde faaliyetlerini sürdürmektedir.⁶⁴

Küreselleşmenin getirdiği faydalardan tam olarak yararlanamamak, yeni teknolojik ve ekonomik gelişmeleri izleyememek, sürekli bir finansal kaynak arayışı

⁶³ Ayanoğlu, a.g.e. , s. 13-14.

⁶⁴ Orhan Çelik, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ'lerde Uygulanması Temel Dinamikler ve Potansiyel Sorunlar**, Ankara: Siyasal Kitabevi, Tesmer Y. 73, 2007, s. 18-19.

içerisinde olmak ve bu sıkıntıları kısmen yaşayan veya daha az ölçüde hisseden büyük işletmelerle rekabet etmek, KOBİ'ler için oldukça zordur. Bu nedenle rekabetten daha çok, ayakta kalabilmek için KOBİ'lerin büyük işletmelerle stratejik işbirliği veya dikey birleşme, yan sanayisi veya taşeronu olma gibi gücü birleştiren ve rekabete dayanıklılığı arttıran girişimlerde bulunmaları gerekli kılmaktadır.⁶⁵

Global faktörlerin en başında gelen batılı işletmelerin küreselleşmesi, gelişmekte olan ülke ekonomileri ve özellikle, bu ülkelerdeki küçük işletmeler üzerinde önemli sorunları da beraberinde getirmektedir. Gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelerin ürettiği, rekabet kabiliyeti zayıf olan ürünlerin, küresel koşullara uymaması, işyeri kapanmalarına ve işsizliğe neden olabilmektedir. Esasen ticaretin ve sermayenin küreselleşmesi, istihdam ve üretimde yeni yapısal değişimleri zorunlu hale getirmektedir. Bu yeniden yapılanma, ya işletme yapılarında, yahut da mal piyasalarında ortaya çıkmaktadır. Dünya ölçeğinde yaşanan bu büyük değişim ve dönüşüm süreci, gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere ve oradan da, az gelişmiş ülkelere doğru yaşamın her alanına dalgalar halinde yayılmakta ve yerel işletmeleri önemli derecede etkilemektedir. Bu dalgalanma, sosyal ve kültürel yaşam biçimlerini etkilemekte, siyasal ve ekonomik örgütlenme biçimlerinde köklü değişiklikler yaratmaktadır.⁶⁶

Küreselleşme güçlerinin şekillendirdiği, yeni ekonomi olarak adlandırılan bu ortam küçük işletmeler açısından pek çok fırsat sunduğu kadar tehditler de yaratmaktadır. Her geçen gün daha da yoğunlaşan küresel rekabetin etkisiyle son derece istikrarsız hale gelen ekonomik ortamda KOBİ'lerin varlıklarını sürdürmeleri küreselleşmenin sunduğu fırsatları iyi kullanmalarına ve tehditlerden de sakınmalarına bağlıdır.⁶⁷

Küreselleşmenin ortaya çıkardığı yoğun rekabet ortamında işletme sahip-yöneticileri ve muhasebecileri artık eski alışkanlıklarını bir kenara bırakıp, muhasebenin sadece vergi idaresi için değil finansal raporlama tedarik zincirindeki bütün talep ediciler tarafından istenildiğini anlamalı, bu çerçevede doğru, dürüst ve

⁶⁵ Ayanoglu, a.g.e., s. 30.

⁶⁶ Hasan Tutar, **Küreselleşme Sürecinde İşletme Yönetimi**, İstanbul: Hayat Yayıncılık, 2000, s. 89.

⁶⁷ Mustafa Aykaç, Zeki Parlak, Süleyman Özdemir, **Küreselleşme Sürecinde Rekabet Gücünün Arttırılması ve Türkiye'de KOBİ'ler**, İstanbul: Artus Basım, 2008, s. 61-62.

şeffaf bilgiye zamanında ulaşmanın önemini kavramalıdır. İşletmelerdeki iç kontrol sistemlerinin etkin ve yazılı hale getirilmesi, uluslararası standartlara göre gelişen bağımsız denetimin tüm işletme çevrelerine yararlı olduğu bunun yanında kuralların ve uygulamaların eskisine göre daha karmaşık ve teknik hale geldiği göz ardı edilemeyecek bir gerçektir.⁶⁸

Şüphesiz ki bu değişim sürecini sadece muhasebe ve denetimde yaşanan uluslararası düzenlemeler ve yeniliklerle sınırlı tutmak yanlıştır. Fakat tüm bu örgütsel ve teknolojik yeniden yapılanma sürecinin çıktılarının değerlendirilmesinde muhasebeye önemli görev düşmektedir. Bu yeniden yapılanma süreci gerek yapısal gerekse yönetsel olarak değişimlere uyum sağlaması daha kolay olan KOBİ'lerinde bu yeni düzende yer alabilmelerini kolaylaştırmakta fakat yine aynı alandaki gerek kurumsallaşamamanın, gerekse eğitim ve raporlama alanındaki eksiklikleri KOBİ'lerin önünde önemli engel teşkil etmektedir.

2.5.Halka Açık Olmayan İşletmelerde Bağımsız Denetimin Gerekliliği

KOBİ'lerde dönem sonunda elde edilen finansal bilgiler işletme içi ve işletme dışı kesimler tarafından kullanılmaktadır. KOBİ yöneticileri veya sahipleri yeterli bilgi seviyesine sahip olmadıkları takdirde finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini bilmeleri mümkün değildir. Bu bilgilerin doğruluğunun kontrolü bağımsız denetim ile mümkün olabilir.

İşletme içi ve işletme dışı ilgililerin, işletmenin mali tablolarının ve açıklayıcı dipnot bilgilerinin önceden belirli bir ölçülere uygun olarak hazırlanmasını istemeleri doğaldır. İşletme tarafından açıklanan mali bilgilerin güvenilirliğiyle ilgili endişeler karar alıcıları bazı önlemler almaya ve bilgi riskini en aza indirmeye zorlamaktadır. Karar alıcıları için bu riski en aza indirmenin üç yolu bulunmaktadır:⁶⁹

- 1) İlgili taraf işletme içinde tüm bilgi ve belgeleri inceleyerek verilerin doğruluğunu teyit etmeye çalışabilir. Ancak tüm bilgi ve belgelerin

⁶⁸ Cemal İbiş, "Ulusal Muhasebe ve Finansal Raporlama İle Denetim ve Güvence Standartlarında Yakınsama", XVIII.Türkiye Muhasebe Kongresi , Ankara: TÜRMOB Yayınları, Y. 399, 23-24 Eylül 2010, s. 61.

⁶⁹ Güredin, a.g.e., s. 10.

incelenmesi hem zaman hem de maliyet açısından mümkün değildir. Bu sebeple başkalarının hazırladığı verileri doğru olarak kabul etmek zorunda kalacaklardır. Bu kaynaklardan elde edilen verilerde kasıtlı veya kasıtlı olmayan yanlışlıklar ve hileler söz konusu olabilecektir.

- 2) İlgili taraf verilerin kullanımından kaynaklanan risklerin veriyi hazırlayan kişiler ile paylaşmaya çalışabilir. Verilerden kaynaklanan zararların yasal yollarla verinin kaynağından tahsil edilmesi uzun bir zamanı gerektirecektir. Kaldı ki işletmenin iflas etmesi durumunda bu zararın tahsil edilmesi imkânsız hale gelecektir.
- 3) İlgili taraf mali bilgilerin bir uzman tarafından kontrolü yapılarak doğruluğunu teyit ettirebilir.

Uygulamada ilgili tarafların bağımsız bir uzman tarafından yardım alması daha akılcı ve uygulanabilir bir yoldur.⁷⁰

2.5.1.Finansal Tabloların Güvenilirliğinin Artması

Küreselleşen dünyada, KOBİ'lerin hayatiyetini devam ettirebilmeleri, rekabet edebilme kabiliyetleriyle doğru orantılıdır. KOBİ'lerde bu niteliklerin sağlanabilmesi için muntazam bir veri akışının olması ve işletme sahiplerinin ya da işletme yöneticilerinin bu bilgileri kullanması gereklidir.⁷¹ KOBİ sahipleri ve yöneticilerinin en çok ihtiyaç duyduğu verilerin başında mali veriler ve bu verilerin sunulduğu mali tablolar gelmektedir.⁷²

İşletmelerde asıl riski alan işletme ortaklarıdır. İşletme ortaklarının bir araya gelerek işletmeyi yönetmeleri günümüzdeki imkânlarda oldukça zordur. Sahiplik ve yöneticilik görevlerinin birbirinden ayrılması ile beraber ortakların işletmenin ekonomik yapısı ile olan ilişkileri yöneticiler aracılığı ile olmaktadır. İşletmenin kontrolü uzman yöneticilere geçmesi ile beraber bu sistemi yöneten ve kontrol eden yöneticilerin işletmeyi menfaatleri doğrultusunda yönetme riski ortaya çıkmıştır.

⁷⁰ Ali Haydar Güngörmüş, "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", (Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kütahya, 2014, s. 69.

⁷¹ Sami Karacan, **KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama**, 1. b., Kocaeli: Umuttepe Kitabevi, 2009, s. 55.

⁷² Yusuf Demir, Dilek Coşkun, "Finansal Bilgi Sisteminin İşletmelerde Yönetim Fonksiyonu Üzerine Etkisi:Aydın İli Örneği", **Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 2/2, s. 21.

Şahsi çıkarlarını ön planda tutan yöneticiler mali raporlara etki edebilmektedir. Özellikle 1990'lı yıllarda ortaya çıkan finansal raporlama skandalları bu konuya güzel bir örnek olmaktadır. Bu skandalların neticesinde mali tablolara olan güvenilirlik azalmış ve şirketlerin yayınladığı mali tablolara olan güven zedelenmiştir.⁷³

KOBİ'lerde nitelikli muhasebe elemanlarının yetersiz olması, muhasebenin dışarıdan kişilere tutturulması gibi sebepler nedeniyle muhasebe verilerinde ve bu verilerin uzantısı mali tablolarda yanlışlık ve eksiklikler söz konusu olabilmektedir. Bağımsız denetim ile mali tabloların ve muhasebe sisteminin güvenilirliği sağlanarak KOBİ sahip ve yöneticilerine güvenilir bilgilerin ulaşması sağlanır.

2.5.2.Karar Alma Süreçlerinin Etkin Hale Getirilmesi

Mali tabloların en önemli amacı, bilgi kullanıcılarının (ortaklar, yatırımcı, kredi verenler vb.) ihtiyacını karşılamaya yönelik bilgi sunmaktır. Mali tabloların, bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılayabilmesi için taşınması gereken dört özellik vardır. Bunlar, ilişkili ve güvenilir olma ile karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık özellikleridir.⁷⁴

KOBİ'lerin yönetiminde bulunanlar ya da işletme sahipleri ileriye yönelik verecekleri kararlarda mali tablo bilgilerini dikkate almaktadırlar. Bunun yanında mali tablolar bir döneme ait işletme etkinlikleri konusunda yöneticilerin hesap vermesinde de kullanılmaktadır. Bu bilgilerin doğru olmaması ve içerisinde yanlış bilgiler bulundurması verilen kararların doğruluğunu ve hesap verilebilirliğini olumsuz yönde etkiler. Bağımsız denetimle mali bilgilerin uzman ve bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilerek doğruluğunun teyit edilmesi gereklidir.⁷⁵

2.5.3.Kaynakların Doğru Kullanımının Sağlanması

Mali bilgiler aracılığıyla işletme yöneticileri güncel ve güncel olmayan bilgileri hızlı bir şekilde alabilmekte ve böylece kararlarını daha doğru verebilmektedirler.

⁷³ Mustafa Arı, "Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İBBF Dergisi**, Y. 3, Ekim 2008, s. 43-68.

⁷⁴ Ergün Küçük, "Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Hatalarının Düzeltilmesi ve Raporlanması", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2011, s. 111-127.

⁷⁵ Güngörmüş, **a.g.e.**, s. 70.

KOBİ yöneticilerinin ya da ortaklarının işletmenin ihtiyaç duyduğu sermaye kaynaklarını belirlemesi ve aktif bir şekilde kullanarak işletme faaliyetlerinin devam ettirilmesinde mali tablo verilerinden yararlanırlar. Bu verilerdeki yanlışlık ve eksiklikler işletmenin yanlış kaynakları yanlış yerlerde kullanmasına ve işletme yaşamının sona ermesine sebep olabilir. Bu nedenle mali verilerin tarafsız ve uzman bir kişi tarafından kontrol edilmesi önemlidir.⁷⁶

2.5.4.Yasal Düzenlemelere Uygun Hale Getirilmesi

İşletmeler yürütmüş oldukları faaliyetler sonucunda elde ettikleri karın bir kısmını devlete vergi olarak öderler. Bu açıdan devlet finansal tabloların denetiminde verginin doğru olarak alınmasını esas alır. İşletmeler denetlenmiş finansal tablolar üzerinden vergi beyannamelerini oluşturduklarında, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır.⁷⁷

İşletmelerde bağımsız denetim faaliyeti sonucunda alınan olumlu raporlar bir güvenilirlik göstergesi olurken, devlet açısından da işletmelerde herhangi bir kayıp ve kaçak olmadığı yolunda bilgilendirici bir unsur olmaktadır. İşletmelerde kayıt dışı ekonomiden kayıt içine geçişin en önemli göstergesi olarak bağımsız denetime işletmelerini açmaları gösterilebilir. Bu açılım işletmelerin kendilerine mali açıdan da güvenilir kılarak hem devletin gözünde hem de ortaklık yapmak isteyen işletmelerin gözünde bir saygınlık kazandıracaktır.⁷⁸

2.5.5.İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Etkinliğinin Arttırılması

İç kontrol sistemi aşağıdaki faydaları sağlar:⁷⁹

- **İşletme varlıklarının korunması:** İşletmenin sahip olduğu varlıkların yanlış kullanımına, çalınmaya ve diğer olumsuzlukların önlenmesine yönelik kontrol yapısının oluşturulması,
- **Muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması:** Muhasebe verileri ve bu verilerden elde edilen bilgilerin güvenilir olması

⁷⁶ Demir, Coşkun, **a.g.e.**, s. 3.

⁷⁷ Ahmet Hayri Durmuş, **Mali Tablolar Tahlili**, İstanbul: Met/er Matbaası, 1981, s. 2.

⁷⁸ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 8.

⁷⁹ Ataman, Hacirüstemoğlu, Bozkurt, **a.g.e.**, s. 61.

işletme yönetiminin sağlıklı karar almasını sağlayacaktır. Bu kapsamda muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinin kontrolüne ilişkin yapının oluşturulması,

- **İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin arttırılması:** İşletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşma derecesi, işletmenin faaliyetleri sonucundaki etkinliğini gösterir. İç kontrol sistemi ile verimliliğin en üst düzeye çıkması hedeflenir.
- **Yönetim politikalarına bağlılığın özendirilmesi:** Yönetimin belirlediği kurallara çalışanların uyma düzeyinin kontrol edilmesi ve bunun arttırılması.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere iç kontrol sadece muhasebe ile ilgili parasal nitelikteki kıymet hareketlerini içermemektedir. Bu açıdan bakıldığında iç kontrol muhasebe ve yönetsel kontrol olarak iki kısma ayrılır.⁸⁰

İç kontrol sisteminin KOBİ’lerde var olmasının amaçlarından en önemlisi güvenilir finansal raporlara ulaşılmasıdır. Yani finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasının sağlanmasıdır. Bağımsız denetimin amacı finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumluluğunu denetlemektir. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde bağımsız denetçi faaliyet sonuçları hakkında rahat ve kısa sürede görüş bildirir.⁸¹

Bağımsız denetim, iç kontrol sürecinin muhasebeye bakan yönü ile ilgilidir. Muhasebe ile ilgili kontrollerde birinci öncelik finansal kayıtların güvenilirliğinin denetimidir. Yönetsel kontroller muhasebe kayıtları ile dolaylı olarak ilgilidir ve normal şartlarda değerlendirme yapılmasını gerektirmez. Fakat yönetsel kontrollerin muhasebe kayıtları üzerinde önemli bir etkisi olması durumunda yönetsel alanın da kontrol edilmesi gerekebilir.

KOBİ işletmelerinde iç kontrol sistemini işleyişinin bağımsız denetim aracılığı ile kontrol edilmesi hem işletmenin iç kontrol sistemini geliştirecek hem de

⁸⁰ Güredin, **a.g.e.**, s. 317.

⁸¹ Şaban Uzay, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları**, Y. 132, Ankara, 1999

hata ve kayıpları en aza indirerek daha sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesine vesile olacaktır.⁸²

Dönem sonunda elde edilen finansal bilgiler işletme içi ve işletme dışı kesimler tarafından kullanılmaktadır. KOBİ yöneticileri veya sahipleri yeterli bilgi seviyesine sahip olmadıkları takdirde finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini bilmeleri mümkün değildir. Bu bilgilerin doğruluğunun kontrolü bağımsız denetim ile mümkün olabilir.

2.5.6.Hile Hata ve Yolsuzlukların Tespiti ve Önlenmesi

Türkiye’de KOBİ statüsündeki işletmelerde çok fazla yetkinin tek bir çalışana verilmesi yanında, kontrollerin zayıf olması da hile ve yolsuzlukların yaşanmasına neden olmaktadır. Özellikle KOBİ’lerde işletme içi ve işletme dışı kontroller zayıf kalmaktadır. Bu nedenle çalışanları tarafından dolandırılma riski sanılanın aksine KOBİ’lerde büyük şirketlere göre daha fazladır. Türkiye’deki şirketlerin hesaplarına ya da iç işlerine dışarıdan bir müdahaleyi istememesi de hata ve hileli işlemlerin artmasına neden olmaktadır. KOBİ’ler bağımsız bir denetim firması ile çalışılmış olması durumunda büyük kayıplara uğramadan bu tür tehditler erkenden ortaya çıkarılabilir. Türkiye’de KOBİ’lerin sorunu kişisel olarak algılaması, büyük şirketlere göre daha sıcak ve samimi bir iş ortamının olması, bu tür bir denetim veya kontrolde çalışanların gururunun zedeleneceğinin düşünülmesi denetim sisteminin sağlıklı olarak işlemesini etkilemektedir. Bu nedenle de, özellikle orta ölçekli işletmelerde çalışanlardan kaynaklanan herhangi bir yolsuzluğun fark edilmesi 1 yıldan 2 yıla kadar uzayabilmektedir.⁸³

Kayıt dışı çalışan KOBİ’lerde hile hata ve yolsuzlukların önüne geçilmesi çok daha zordur. Bunun nedeni sağlıklı bir iç denetim ve finansal kontrol sisteminin oluşturulmasının mümkün olmamasıdır. Bunun yanı sıra tespit edilen yolsuzluklar karşısında KOBİ yönetimi kayıt dışı çalışmaları nedeniyle sessiz kalmayı tercih

⁸² Duygu Tunçay, “İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2011, s. 97.

⁸³ Süleyman Uyar, Hakan Aygören, “Basel II İlkelerinin KOBİ’lere Olası Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme”, **Mali Çözüm**, S. 77, 2006, s. 63. (Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/77malicozum/03%20hakemli%20suleyman%20uyar.pdf>, (Erişim Tarihi: 07.06.2016)

etmekte ve yolsuzluğu yapan personelle ilgili yasal süreç başlatmaktan kaçınmaktadır.

2.5.7.Çıkar Çatışmalarının Önlenmesi

Kilit yönetici konumundaki aile üyeleri tarafından yönetilen KOBİ'ler için aile şirketi olarak adlandırılması olağandır. Yönetim ve denetim zayıflıkları olduğu öngörüldüğünde, aile üyeleri tarafından yönetilen işletmelerde kardeş rekabeti ve menfaat çatışması oldukça yaygındır. Bağımsız denetçiler mali bilgilerin ve kontrollerin doğru ve güvenilir olup olmadığını tespit etmek için görevlendirilirler. Bu da aile şirketlerinde zimmete para geçirme ve dolandırıcılık gibi eylemleri engellemede caydırıcı rol oynayabilir.⁸⁴

KOBİ işletmelerinde çeşitli ortaklık grupları arasında menfaat çatışmalarının olması ihtimaller dahilindedir. Bunları önlemek ve menfaat çatışmalarını en az seviyeye indirmek noktasında bağımsız denetim aktif bir görev icra edecektir. Mali ve mali olmayan bilgiler şeffaf bir şekilde açıklanmadığında işletmedeki bazı ortakların aktif olarak yönetimdeki görevlerinde azalma söz konusu olabilecektir. Bağımsız denetim ile işletmeyle ilgili tüm ilgili tarafların mali bilgilerin tamamına güvenilir bir şekilde ulaşmasını sağlayacaktır.

İşletme yönetiminde yer alan ortakların yaptıkları yanlış uygulamaları diğer ortaklardan saklama ve hesap vermekten kaçınma gibi durumlar söz konusu olabilmektedir. Bağımsız denetim ile bu durumların ortaya çıkacağını bilmesi keyfi uygulamaları önleyecektir.⁸⁵

KOBİ'lerde genellikle ikinci kuşakla beraber bazı aile üyeleri yönetim işleyişinin dışında kalmakta ve işletme bünyesinde yapılan faaliyetlerden bilgi sahibi olma noktasında sıkıntılar yaşamaktadır. Bağımsız denetimle birlikte yönetimde

⁸⁴ Koray Öztürk, "Bağımsız Denetim Açısından KOBİ'ler İçin TFRS Standartları", Adana Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, **1.Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu**, 2010, s. 18.

⁸⁵ Ahmet Ertürk, Ahmet Coşkun, Durmuş Acar, "Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Dış Denetimine Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S. 34. , Aralık 2012, s. 122.

görev almayan aile üyeleri ve ortaklar işletmeyle ilgili daha sağlıklı verilere ulaşma imkânına sahip olacaklardır.⁸⁶

2.5.8.Bilgiye Olan Uzaklık ve Mesleki Yetersizlik

KOBİ'lerde üst yönetimde görev alan yöneticiler ya da şirket sahipleri, işletmenin mali tablolarındaki verileri kullanarak önemli kararlar verirler. Bu kararların verilmesinde kullanılan verilerin güvenilir olması ve ilgili kişilerin karar vermelerinde yanıltıcı olmaması çok önemlidir.

Muhasebe verilerinin ve yayınlanan mali tabloların güvenilirliğini kontrol edebilmesi için her bir karar vericini mesleki bilgi ve deneyime sahip olması gereklidir. Menfaat gruplarının tamamının bu özelliklerde olması mümkün değildir. Uzmanlık uzun yıllar gerektiren eğitim ve deneyim ile elde edilebilir ve karar vericilerin tamamının da bu özelliklere sahip olması mümkün olmamaktadır. Bu bilgilerin güvenilirliğinin ve tarafsızlığının tespit edilmesi konusunda en çok uygulanan ve genel yöntem olan bu verilerin tarafsız ve güvenilir bir kişi ya da kurum tarafından denetlenmesidir.⁸⁷

Ayrıca işletme dışında bulunan grupların ihtiyacı olan veriler birbirinden farklılık gösterebilmekte ve muhasebe verilerinin hepsine ya da özellikli hesap bilgilerine ulaşmak mümkün olmamaktadır.

Bu sebeplerden dolayı bütün karar alıcılar adına açıklanan muhasebe verilerinin güvenilir, tarafsız ve uzman bir kişi tarafından doğruluğunun teyit edilmesi önem arz etmektedir.

2.5.9.Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı

İktisadi yaşamın her geçen gün karmaşıklaşan bir durum alması doğru ve yansız bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Bu karmaşıklık, iktisadi yapı kullanıcılara açıklanan bilgilerin yansız ve doğru olma ihtimalini de azaltmaktadır. Bilgi kullanıcıları yararlandıkları bilgilerin kaynağını inceleme imkânına sahip

⁸⁶ Aybeniz Akdeniz Ar, Hüseyin İskender, "Türkiye'de KOBİ'ler ve KOBİ'lerde Planlama, Uygulama ve Denetim", **Mevzuat Dergisi**, S. 87, 2005, s. 7.

⁸⁷ Güredin, **a.g.e.**, s. 4.

olamadıkları için, açıklanan bu bilgilerin doğru ve yansız bir şekilde hazırlandıklarına güven duymak isterler.⁸⁸

KOBİ'lerde faaliyetlerin büyümesi, yasalardaki değişiklikler muhasebe sisteminin ve mali tabloların hazırlanmasını zorlaştırmaktadır. Yeterli mesleki deneyim ve kalitede personelin yeterince olmaması da bu hataların artmasına ve muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini kaybetmesine neden olmaktadır.⁸⁹

Bağımsız denetim ile KOBİ'lerden elde edilen ve yönetime sunulan iktisadi bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği mesleki bilgiye sahip, bağımsız düzenlemeler tarafından doğrulanmış olur.

2.5.10.Finansman Sağlama Kolaylığı

KOBİ'ler faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için gerekli olan ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli finansman ihtiyaçlarını ilk olarak öz kaynaklardan, ikinci bir alternatif olarak da banka kredilerinden karşılamaktadır.

Günümüzde bankalar KOBİ'lere kredi verirken, yönetim kalitesi ve mali tabloların güvenilirliği konusunda bir incelemeden ziyade varlıklarının ipotek edilmesini kredi vermek için yeterli görmektedirler. Bununla birlikte yönetim kalitesi düşük olan işletmelerin süreklilik ile ilgili sıkıntıları makro düzeydeki gelişmeyi negatif yönde etkileyecektir⁹⁰

⁸⁸ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 1.

⁸⁹Leyla Babayeva, "Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırılması", (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2011, s. 46.

⁹⁰ Süleyman Uyar, Hakan Aygören. "BASEL II İlkelerinin KOBİ'lere Olası Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 77, 2006, s. 61.

3.HALKA AÇIK OLMAYAN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME HAZIRLANMASI

Bu bölümde, halka açık olmayan işletmelerin ve özellikle KOBİ'lerin uluslararası denetim standartları çerçevesinde bağımsız denetime hazırlık sürecine yer verilmiştir.

3.1.Genel Açıklamalar

Mali tabloların hazırlandığı muhasebe süreci ile bu tabloların güvenilirliğinin araştırıldığı denetim süreci arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Muhasebe, denetimin temel dayanağını oluşturur, denetim ise muhasebenin eksikliklerini ve aksayan taraflarını ortaya çıkaran bir fonksiyonu üstlenmektedir.⁹¹

Bir işletmenin finansal verilerine ihtiyaç duyan tüm menfaat grupları halka açık olup olmama ya da işletme büyüklüğüne bağlı olmaksızın edindikleri bilgilerin güvenilir olmasını beklerler.⁹² KOBİ'lerde ilgili tarafların az olması nedeniyle finansal bilgilerinin kamuoyuyla paylaşımı halka açık olan işletmelere göre daha azdır. Fakat bu durum güvenilir bilgi gerekliliğini ve buna ihtiyacı ortadan kaldırmamaktadır.⁹³

Menfaat gruplarının kararlarını etkileyen temel bilgi kaynağı işletme yönetiminin hazırladığı finansal raporlardır. Denetimin her bir menfaat grubunun ihtiyaçları için farklı farklı yapılması mümkün değildir. Menfaat gruplarının kamuoyuna sunulan finansal bilgilerin kaynağını incelemeleri mümkün olmadığından, sonuçlarının sağlıklı olması için denetimin işletmeden bağımsız ve tarafsız kişiler tarafından yapılması gereklidir. Bu nedenle finansal tabloların bağımsız denetimi daha da önem kazanmaktadır.⁹⁴

⁹¹ Murat Erdoğan, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, S. 5, 2002, s. 54-55.

⁹² Enver Bozdemir, "KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, S. 12, 2014, s. 94. (Çevrimiçi) <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ulikidince/article/view/5000113861/5000105950> , (Erişim Tarihi: 20.07.2016)

⁹³ Lerzan Kavut, "Halka Açık Olmayan İşletmelerde Bağımsız Denetim", **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 12-13 Ekim 2009, s. 376-377.

⁹⁴ Ali Altuğ Biçer, "Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Türkiye'de Kobi Denetimi ve Karşılaşılabilecek Zorluklar Üzerine Bir Araştırma", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Halka açık olmayan işletmelerde ve özellikle KOBİ'lerde muhasebe ve denetimin önünde bulunan en önemli sorun yüksek seviyelere ulaşan kayıt dışı işlemlerdir. Diğer gelişmiş ülkelere göre ülkemizde kayıt dışı işlem seviyesinin yüksek olması yeterli ve etkin düzenlemelerin olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu sorun, KOBİ'lerde mevcut olan mali nitelikteki işlemlerin genel kabul görmüş standart ve ilkelere uygun olarak kaydedilip, finansal raporlara doğru bir şekilde aktarılmasına engel teşkil etmektedir. Bu sorunun ortadan kaldırılması ve denetimden beklenen neticelerin sağlıklı olması ancak yasal düzenlemeler ile çözüm bulacaktır.⁹⁵

Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının ortaya çıkmasıyla klasik anlayıştan uzaklaşarak denetim ve raporlama küresel bir boyut kazanmış olup ve gelişimini de bu yönde sürdürmektedir.⁹⁶ Günümüzdeki rekabet ortamı özellikle işletme yöneticilerinin en az düzeyde de olsa muhasebe, vergi ve finans konularında kendilerini geliştirmelerini mecbur kılmıştır. Halka açık olmayan işletmelerin yasal zorunlulukları olmamalarına rağmen bağımsız denetime hazırlık yapmaları klasik örgüt kültürlerini değiştirerek işletmeye değer katmaları için önemli bir faaliyettir.⁹⁷

Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve uluslararası standartlar KOBİ'ler için farklı bir denetim standartları seti önermemektedir.⁹⁸ KOBİ'lerin tüm denetimleri Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürütülecektir. Denetçi denetim faaliyetlerini işletmenin durumuna göre düzenleyecektir. Küçük işletme olarak adlandırdığımız KOBİ'lerin denetimi genellikle büyük işletmelere göre daha az

İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2012, s. 66.

⁹⁵ Doğan Argun, Ali Altuğ Biçer, "Türkiye'de KOBİ'lerin Denetiminde Yaşanan Zorluklar ve Çözüm Önerileri", **IX.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, TÜRMOB Yayınları, s. 364. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/9%20paralel%20oturum%204/1%20dogan%20argun.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.10.2016)

⁹⁶ Masum Türker, "Yirmibirinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu", **V.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-Panel**, TÜRMOB Yayınları, S. 172, s. 488.

⁹⁷ Nazım Hikmet, "Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması", **IX.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, TÜRMOB Yayınları, s. 390-391. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/9%20paralel%20oturum%204/3%20nazim%20hikmet.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.08.2016).

⁹⁸ Tuba Şavlı, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci", **X.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, s. 7. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.10.2016)

karışık ve daha az yardımcı ile yapılabilir.⁹⁹ Uluslararası Denetim Standartları referans alınarak yayınlanan Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bağımsız denetim şirketleri tarafından yerine getirilen denetim faaliyetleri Türkiye'deki KOBİ'leri uluslararası platformda geçerli kurallarla tanıştıracak olup denetlenmiş finansal rapor ve tablolarla dünyadaki ve ülkedeki menfaat grupları için cazip hale gelecektir.¹⁰⁰

3.2.Denetim Sürecinde Aşamalar

Denetim süreci, denetçinin bir müşteri işletmenin denetimini kabul etmesi ile başlayıp, denetim raporunun verilmesiyle biten bir süreçtir.¹⁰¹

Halka açık olmayan işletmelerde (KOBİ)'de denetim süreci halka açık işletmelerde uygulanan denetim unsurlarını takip etmekle birlikte denetim süreci şu aşamaları içerir:¹⁰²

- a) Denetimi yapılacak işletme ile anlaşıp işin alınması,
- b) Denetim faaliyetinin planlanması,
- c) Denetim faaliyetinin yürütülmesi,
- d) Denetimin faaliyetinin sonuçlandırılması ve rapora bağlanması,
- e) Denetim faaliyetinin kalite kontrolü.

Bu aşamalarda türlü alt unsurları içerir.¹⁰³ Denetim süreci müşteri seçimi ve denetim anlaşmasının imzalanmasıyla başlar. Denetim yaptırmak için başvuruda bulunan işletme hakkında ilk önce bir araştırma yapılır ve yapılan araştırma sonucuna göre uygun görülürse denetim anlaşması imzalanır.

İkinci aşamada, denetimin planlaması yapılır. Planlama aşamasında, işletme ayrıntılı bir şekilde tanınmaya çalışılır, denetimdeki risk unsurları belirlenir,

⁹⁹ Cemal İbiş, Ali Altuğ Biçer, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)'de Denetim", **I.Uluslararası Denetim Standartları Konferansı**, Konya, 14-17 Mayıs 2009, s. 9

¹⁰⁰ Aslan Coşkun, "Kobilerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması", **X.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, s. 3. (Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/ASLANCOSKUN.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.08.2016)

¹⁰¹ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 85.

¹⁰² Mecburi Meslek Kararı Resmi Gazete, 18.10.2001, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm>, (Erişim Tarihi: 04.05.2016)

¹⁰³ Masum Türker vd., **Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD) El Kitabı**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2002, s. 73.

iç kontrol yapısı incelenir, denetim programı hazırlanır, işgücü ve zaman planlaması yapılır.

Üçüncü aşama, denetim çalışmalarının yürütülmesidir. Bu aşamada, testler yapılır ve yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıtlar toplanır.

Dördüncü ve son aşamada, toplanan kanıtlar değerlendirilerek, bir denetim görüşü oluşturulur ve buna ilişkin rapor düzenlenir.

3.2.1.Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Denetim için başvuran her işletme, denetçi için belli bir risk taşımaktadır. Denetçiler bu risk unsurunu sonradan zarar görmemek için en aza indirmek zorundadırlar.¹⁰⁴

Denetim firmaları veya denetçiler, kendilerine başvuran her müşteriyi kabul etmek zorunda değildirler. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na (GKGDS) ve Uluslararası Denetim Standartlarına göre, müşterinin kabul edilmesinden önce haklarında gerekli araştırmaların yapılması gerekir.¹⁰⁵

Denetim firmaları, özellikle yeni müşteri seçerken yapılacak denetim anlaşmasının, denetim firmasına yükleyebileceği denetim riskini dikkate alırlar. Yeni denetim anlaşmasının getireceği denetim riskini kabul edilebilecek düzeyden fazla tahmin edilmesi durumunda, denetim firması bu görevi kabul etmez.¹⁰⁶

Müşteri kabul aşamasında değerlendirme yapılırken denetim firmaları ve denetçiler, işi kabul etmeleri halinde yüklenecekleri riskleri tahmin edebilmek ve denetim kapsamı ile planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yaparken aşağıdaki işlemler uygulanır:¹⁰⁷

- İşletmenin geçmişi genel olarak incelenir.
- İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve sektördeki yeri hakkında bilgi toplanır.
- Çıkar çevresiyle olan ilişkileri incelenir. Özellikle devlet kurumları ile olan ilişkileri incelenir.

¹⁰⁴ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 87.

¹⁰⁵ Çaldağ, **a.g.e.**, s. 43.

¹⁰⁶ Güredin, **a.g.e.**, s. 66.

¹⁰⁷ Hikmet, **a.g.e.**, s. 394.

- İşletmenin finansal tabloları incelenerek, finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
- Üst yöneticilerin dürüstlüğü ve yasadışı faaliyetlerde bulunup bulunmadığı araştırılır ve denetim işlemine bakışları belirlenir.
- Varsa önceki denetçi ile görüşme yapılır.
- İşletmede yapılacak denetim faaliyetinde bağımsızlık ilkesini zedeleyecek bir durumun var olup olmadığı araştırılır.
- İşletmenin muhasebe sistemi genel olarak incelenerek, denetim çalışmalarına olan etkisi ortaya konur.
- Bu araştırma sırasında toplanmasında ve saklanmasında yarar görülen temel bilgiler, şunlardan oluşabilir.¹⁰⁸

a) Genel Bilgi

- i. Şirketin unvanı,
- ii. Hissedarlar ve hisse nispetleri,
- iii. Faaliyet konusu,
- iv. İşyerlerinin adresleri,
- v. Özetlenmiş finansal bilgiler (Bir önceki yıl)
 - Sermaye,
 - İhtiyatlar,
 - Vergi öncesi kar,
 - Cirolar,
- vi. Organizasyon Şeması,

b) Personel Durumu

- i. Ödeme şekli,
- ii. Ek ödemeler,
- iii. Personel sayısı ve görev dağılımı,

c) Muhasebe Departmanı

- i. Muhasebe çalışan sayısı,
- ii. Muhasebe organizasyon şeması,
- iii. İdari ve muhasebe prosedürleri,
- iv. Hesap planı,

¹⁰⁸ Türker vd., a.g.e., s. 76.

- v. Muhasebe uygulama araçlarının tespiti,
- vi. İç kontrol organizasyonunun durumu,
- d) Satışlar
 - i. Satış cirosunun mamullere göre dağılımı,
 - ii. Satış ve tahsil yöntemleri,
 - iii. Satış sözleşmeleri ile ihracat dosyalarının düzeni,
 - iv. Ortalama müşteri sayısı,
 - v. Bağlı şirketlerdeki satışlar,
- e) Satın alma
 - i. Yıllık satın almanın parasal değeri,
 - ii. Satıcıların adet olarak miktarı,
 - iii. Satın alma departmanının çalışma usulü,
 - iv. İthalat dosyalarının düzeni,
 - v. Kendi grubuna dahil şirketlerden satın almalar,
- f) Envanter
 - i. Envanter sayımı metodu,
 - ii. Fiziki sayımın süresi,
 - iii. Fiziki sayımın denetimi,
- g) Üretim Faaliyetlerinin Muhteviyatı
- h) Maliyet Sisteminin Saptanması
- i) Sabit Kıymetlerin Durumu
 - i. Yıllara göre dağılımı,
 - ii. Değer kayıpları,
 - iii. Sayımların kontrolü,
- j) Şirket Borç ve Alacaklarının Durumu
- k) Vergi İdaresi ve Diğer Resmi Kuruluşlarla İlişkileri
- l) Son İki Yıl Bilanço Kar/Zarar Tablolarının Fotokopileri
- m) Diğer Bilgiler

Yukarıda belirtildiği gibi, işletme hakkında bilgi toplanırken finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgiler de toplanmaya çalışılır.¹⁰⁹ Çok riskli bir şirket denetiminde uygulanacak olan denetim teknikleri daha az riskli bir şirkette

¹⁰⁹ Güredin, a.g.e., s. 68.

uygulanacak denetim tekniklerinden nitelik ve nicelik olarak daha kapsamlı olacaktır. Dolayısıyla işin kabulü aşamasında yapılan risk değerlendirmesi detay denetim planı hazırlanırken dikkate alınacaktır.¹¹⁰

3.2.2.Önceki Denetçiyle Görüşme

İşletme hakkında sağlıklı bilgi almanın temel yollarından biri, eğer varsa önceki denetçisi ile görüşme yapmaktır. Fakat denetçinin önceki denetçiyle görüşme yapabilmesi için işletme yönetiminden onay alması gerekmektedir. İşletme yönetiminin görüşme için onay vermemesi, genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetim işinin reddedilmesi için yeterli bir sebeptir.¹¹¹ Önceki denetçi ile görüşme onayı alınırsa, bu denetçiden aşağıdaki bilgilerin edinilmesine çalışılır¹¹²:

- Yönetimin dürüstlüğü,
- Muhasebe ilkelerinin ve denetim işlemlerinin uygulanmasında yönetim ile anlaşmazlık olup olmadığı,
- Önceki denetçiye göre denetçi değişikliğinin nedenleri.

İki denetçi arasındaki görüşmede ortaya çıkan bilgiler gizli olmalıdır ve açıklanmamalıdır.¹¹³ Bu görüşme sonucunda yeni denetçi, eski denetçiden edindiği bilgiler ışığında işletme hakkında bir yargıya varma safhasına gelmektedir.

3.2.3.Denetim Anlaşmasının Yapılması ve Sözleşmenin İmzalanması

Denetim için başvuran işletme ile ilgili hakkında ön araştırmalarda bulunduktan ve varsa önceki denetçisiyle görüşme yapıldıktan sonra, eğer işletme müşteri seçimi politikasına uygun bulunmuşsa, denetim firması ve işletme yönetimi arasında bir anlaşma yapılması gereklidir. Bu anlaşma, iki tarafın imzalayacağı bir sözleşme şeklinde olabileceği gibi, denetim firması tarafından hazırlanan ve işletme yönetimi tarafından da imzalanan bir anlaşma mektubu şeklinde de olabilir.¹¹⁴

¹¹⁰ Şavlı, **a.g.e.**, s. 11.

¹¹¹ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, (Çevrimiçi) <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS210.pdf> , (Erişim Tarihi : 30.06.2016) s. 5.

¹¹² Türker vd., **a.g.e.**, s. 84.

¹¹³ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 88.

¹¹⁴ Güredin, **a.g.e.**, s. 265.

Bu anlaşmanın yazılı olarak yapılmasındaki amaç, ortaya çıkabilecek yanlış anlamaları önlemek veya en aza indirmektir. Denetim anlaşma mektubu veya sözleşmesinde genel olarak yer verilmesi gereken konular aşağıdaki gibidir:¹¹⁵

- Denetimin amacı ve kapsamı,
- Çalışmanın genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütüleceği,
- Finansal tabloların işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğunu,
- Denetim ekibinin kimlerden oluşacağı ve saatleri,
- Denetimin başlama ve bitiş tarihleri,
- Varsa sunulacak diğer hizmetlerin neler olduğu,
- Denetim ücretinin hesaplanma ve ödeme esasları.

Denetim anlaşma mektubunun ya da sözleşmenin işletme yönetimi tarafından imzalanıp bir nüshasının denetim firmasına gönderilmesiyle, denetim fiilen başlamış olur.¹¹⁶

3.3. Denetimin Planlaması

Her çalışmada olduğu gibi KOBİ'lerin denetiminde de iyi bir planlama yapılması işin başarıyla sonuçlanmasında önemli bir rol oynar.¹¹⁷ Denetimde planlanan amaca ulaşabilmek için uygulanacak işlerin neler olduğu, denetimde görevlendirilecek personellerin kimler olduğu ve iş bölümünün hazırlandığı denetim çalışması planlama aşamasını oluşturmaktadır.

Denetçi, denetim faaliyetine başlamadan önce planlanan denetimin kapsamını ve uygulanmasını açıklayan bir yazılı bir denetim planı hazırlamalıdır.¹¹⁸ Denetim planının hazırlanması işletmenin nispi büyüklüğüne göre değişmektedir. Örneğin, KOBİ'lerde ortalama bir denetim planı tasarlamak karmaşık ya da zaman

¹¹⁵ Gürbüz, a.g.e., s. 98.

¹¹⁶ Bozkurt, a.g.e., s. 89.

¹¹⁷ Yıldız Öztürk vd., **Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı**, Ankara: Ankara Ofset Basım Matbaacılık Reklam Ltd.Şti., TÜRMOB Yayınları, Y.461, 2013, s. 32.

¹¹⁸ Masum Türker, **Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri**, Ankara: Matsa Basımevi, TÜRMOB Yayınları, Y. 249, s. 119.

alıcı olmak zorunda değildir ve denetlenecek işletmenin karmaşıklığına bağlı olarak belirlenecektir.¹¹⁹

KOBİ'lerin denetimlerinin planlanmasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:¹²⁰

- Gerekli denetim prosedürleri uygulanırken önemli yanlışlık risklerinin tespit edildiği durumlarda riskin önem boyutuna göre denetim elemanlarının yönlendirilmesi önemlidir.
- Denetim elemanlarının belgelendirmeye ilişkin amaçları ve prosedürleri tam olarak anlamaları için gerekli zamanın ayrılması, anlaşılmayan kontrol listelerini tamamlamak için uzun zaman harcanmasını engelleyecektir.
- Denetim elemanlarının işletmenin hile ve usulsüzlük olasılıkları için şüpheli ve sorgulayıcı olması önerilmelidir.
- Varsa daha önceki dönemlerde yapılan denetim çalışması planının, cari dönemdeki değişikliklere göre revize edilerek değerlendirilmelidir.

3.3.1. Müşteri ve İçinde Bulunulan Sektör Hakkında Bilgi Toplama

KOBİ denetimlerinde denetçilerin denetim planını hazırlaması için işletme hakkında bazı bilgilere sahip olması gerekir. Denetçiler işletme hakkında ne kadar detaylı bilgilere sahip olursa, denetim planı o kadar başarılı sonuçlar doğuracaktır. Bu aşamada denetçilerin bilgi sahibi olması gereken konular aşağıdaki şekilde sıralanabilir:¹²¹

- a) İşletmenin içinde olduğu sektör ve genel ekonomik koşullar,
- b) İşletmenin faaliyet konusu ve örgüt yapısı,
- c) İşletmenin bağlı olduğu yasal düzenlemeler,
- d) Uygulanan muhasebe politikaları ve yöntemleri,
- e) Analitik inceleme.

¹¹⁹ Seher Gündoğdu, Ali Altuğ Biçer, Arif Saldanlı, **Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları İçin Kalite Kontrol Rehberi**, Ankara: Ankara Ofset Basım Matbaacılık Reklam Ltd.Şti., TÜRMOB Yayınları, Y. 485, 2016, s. 37.

¹²⁰ Coşkun, **a.g.e.**, s. 10.

¹²¹ Türker vd., **a.g.e.**, s. 94.

3.3.1.1.İşletmenin İçinde Olduğu Sektör ve Genel Ekonomik Koşullar

İşletmelerin içinde buldukları sektörlerle göre değişen her sektöre özgü ekonomik koşulları bulunmaktadır. Örneğin; tekstil sektörü, inşaat sektörü, turizm sektörü gibi farklı sektörlerde faaliyette bulunan işletmelerin finansal tabloları farklılık gösterirler. Sektöre ilişkin bilgiler edinmek için ticaret ve sanayi odalarının yayınları, mesleki yayınlar, işletmenin yöneticileri ve personelleriyle yapılan görüşmelerle bilgiler sağlanabilir.¹²²

3.3.1.2.İşletmenin Faaliyet Konusu ve Örgüt Yapısı

Denetçiler işletmenin faaliyet konusu ve örgüt yapısıyla ilgili detaylı bilgi alırlar. Alınacak bilgileri şöyle özetlemek mümkündür¹²³:

- Yönetim ve sahiplik ile ilgili bilgiler;
 - İşletmenin ortaklık ve sermaye yapısı,
 - Örgütsel yapısı,
 - İşletmenin hedefleri, varsa stratejik planları,
 - Finans kaynakları ve yöntemleri,
 - Yönetim kurulunun iş konusundaki tecrübeleri, toplantı sıklıkları,
 - Muhasebe departmanındaki kadrolaşma,
 - Tahminlerin ve bütçelerin kullanılması,
 - İç kontrol sisteminin durumu,
- İşletmenin mamülleri, giderleri, tedarikçileri ile ilgili bilgiler,
 - Üretim yerleri, depoları,
 - Ücret seviyesi, yasal düzenlemeleri,
 - Mal ve hizmetlerinin tedarikçileri,
 - Stokları,
 - Önemli gider çeşitleri,
 - Borç durumu,
- Finansal durumu ile ilgili bilgiler,
- Raporlama ile ilgili bilgiler,
 - Vergilendirme,

¹²² Kepekçi, a.g.e., s. 34.

¹²³ Türker vd., a.g.e., s. 95.

- İşletmeye özgü hesaplamalar ile açıklamalar,
- Finansal veri kullanıcıları

KOBİ'lerde genellikle finansal performans ölçümü veya gözden geçirilmesi gibi süreçler bulunmaz. İşletme yönetiminin sorgulanması, finansal performansın değerlendirilip uygun yöntemlerin seçilmesinde ve tespit edilmemiş yüksek yanlışlık risklerini belirlemede önemli rol oynar.¹²⁴

3.3.1.3. İşletmenin Bağlı Olduğu Yasal Düzenlemeler

Denetlenen işletmenin ve içinde bulunduğu sektörün bağlı olduğu özel yasal düzenlemeleri varsa bunların neler olduğu araştırılır. Bu yasal düzenlemelerin işletmenin finansal verilerine etki düzeyi öğrenilir.¹²⁵

3.3.1.4. Uygulanan Muhasebe Politikaları ve Yöntemleri

KOBİ'lerde genellikle vergi politikalarından kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmek için vergisel finansal raporlama yapmaktadır. Bu nedenle finansal verilere sadece vergi odaklı olup gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır.¹²⁶

KOBİ'lerin denetimi planlanırken cari dönemde ve önceki dönemlerde kullanılan muhasebe politikaları hakkında bilgi alınır. Önceki dönemlerde uygulanan muhasebe politikalarında herhangi bir değişiklik mevcut ise nedenleri ve finansal verileri etkisi araştırılır.¹²⁷

3.3.1.5. Analitik İnceleme

Analitik inceleme, işletmenin ekonomik ve ekonomik olmayan verileri ile ilgili ilişkilerin incelenmesi ve karşılaştırılmasıdır.¹²⁸ Analitik incelemeler “uygunluğu araştırmaya yönelik” denetim prosedürleri niteliğinde olup, finansal

¹²⁴ Türkiye Denetim Standartları, BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, s. 27. (Çevrimiçi) http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%B1/DENET%20C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_315.pdf (Erişim Tarihi: 31.03.2016).

¹²⁵ Türker vd., **a.g.e.**, s. 97.

¹²⁶ Süleyman Uyar, “KOBİ'ler için Muhasebe Standartları”, (Çevrimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007/>, (Erişim Tarihi: 10.10.2016)

¹²⁷ Türker vd., **a.g.e.**, s. 97.

¹²⁸ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 95.

veriler arasındaki bağlantılı ilişkileri doğrulamak ve bunlar arasındaki kabul edilemeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmak amacıyla yapılır.¹²⁹

Analitik incelemeler yapılırken aşağıdaki konulara dikkat edilir¹³⁰:

- Finansal verilerin dönemler itibariyle karşılaştırılması,
- Finansal tabloların bütçe ve işletme yönetiminin beklentileri ile karşılaştırılması,
- Denetçilerin tespit ettiği işletme faaliyetlerindeki var olan değişikliklerin finansal tablolara yeterli olarak yansıtılıp yansıtılmadığı,
- Finansal tablolara ilişkin beklenmedik ve açıklanmayan durumların soruşturulması.

KOBİ'lerin, analitik incelemelerin amaçları doğrultusunda kullanılacak ara dönem veya aylık finansal bilgileri bulunmayabilir. Böyle durumlarda, denetim planlaması sırasında sınırlı analitik incelemeler yapabilmesine veya sorgulayarak bazı bilgilere ulaşmasına rağmen denetçi, işletmenin mali verilerinde önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve etki düzeyini değerlendirmek amacıyla tekrar bir plan yapma ihtiyacı duyabilir.¹³¹

3.3.2.İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama

Halka açık olsun veya olmasın tüm işletmeler amaçlarına ulaşmak için çeşitli risklerle karşılaşmaktadır. İşletmelerin kar elde etmeleri bu risklere katlanmalarının bir sonucudur. Risk ise işletmelerin faaliyet planlarının gerçekleşmeme olasılığıdır. KOBİ'lerin temel özelliklerinden biri olan işletmenin bizzat işletme sahibi tarafından yönetilmesi risk boyutunda büyük önem taşır.¹³² İşletme yönetimi bu risklerin önemlilik derecesini en az seviyeye indirmek için iç kontrol sistemi kurmalıdır.¹³³

¹²⁹ Güredin, **a.g.e.**, s. 188.

¹³⁰ Coşkun, **a.g.e.**, s. 11.

¹³¹ Türkiye Denetim Standartları, BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, s. 18. (Çevrimiçi) http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_315.pdf (Erişim Tarihi: 31.03.2016).

¹³² Gönül Alkan, “2008 Küresel Mali Krizinin KOBİ'lere Etkileri İzmir'de Faaliyet Gösteren KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2011, s. 89.

¹³³ Celal Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi**, Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Y. 6, 1994, s. 9.

Ekonomik skandalların oluşumunun odağında işletmelerin iç kontrol sistemlerinin olmaması ya da etkin olarak çalıştırılmaması önemli bir rol oynar.¹³⁴ KOBİ'lerde iç kontrol sisteminin etkin olması yönetici ve çalışanların kontrol sorumluluklarını kavrayıp yerine getirdikleri zaman oluşmaktadır.¹³⁵ KOBİ'lerin büyük bir kısmında iç kontrol sistemlerinin bulunmaması kurumsallaşmalarının önündeki en büyük engellerden biridir.¹³⁶

Denetimin başarı derecesini ölçmek için planlama aşamasının en önemli kriterlerinden biri iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının tespit edilmesidir.¹³⁷ İç kontrol sisteminin işleyişini tanımak denetçi için önem taşır. Denetçi, denetim planını yapabilmesi için iç kontrol sistemi hakkında gerekli bilgileri toplaması gerekir. Bu bilgilerin çalışma kağıtları ile belgelendirilmesi gerekir. KOBİ'lerde bu belgeler not alma yöntemiyle belgelenir. Denetçiler, iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplarken yönetime ve personellere sorular sorarlar ve belgeleri incelerler. KOBİ'ler için bu belgeler toplantı notlarını kapsayabilir.¹³⁸

İç kontrol sisteminin incelenmesinde göz önünde bulundurulması gereken hususlar şöyledir¹³⁹:

- a) Kontrol çevresi (işletmenin iç denetçileri olup olmaması, örgüt yapısı vb.)
- b) Muhasebe sistemi (işletmede varolan işlemlerin tespit edilmesi, kaydedilmesi, raporlanması),
- c) Kontrol prosedürleri (işletme varlıklarına erişilmesi ve fiziksel kontroller).

İç kontrolün olmadığı veya etkin olmadığı işletmelerde denetçiler aşağıda örnek verilen doğrulama prosedürlerini kullanarak denetim kanıtı elde edebilirler¹⁴⁰;

¹³⁴ Tamer Aksoy, **Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci İle KOBİ'ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler İşığında Basel ve İç Kontrol**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Y. 384, 2010, s. 162.

¹³⁵ KOBİ'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, İSMMMO Yayınları, Nisan 2013, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf> (Erişim Tarihi: 20.10.2016), s. 28.

¹³⁶ Cansen Başaran, "Türkiye'de Muhasebe Denetimine Tabi Şirketlerde İç Kontrol Sistemlerinin Durumu", **II.Uluslararası Muhasebe Sempozyumu**, 03-07 Nisan 1996, (Çevrimiçi) <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4>, (Erişim Tarihi: 04.07.2016)

¹³⁷ Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Y. 251/171, 1982, s. 69.

¹³⁸ Gündoğdu, Biçer, Saldanlı, **a.g.e.**, s. 64.

¹³⁹ Türedi, **a.g.e.**, s. 146.

¹⁴⁰ Coşkun, **a.g.e.**, s. 11.

- Ortak amaca hizmet eden değişik kaynaklardan elde edilen verilerin karşılaştırılması. Örneğin, stok kayıtlarındaki veri çıkışları ile kayıtların karşılaştırılması,
- Alınan ve satılan varlıkların mutabakatlarının yapılması,
- Cari yıldaki mali verilerin önceki yıllarla karşılaştırılması,
- Mali verilerin yönetim beklentileri ile karşılaştırılması,
- Denetçilerin tespit ettiği işletmenin faaliyetlerindeki değişikliklerin mali finansal raporlara uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı,
- İşletme dışı kaynaklardan mutabakat yapılması (banka mutabakatları vb.),
- Bilanço sonrasında gelişen durumların incelenmesi.

İç kontrollerin anlaşılması ve önemli kabul edilecek zayıflıkların şirket yönetimine bildirilmesi bu konularda gerekli önlemlerin alınmasına olanak sağlayacak ve şirket işleyişine değer katacaktır. Şirket yönetimince denetçi tarafından bildirilen eksiklikler için gerekli düzeltmelerin yapılması halinde denetim için harcanacak süre ve görevlendirilecek denetim elemanı sayısından tasarruf sağlanmış olacaktır.¹⁴¹

a) Kontrol Çevresinin İncelenmesi

Denetimi yapılacak işletmenin kontrol çevresi incelenirken örgütsel yapısı, iç kontrol sisteminin var olup olmaması, işletme yönetiminin yetki ve sorumluluk verme hususları ele alınır. Bu konularla ilgili gerekli belgeler incelenir. İşletmenin kontrol çevresinin tespit edilmesi, denetim planında esas teşkil eder.¹⁴²

b) Muhasebe Sisteminin İncelenmesi

KOBİ'lerde farklı finansal prensipler kullanılıyor olması sebebiyle, muhasebe işlemleri karmaşık boyutta olabilir. Muhasebe uygulamalarına hâkim olan işletme yöneticileri ve muhasebeden sorumlu olan kişiler dolayısıyla muhasebe hilelerinin yüksek olma ihtimali vardır. İşletme yönetiminin ve muhasebe işlemlerinden

¹⁴¹ Şavlı, a.g.e., s. 10.

¹⁴² Türker vd., a.g.e., s. 99.

sorumlu olan kişilerin bilgilendirme aşamasında denetçiyi yanlış yönlendirme riski yüksektir.¹⁴³

İşletmenin muhasebe sisteminin incelenmesinde, denetçiler şu hususları dikkate almalıdır¹⁴⁴:

- İşletmenin çalışmalarındaki öncelikli işlem grupları,
- Bu çalışmaların nasıl başladığı ve yürütüldüğü,
- Mali tablolarda var olan hesaplar, muhasebe kayıtları ve bunları destekleyici belgeler,
- Bir işlemin var olması, o işlemin mali tablolarda yer almasına kadar muhasebe sürecinin incelenmesi.

c) Kontrol Prosedürlerinin İncelenmesi

Bağımsız denetimin kalitesi, çok kapsamlı, karmaşık, doğrudan ölçülmesi zor olduğu için etkilendiği çok etken vardır¹⁴⁵. KOBİ'lerdeki kontrol çevresi ve muhasebe sistemleri incelenirken denetçi, özellikle hatalı raporlama yapıldığını düşündüğü işlemlere yeterli gördüğü kadar inceleme yapar. Denetçi aynı zamanda bu işlemlerin yürütülmesindeki görevlerin uygun bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığını da inceler.¹⁴⁶

3.3.2.1. Kontrol Riskini Değerleme

Kontrol riski, işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili oluşturduğu politika ve prosedürlerin, önemli boyuttaki hataları engelleyememesi ve ortaya çıkartamaması riskidir. Kontrol riski, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin bir sonucudur. Etkin bir iç kontrol sistemi kontrol riskini azaltmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması ve etkinleştirilmesinden tamamen işletme yöneticileri sorumlu

¹⁴³ Coşkun, **a.g.e.**, s. 11.

¹⁴⁴ Türker vd., **a.g.e.**, s. 99.

¹⁴⁵ Sadiye Oktay, "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri", **Maliye Finans Yazıları**, Y. 100, Ekim 2013, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/150699> , (Erişim Tarihi: 24.06.2016), s. 53.

¹⁴⁶ Türker vd., **a.g.e.**, s. 100.

olduğundan, denetçilerin kontrol riski düzeyinin azaltılması konusunda söz sahibi değildirlir.¹⁴⁷

KOBİ'lerde belirlenmiş olan iç kontrol faaliyetleri önce mevcut riski ortadan kaldırılması açısından değerlendirilir, eğer uygun bir kontrol olduğu tespitine varılırsa, tasarlandığı gibi çalışıp çalışmadığının saptanmasına yönelik kontrol testleri uygulanır. Etkili bir iç kontrolün olması hesap bakiyelerine ilişkin testlerin daha kısıtlı tutulmasını sağlar. Kontrol risk testlerinin sonucuna bağlı olarak denetçiler uygulayacağı denetim planını hazırlarlar.¹⁴⁸

3.3.3.Önemlilik Düzeyini Belirleme

Önemlilik düzeyi, makul bir finansal rapor kullanıcısının kararlarını etkilemeyecek maksimum yanlışlık tutarıdır. Bu yanlışlık tutarı, denetçilerin denetim prosedürlerinin yapısını, zamanını kapsamını belirlemesine yardımcı olur.¹⁴⁹ Önemlilik düzeyi tutarı görevlendirilen denetçinin mesleki yargısı ile belirlenir.¹⁵⁰

Önemlilik, genel kabul görmüş denetim standartlarının temel yapı taşıdır. Her denetim çalışmasında, önemlilik seviyesi farklılık göstermektedir. Örneğin; belli bir tutardaki bilgi yanlışlığı küçük işletmeler için önem taşırken, büyük işletmeler için önemsiz bir tutar kabul edilebilmektedir. KOBİ'lerde yürütülen faaliyetler elde edilen vergi öncesi kârları sürekli olarak gerekenden düşük tutarda gözükyorsa, işletme sahibi vergi öncesi kârın ortalamayı aşan miktarda ücret ödemesi olarak alması gibi durum söz konusu olabilir, vergi ve ücret ödemesi öncesindeki kâr gibi karşılaştırma noktası daha uygun olabilir.¹⁵¹

¹⁴⁷ Bozkurt, a.g.e., s. 108.

¹⁴⁸ Şavlı, a.g.e., s. 12-13.

¹⁴⁹ Nuran Cömert, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler", **Mali Çözüm**, 2012, s. 34-35. (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/2_nuran_comert.pdf , (Erişim Tarihi: 20.08.2016)

¹⁵⁰ Ceyhan İnaltong, Oktay Taş, "Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama", **Vergi Dünyası**, Y. 401, Ocak 2015, (Çevrimiçi) <http://docplayer.biz.tr/10673333-Bagimsiz-denetim-surecinde-onemlilik-duzeyinin-belirlenmesi-ve-bir-uygulama.html> , (Erişim Tarihi: 23.07.2016), s. 77.

¹⁵¹ Kamu Gözetim Kurumu, BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", (Çevrimiçi) http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_320.pdf , (Erişim Tarihi: 22.05.2016), s. 11.

Denetimin planlanmasında denetçi, mali raporlarda önemli yanlışlıkların olduğunu tespit ederse, işletme yönetiminden bu yanlışlıkların düzeltilmesini talep eder. İşletme yönetimi yanlışlığı düzeltmez ise, tespit edilen yanlışlığın önem derecesine göre denetçi şartlı veya olumsuz görüş verebilir.¹⁵²

Bir denetimde, denetçiler önemlilik düzeyini iki seviyede değerlendirmelidir¹⁵³

- Finansal tablo seviyesinde önemlilik,
- Hesap bakiyesi seviyesinde önemlilik.

a)Finansal Tablo Seviyesinde Önemlilik

Denetimde, finansal tablolarının tamamının doğruluğuna dair görüş bildirildiğinde önemliliği finansal tablolar seviyesinde incelemek gerekir. Önemlilik seviyeleri her finansal tablo için farklı tespit edilebilir. Örneğin; gelir tablosundaki önemsiz bir tutar, bilançoda önemli seviyede kabul edilebilir.

KOBİ'lerin denetimi sırasında işletme ortaklarının şahsi varlıkları ve borçları ile işletmenin sahip olduğu varlıklar birbirine karışmış olduğu fark edilebilir. Bu durumda, varlıkların ve borçların kimlere ait olduğunu tespit etmek, varlık ve borç hesaplarının niteliklerine göre farklılık gösterir.¹⁵⁴ Genel olarak finansal tablo seviyesinde önemliliğin belirlenmesinde en başta kullanılan verilerde büyük değişiklikler olmadığı sürece önemlilikle ilgili belirlenen turda herhangi bir değişiklik yapılmaz. Denetçiler, büyük oranda değişiklikler tespit ettiklerinde işletme yönetiminden bunların düzeltilmesini isterler. İşletme yönetiminin bunu reddetmesi durumunda, yönetimin dürüstlüğüne dair şüpheler gündeme gelebilir.¹⁵⁵

¹⁵² Kepekçi, **a.g.e.**, s. 37.

¹⁵³ Türker vd., **a.g.e.**, s. 132.

¹⁵⁴ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 49.

¹⁵⁵ Seher Gündoğdu, Ali Altuğ Biçer, Arif Saldanlı, **Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Y. 481, 2016, s. 50.

b) Hesap Bakiyeleri Seviyesinde Önemlilik

Hesap bakiyeleri seviyesinde önemliliğin tespiti, işletme hesaplarında önemli kabul edilebilecek seviyede yanlışlık izlenimi veren hesaplarda en az hata kabul edilebilir sınırdır.¹⁵⁶

KOBİ'lerde her bir hesabın önemlilik seviyesini hesabın bakiyesi ile karşılaştırmak gerekir. Önemlilik seviyesi ile hesapları doğrulamak için toplanan kanıt sayısı arasında paralel bir ilişki bulunmaktadır. Önemlilik seviyesi azaldıkça toplanacak kanıt sayısı da azalır. Denetçilerin mali tablolar üzerinde kesin bir yargıya varmadan önce işletmenin hesap bakiyelerindeki önemlilik seviyesi ile mali tablolar seviyesinde yarattığı önemlilik seviyesini bulmaları denetim planlamasında büyük önem taşımaktadır.¹⁵⁷

3.3.4. Denetim Riski Düzeyini Belirleme

Denetim planlamasında risk, denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken belirli bir belirsizlik düzeyini kabul etmeleri demektir. Denetim riski, finansal tablolarda önemli hata ve hilelerin gizlendiği halde, denetçinin bu hata ve hileleri tespit edememesi sonucunda olumlu görüş verme olasılığıdır.¹⁵⁸

Denetim riskinin ölçülmesi, net ölçümü yapılabilir bir konu olmadığından, denetçinin mesleki yargısını gerektiren bir durumdur. Yatırımcılar yatırım kararları alırken genellikle bağımsız denetimi yapılmış mali tablolar kullanmaktadır ve denetimin kalitesi yatırımcılar için önemlidir. Denetimin etkin ve verimli olması için denetçilerin risk düzeyini belirlemeye daha önem vermelerini gerektirmektedir.¹⁵⁹

¹⁵⁶ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 38.

¹⁵⁷ Türker vd., **a.g.e.**, s. 132-133.

¹⁵⁸ Celal Kepekçi, "Tasdikten Doğan Sorumluluk ve Denetim Riski", **Ankara Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, (Çevrimiçi), <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5397.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.07.2016), s. 257.

¹⁵⁹ Elçin Şişmanoğlu, "Bağımsız Denetçinin Mesleki Yargısı ve Türkiye'de Bir Araştırma", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2016, s. 73-74.

KOBİ'lerin denetiminde denetim riskini belirlerken aşağıdaki hususlar değerlendirilmelidir¹⁶⁰:

- Genel olarak bir ya da sınırlı sayıda şirket ortağının bulunması ve ortak konumundaki kişilerin şirketin günlük işlemlerine ve genel kontrol mekanizması işleyişine önemli derecede dahil olmaları,
- Günlük işlemler için bir yönetici görevlendirilse bile, şirket ortaklarının günlük işlemlerin yönlendirilmesi ve karar alınması konularında önemli derecede müdahale etmeleri,
- Mal, hizmet ve gelir kaynaklarının sınırlı miktarda olması, muhasebe işlemlerinin çok karmaşık olmaması nedeniyle analitik incelemenin daha kolay sonuca ulaştırması olanağı,
- Muhasebe ile finansal raporlar için genellikle sınırlı kaynaklar kullanılması sonucu kayıtların finansal tablolarla tam ve sağlıklı olmama riski,
- Genel olarak işletmede iç kontrolün yöntemlerinin bulunmaması, var olan yöntemler üzerinde ortak veya yöneticilerin etkin karar verici olması, görev ayrılığı ilkesine göre bir iş dağılımının yapılmaması,
- İşletmelerde yeterli miktarda nitelikli personel olmaması,
- İşletme yönetiminin finansal verilerin hazırlanmasında hile ve yolsuzlukların önlenmesi sorumluluğunun farkında olmamaları nedeniyle yönetim tarafından verilen teyit mektubunun güvenilirlik sorunu,
- İşletmenin ortak ve yöneticilerinin kişisel işlemleriyle, işletme işlemlerinden ayırmamış olması,
- İşletme varlıklarının, ortak ve yöneticilerin kişisel ihtiyaçları için alınmış olması ve gerçek işletme varlıklarını göstermeme olması riski,
- Vergi matrahını azaltmak düşüncesiyle tutulan muhasebe verilerinin takip edilemeyecek kadar yanıltıcı olması riski.

¹⁶⁰ Coşkun, a.g.e., s. 5.

3.3.5.Denetim Amaçlarını Belirleme

Denetimin amaçlarının belirlenmesi, denetçilerin denetimi planlamasında temel ilkelerinden biridir. Denetçiler her bir işlem sınıfına ve hesap kalemlerine uygulanabilir genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini denetim amaçları olarak kabul eder.¹⁶¹ Bu amaca ulaşabilmek için, mali tablolarda yer alan her hesap kalemi için özel amaçların tayin edilmesi gerekir. Özel amaçlarında belirlenebilmesi içinde önce genel amaçların belirlenmesi gerekir.¹⁶²

Genel denetim amaçları aşağıdaki gibidir:¹⁶³

- Varolma ve Meydana Gelme; Bilançoda yer alan kalemlerin ve kayıt yapılan işlemlerin oluşumunun belirlenmesi,
- Bütünlük, Mali tablolara dahil edilmesi gereken bütün işlemlerin eksiksiz olarak hesaplarda yer aldığı belirlenmesi,
- Aritmetik Doğrulama; Meydana gelen işlemlerin muhasebe kayıtlarına aktarımında matematiksel doğruluğunun belirlenmesi,
- Haklar ve Yükümlülükler; Bilançoda gösterilen varlıklar üzerinde işletmenin haklarının belirlenmesi,
- Sunum ve Açıklama; Mali tablo kalemlerinin uygun sınıflandırma ve açıklamalarla yapıldığının belirlenmesi.

¹⁶¹ Mehmet Körpi, “Denetimi Planlama”, (Çevrimiçi) <http://docplayer.biz.tr/4671373-Bolum-3-denetimi-planlama.html>, (Erişim Tarihi: 04.06.2016), s. 8.

¹⁶² Türedi, **a.g.e.**, s. 110-111.

¹⁶³ Güredin, **a.g.e.**, s. 158-161.

3.3.6. Denetim Programının Tasarlanması

Denetim programının tasarlanması, denetimin planlanmasının önemli aşamalarından biridir. Bir denetim programı¹⁶⁴;

- Denetimde yapılacak işlerin kapsamını belirler ve bu işlerin nasıl uygulanacağına ilişkin bilgiler içerir,
- Denetimin koordine edilip, gözetilmesine temel kurmasını sağlar,
- Yapılan işlerin kayıt edilmesini sağlar.

Denetçiler, denetim işlemine başlanıldığı zaman gerekli görülürse denetim programı üzerinde değişiklik yapma ihtiyacı duyabilirler. Bu ihtiyaçların tespit edilmesiyle zaman zaman denetim programı revize edilebilir.

Büyük ölçekli firmalara uygulanan denetim programı KOBİ'lere uygulanan denetim programından farklı olmalıdır. Denetlenen işletmeyi her yönüyle anlayan, gerçekleri ortaya çıkaracak esas sorulardan hazırlanmış anketlerin kullanılmasına dikkat edilmelidir.¹⁶⁵

KOBİ'lerin denetiminde, denetimin tamamı çok az bir denetim ekibiyle gerçekleştirilebilir. KOBİ denetimlerinin çoğunda bir denetim ekibi ile çalışan veya çalışmayan bir sorumlu denetçi bulunur. Küçük bir denetim ekibinde çalışan denetçilerin koordinasyonu ve iletişimi daha kolaydır. Ayrıca KOBİ'lerin denetim programının tasarlanması büyük ölçekli işletmelere nazaran karmaşık ve uzun zaman isteyen bir çalışma gerektirmez.¹⁶⁶

3.3.7. Zaman Planlaması

Denetimde yapılması gereken işlemler belirlendikten sonra, denetimin yürütülmesi ile ilgili zaman planlaması yapılır. Denetimi yapılacak işletmenin ilk kez

¹⁶⁴ Türker vd., **a.g.e.**, s. 137.

¹⁶⁵ Masum Türker, "KOBİ'ler ile Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Firmaları Hakkında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Perspektifi (Turkish Accounting and Auditing Standarts Perspective on SMEs and SMPs)", 11-13 Ocak 2007, Chennai-Hindistan, s. 12.

¹⁶⁶ Kamu Gözetim Kurumu, BDS 300, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması", (Çevrimiçi), http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_300.pdf, (Erişim Tarihi: 11.06.2016), s. 11-12.

denetlenecek olması zaman planlamasını etkiler. İyi tasarlanmış bir zaman planı, denetimin planının uygulanmasında zaman ve emek tasarrufu sağlar.¹⁶⁷

Denetim anlaşmasının yapılması ve görevlendirilecek denetçi seçimlerinin yapılması olabileceği kadar erken tarihte yapılması denetçi için faydalıdır. Erken yapılan denetim anlaşması hem denetim çalışmalarını kolaylaştırır hem de iyi bir zaman planlaması yapılması sağlar.¹⁶⁸

Denetim çalışmaları, denetlenen yılın başından itibaren başlayıp hesap dönemi bittikten sonra da devam eder. Denetim çalışmaları bu bakımdan şöyle ayrılabilir¹⁶⁹:

- Dönem içinde denetim çalışmaları,
- Dönem sonunda denetim çalışmaları.

Genellikle, denetim çalışmalarının büyük bir bölümü dönem içinde yapılır. Ön denetim çalışmaları genellikle dönem sonuna 6 ay kala başlar. Bu safhada işletme hakkında veri toplanıp, iç kontrol sisteminin etkililiği araştırılır. Ön denetim çalışmasının yapılması yıl sonunda yapılacak denetimi de kolaylaştırır.¹⁷⁰

3.3.8.İşgücü Planlaması ve Gözetim

Denetim planlamasının son aşamasında işgücü planlaması yapılır. Denetimin planlanması ve programının tasarlanmasından sonra denetim ekibinde görevlendirilecek denetçilerin kimler olacağı belirlenir.¹⁷¹ Denetimi yapılacak işin niteliği ve niceliği, denetimde görevlendirilecek denetçilerin seçimine ve sayısına etki etmektedir.

Denetim firmaları her müşterisi için uyguladığı gibi KOBİ'ler içinde bir denetim ekibi oluşturur. Bu denetim ekibi oluşturulurken aşağıdaki hususlara göre seçim yapılır¹⁷²:

¹⁶⁷ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 53.

¹⁶⁸ Güredin, **a.g.e.**, s. 192-193.

¹⁶⁹ Türedi, **a.g.e.**, s. 115.

¹⁷⁰ Güredin, **a.g.e.**, s. 192-193.

¹⁷¹ Bozkurt, **a.g.e.**,s. 191.

¹⁷² Türker vd., **a.g.e.**, s. 140.

- Yapılan denetim anlaşmasının tüm sorumluluğunu üstlenebilecek bir baş denetçi,
- Denetim planının yürütülmesini düzenleyen ve gözetimini yapan yönetici pozisyonunda olan bir denetçi,
- Verilen görevleri uygulayan denetçi yardımcıları.

Çalışma alanı standartları, görevlendirilen denetim ekibindeki yardımcılardan gereken şekilde gözlenmesini gerektirir. Denetimin planlaması ve gözetimi birbirleriyle ilişkilidir. Gözetim, denetim uygulanırken denetçi yardımcılarının çalışmalarının yönlendirilmesidir. Gözetim aşağıdaki aşamaları içerir¹⁷³ :

- Görevlendirilen denetçi yardımcılarının uyguladıkları işlemlerin amaçları konusunda bilgilendirilmesi,
- Denetim sırasında karşılaştıkları önemli sorunlar hakkında bilgilendirilmesi,
- Yapılan denetim işlemlerinin gözden geçirilmesi,
- Denetim ekibi arasındaki zıt görüşlerin giderilmesi.

¹⁷³ Kepekçi, a.g.e., s. 53.

SONUÇ ve ÖNERİ

Günümüzde işletmeler yalnız ortaklarına karşı değil, genel çerçevede topluma karşı sorumluluk bilinci içinde hareket etmelidir. Aile işletmeleri olarak adlandırdığımız KOBİ'ler başta olmak üzere, ülkemizdeki işletmelerin bu bilinci benimsemeleri hem işletmelerin hem de ülke ekonomisinin büyümesi ve gelişmesi, sorunların çözümü açısından önemli bir rol oynayacaktır.

KOBİ'lerin dar bir çevrede faaliyet göstermeleri, teknolojik imkânlardan yararlanamamaları, kayıt dışı işlemlerin yüksek olması, iç kontrol sistemlerinin olmaması ve muhasebe sistemlerinin sağlıklı olmaması sebebiyle finansal raporlama ortamlarında kurumsallaşamamalarının önündeki en büyük engellerdir.

KOBİ'lerin muhasebeye genel yaklaşımlarının vergi odaklı olduğu görülmektedir. Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının ortaya çıkmasıyla birlikte klasik vergi anlayışından uzaklaşarak finansal raporlama küresel bir boyut kazanmıştır. Küreselleşme sürecinde KOBİ'lerin varlıklarını devam ettirmeleri ve kurumsallaşmış uluslararası pazarlarda rekabet gücü kazanmaları için doğru, güvenilir ve şeffaf bir finansal raporlamaya ihtiyaç duyacaktır. Bu ihtiyaç KOBİ'lerde yasal zorunluluklarının bulunmamasına rağmen bağımsız denetim gereksimini ortaya çıkaracaktır.

Bu çalışmada yapılan incelemeler sonucunda KOBİ'lerin bağımsız denetim sürecine hazırlanmalarına yol gösterici olduğu düşünülen önemli hususlar şöyle tespit edilmiştir:

Muhasebe bakış açılarında değişiklik yapmaları; KOBİ'lerin vergi odaklı geleneksel muhasebe anlayışından uzaklaşarak, çağdaş anlamda şeffaf bir finansal raporlama sistemine geçmeleri gerekmektedir. Muhasebe sistemi oturmamış işletmelerin ayakta kalmaları mümkün olmamaktadır. Bağımsız denetime hazırlıkta ilk adım KOBİ'lerin örgüt kültürlerini değiştirerek muhasebenin stratejik önemini kavramalarıdır. Burada işletme yönetimine ve muhasebe departmanlarına önemli görevler düşmektedir. İşletme yöneticilerinin dürüst bir yaklaşım sergileyerek gerekli özeni göstermeleri, muhasebecilerin ise çalıştıkları işletmeyi ve içinde bulunduğu

sektörü inceleyerek uygun muhasebe politikalarını oluşturmalı, tüm işletmeyi dolaşarak muhasebe politikalarının işleyişindeki süreçleri takip etmeleri gerekmektedir.

İç denetim sistemlerinin oluşturulması; işletmelere faydalı olmak için denetimin düzenli olarak yapılması ve işletme çalışanlarının sorumluluklarını en kaliteli şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak iç denetimin en önemli amacıdır. İç denetimin bağımsız denetim ile koordinasyonu sağlandığında hem bağımsız denetimin kalitesi artırılmış olup hem de denetim maliyetlerini düşürülmesi sağlanacaktır. KOBİ'lerin iç denetim faaliyetlerine sahip olmaları ve bu sistemlerini oluşturmaları bağımsız denetime hazırlık çalışmalarından biri olmalıdır.

Denetçilerin bilgilendirilmesi; Denetim firmaları teklif edilen işler hakkında inceleme yaptıktan sonra teklifi kabul veya reddetmektedirler. Bağımsız denetimin bağımsızlık ilkesinin zedelenmemesi en önemli şartlardandır. Yönetim işleyişi oturmamış, muhasebe sistemi güvensiz bir işletmenin denetimini kaliteli bir şekilde yapmak mümkün olmayacağından denetçiler, denetim işini kabul etmemektedirler. KOBİ işletmesi kaliteli bir bağımsız denetim için, teklifte bulunduğu denetim firmasının yapacağı araştırmalara hazırlıklı olmalı ve denetçilerin ihtiyaçları olduğu konularda gerekli bilgileri vermelidir. KOBİ'ler çalışanlarını denetçilere gerek bilgileri zamanında ve gerçek bir şekilde vermeleri konusunda eğitmelidirler. Denetçilerin ihtiyaç duyduğu bilgiler mahrem olarak sayılmamalı, eksik ya da gerçeği yansıtmayan bilgiler verilmeme konusunda bilgilendirmeler yapılarak, denetimin işletmeye değer katacağı bilinci örgütsel düzeyde yayılmalıdır.

Anlaşma hazırlanması; denetim firması bulunup, gerekli incelemeler sonuçlandıktan sonra denetçi ile görüşülerek denetimin türü, amacı ve süresi konusunda yazılı bir anlaşma yapılmalıdır. Sorumluluklarının ve ücretin yer alacağı yazılı bir anlaşma yapılması ve ileride oluşabilecek sorunların önlenmesinde etkili olması için bağımsız denetime hazırlık sürecinde bu sorumluluklar mutlaka dikkate alınmalıdır.

KAYNAKÇA

A. Kitaplar

AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere Uyum Sürecinde Yeni Bir Paradigma**. Ankara: Yetkili Basım Dağıtım. 2006.

AKSOY, Tamer. **Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci İle KOBİ'ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. 384. y. 2. b. 2010.

ALTUĞ, Figen. **Mali Denetim**. Bursa: Ezgi Kitabevi. 2000.

ATAMAN, Ümit. Nejat Bozkurt ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. İstanbul: Alfa Yayınları. 2001.

AYANOĞLU, Yıldız. **KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**. Ankara: Gazi Kitabevi. 2008.

AYKAÇ, Mustafa. Zeki PARLAK ve Süleyman ÖZDEMİR. **Küreselleşme Sürecinde Rekabet Gücünün Arttırılması ve Türkiye'de KOBİ'ler**. İstanbul: Artus Basım. 2008.

BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Melisa Matbaacılık. 2012.

ÇALDAĞ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. 200. y. 2003.

ÇELİK, Aytekin. **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**. Ankara: Seçkin Yayınları. 2005.

ÇELİK, Orhan. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının KOBİ'lerde Uygulanması Temel Dinamikler ve Potansiyel Sorunlar**. Ankara: Siyasal Kitabevi. S: 73. 2007.

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh. Celâl Kepekçi. **Genel Muhasebe ve Dış Raporlama**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi. 1987.

DURMUŞ, Ahmet Hayri. **Mali Tablolar Tahlili**. İstanbul: İ.İ.T.İ.A.Nihâd Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları. 358-591. y. 1981.

GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2007.

GÜÇLÜ, Faruk. **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**. Ankara: Detay Yayıncılık. 2008.

GÜNDOĞDU, Seher. Ali Altuğ BİÇER ve Arif SALDANLI. **Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları İçin Kalite Kontrol Rehberi**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. 485. y. 2016.

GÜNDOĞDU, Seher. Ali Altuğ BİÇER ve Arif SALDANLI. **Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. 481. y. 2016.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 13. b. 2010.

GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi-I**. İstanbul: KİT-SAN Matbaası. 1982.

GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi. 1995.

KARACAN, Sami. **KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama**. Kocaeli: Umuttepe Yayınları. 2009.

KAVAL, Hasan. **Denetim ve Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi. 2008.

KEPEKÇİ, Celâl. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları. 251/171. y. 1982.

KEPEKÇİ, Celâl. **İç Kontrol Sistemi**. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları. 6. y. 1994.

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Lazer Ofset. 1996.

KEPEKÇİ, Celâl. **Finansal Muhasebe**. İstanbul: Avcıol Basım Yayın. 2011.

ÖZTÜRK, Yıldız. İpek TÜRKER. Ali Altuğ BİÇER ve Seher GÜNDOĞDU. **Uluslararası Kalite, Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı Cilt II**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. 461. y. 2013.

TUTAR, Hasan. **Küreselleşme Sürecinde İşletme Yönetimi**. İstanbul: Hayat Yayıncılık. 2000.

TÜRKER, Masum, Recep PEKDEMİR, Yakup SELVİ, Fatih YILMAZ. **Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD) El Kitabı**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. 194. y. 2002.

TÜRKER, Masum. **Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. 249. y. 2004.

TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon: Celepler Matbaacılık. 2007.

ULUSOY, Yasin. **Bağımsız Dış Denetim**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2007.

UZAY, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu. 132. y. 1999.

YAVAŞOĞLU, Mustafa. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2001.

YÜZGÜN, Arslan. **Genel Denetim Yaklaşımı**. İstanbul: Dünya Yayınları. 1984.

B. Dergiler

ALKAN, Gönül. “2008 Küresel Mali Krizinin KOBİ’lere Etkileri İzmir’de Faaliyet Gösteren KOBİ’lere Yönelik Bir Araştırma”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Ocak 2011.

ARI, Mustafa. “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamannın Güvenilirliği”. **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İBBF Dergisi**. S: 3. Ekim 2008.

AKDENİZ AR, Aybeniz. Hüseyin İSKENDER. “Türkiye’de KOBİ’ler ve KOBİ’lerde Planlama, Uygulama ve Denetim”. **Mevzuat Dergisi**. S. 87. 2005.

BOZDEMİR, Enver. “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler”. **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**. S: 12. 2014. (Çevrimiçi).

<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ulikidince/article/view/5000113861/5000105950> , (Erişim Tarihi: 20.07.2016).

CÖMERT, Nuran. “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler”, **Mali Çözüm**. 2012. (Çevrimiçi).

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/2_nuran_comert.pdf , (Erişim Tarihi: 20.08.2016)

DEMİR, Yusuf. Dilek COŞKUN. “Finansal Bilgi Sisteminin İşletmelerde Yönetim Fonksiyonu Üzerine Etkisi:Aydın İli Örneği”. **Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. S: 2/2.

ERTÜRK, Ahmet. Ahmet COŞKUN ve Durmuş ACAR. “Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Dış Denetimine Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri”. **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. S. 34. Aralık 2012.

ERDOĞAN, Murat. “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”. **Doğuş Üniversitesi Dergisi**. S. 5. 2002.

HAFTACI, Vasfi. Ahmet Cemkut Badem. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, S: 50, Nisan 2011.

INALTONG, Ceyhan. Oktay TAŞ. “Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama”. **Vergi Dünyası**. Y. 401. Ocak 2015. (Çevrimiçi) <http://docplayer.biz.tr/10673333-Bagimsiz-denetim-surecinde-onemlilik-duzeyinin-belirlenmesi-ve-bir-uygulama.html> . (Erişim Tarihi: 23.07.2016).

KEPEKÇİ, Celal. “Tasdikten Doğan Sorumluluk ve Denetim Riski”. **Ankara Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**. (Çevrimiçi). <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5397.pdf> . (Erişim Tarihi: 01.07.2016).

KÜÇÜK, Ergün. “Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Hatalarının Düzeltilmesi ve Raporlanması”. **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 2011.

OKTAY, Sadiye. “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”. **Maliye Finans Yazıları**. Y: 100. Ekim 2013. (Çevrimiçi). <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/150699> , (Erişim Tarihi: 24.06.2016).

ŞAVLI, Tuba. “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci”. **X.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf>. (Erişim Tarihi: 08.10.2016).

TÜRKER, Masum. “Yirmibirinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu”. **V.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-Panel**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. S: 172.

ULUSOY, Recep. Reyhan AKARSU. “Türkiye’de KOBİ’lere Yapılan Destekler ve İstihdam Üzerindeki Etkileri”. **Kocaeli Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. S: 23. 2012.

UYAR, Süleyman. Hakan AYGÖREN. “Basel II İlkelerinin KOBİ’lere Olası Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme”. **Mali Çözüm**, S: 77. 2006.

(Çevrimiçi)<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/77malicozum/03%20hake%20mli%20suleyman%20uyar.pdf> , (Erişim Tarihi: 07.06.2016).

YILANCI, Münevver. Birol YILDIZ. “YMM-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi Mesleğin Gelişimine Etkileri”. **Muhasebe ve Denetime Bakış**. S: 69. Ekim 2011.

C. Akademik Konferans, Kongre vb. Bildirileri

ARGUN, Doğan. Ali Altuğ BİÇER. “Türkiye’de KOBİ’lerin Denetiminde Yaşanan Zorluklar ve Çözüm Önerileri”. **IX.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. (Çevrimiçi)<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/9%20para%20lel%20oturum%204/1%20dogan%20argun.pdf>. (Erişim Tarihi: 08.10.2016).

BAŞARAN, Cansen. “Türkiye’de Muhasebe Denetimine Tabi Şirketlerde İç Kontrol Sistemlerinin Durumu”. **II.Uluslararası Muhasebe Sempozyumu**. 03-07 Nisan 1996. (Çevrimiçi). <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4>. (Erişim Tarihi: 04.07.2016).

COŞKUN, Aslan. “Kobilerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması”, **X.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/ASLANCOSKUN.pdf>. (Erişim Tarihi: 22.08.2016).

HİKMET, Nazım. “Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Hazırlanması”. **IX.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**.(Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/9%20paralel%20oturum%204/3%20nazim%20hikmet.pdf>. (Erişim Tarihi: 22.08.2016).

İBİŞ, Cemal. Ali Altuğ BİÇER. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)’de Denetim”. **I.Uluslararası Denetim Standartları Konferansı**. Konya. 14-17 Mayıs 2009.

İBİŞ, Cemal. “Ulusal Muhasebe ve Finansal Raporlama İle Denetim ve Güvence Standartlarında Yakınsama”. **XVIII.Türkiye Muhasebe Kongresi**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. Y: 399, 23-24 Eylül 2010.

KARAKAYA, Mevlüt. ‘KOBİ’lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”. **VII.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirileri**. Antalya, 03-07 Mart 2010.

KAVUT, Lerzan. “Halka Açık Olmayan İşletmelerde Bağımsız Denetim”. **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. 12-13 Ekim 2009.

ÖZTÜRK, Koray. “Bağımsız Denetim Açısından KOBİ’ler İçin TFRS Standartları”. Adana Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası. **1.Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu**. 2010.

TÜRKER, Masum. “KOBİ’ler ile Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Firmaları Hakkında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Perspektifi”.Chennai-Hindistan. 11-13 Ocak 2007.

D. Tezler

AKDAĞ, Suut. “Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir Denetim Örneği”, (Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Mersin, 2015.

BABAYEVA, Leyla. “Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırılması”. (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir. 2011.

BİÇER, Ali Altuğ. “Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Türkiye’de Kobi Denetimi ve Karşılaşılabilecek Zorluklar Üzerine Bir Araştırma”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2012.

DİKER, Çağdaş. “KOBİ Kavramı, KOBİ’lerin Özellikleri, Ekonomideki Yeri ve Finansman Sorunları”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2003.

GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar. “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”. (Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi). Kütahya. 2014.

ŞİŞMANOĞLU, Elçin. “Bağımsız Denetçinin Mesleki Yargısı ve Türkiye’de Bir Araştırma”. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul, 2016.

TUNÇAY, Duygu. “İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2011.

E. Bağımsız Denetim Standartları

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu BDS 210. “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”. (Çevrimiçi) <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS210.pdf> . (Erişim Tarihi : 30.06.2016).

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu BDS 300. “ Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”. (Çevrimiçi).

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_300.pdf,
(Erişim Tarihi: 11.06.2016).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu BDS 315. “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”.(Çevrimiçi)http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_315.pdf .(Erişim Tarihi: 31.03.2016).

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu BDS 320, “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”, (Çevrimiçi).

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_320.pdf ,
(Erişim Tarihi: 22.05.2016).

F. Gazeteler, Tebliğler

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete 18.11.2005, S. 25997 (Çevrimiçi).

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/24478.htm>. (Erişim Tarihi: 01.11.2016).

Mecburi Meslek Kararı Resmi Gazete. 18.10.2001. (Çevrimiçi).

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm>. (Erişim Tarihi: 04.05.2016).

G. İnternet Belgeleri

AKBULAK, Yavuz. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Özel Denetim”. (Çevrimiçi).

[http://www.legalisplatform.net/Makale/Sermaye%20Piyasas%C4%B1nda%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20C3%96zel%20Denetim%20\(yeni\).pdf](http://www.legalisplatform.net/Makale/Sermaye%20Piyasas%C4%B1nda%20Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20C3%96zel%20Denetim%20(yeni).pdf). (Erişim Tarihi: 11.10.2016).

ÇELEN, Erol. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm**, Y. 55, 2001,(Çevrimiçi)

<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=55>. (Erişim Tarihi: 08.09.2016).

Kamu Gözetim Kurulu, (Çevrimiçi).

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu.pdf.

Kurumsal Yönetim İlkeleri, Sermaye Piyasası Kurulu, (Çevrimiçi),

<http://www.spk.gov.tr> , (Erişim Tarihi: 08.10.2016)

SERÇEMELİ, Murat. M.Suphi ORHAN. “Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma”. Sayıştay Dergisi. S: 101.

Nisan-Haziran 2016.

<http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der101m2.pdf>.

(Erişim Tarihi:31.03.2016).

PARLAKKAYA, Raif. “Kobiler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları”. (Çevrimiçi).

<http://dergipark.gov.tr/selcuksbmyd/issue/11300/135122>.(Erişim Tarihi: 21.10.2016).

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği KOBİ Araştırma ve Danışmanlık Merkezi Müdürlüğü. (Çevrimiçi).

<http://www.tobb.org.tr/KobiArastirma/Sayfalar/KOBITanimi.php> . (Erişim Tarihi:

09.09.2016).

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği KOBİ Bilgi Sitesi, (Çevrimiçi).

<http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/abde>. (Erişim Tarihi: 22.08.2016).

Türkiye İstatistik Kurumu, Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri. 2014.

(Çevrimiçi). <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18521>. (Erişim Tarihi:

12.09.2016).

UYAR, Süleyman. “KOBİ’ler için Muhasebe Standartları”, (Çevrimiçi).
<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007/>.(Erişim Tarihi: 10.10.2016)

KOBİ’lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler. İSMMM Yayınları. Nisan 2013.
(Çevrimiçi).
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf> (Erişim
Tarihi: 20.10.2016).

KÖRPİ, Mehmet. “Denetimi Planlama”. (Çevrimiçi) [http://docplayer.biz.tr/4671373-
Bolum-3-denetimi-planlama.html](http://docplayer.biz.tr/4671373-Bolum-3-denetimi-planlama.html). (Erişim Tarihi: 04.06.2016).



