

**KOBİLERDE UFRS UYGULAMALARININ DENETİM
ÜZERİNE OLASI ETKİLERİNİ GÖRMEK AMACIYLA
SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİR İLE YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Elif KURTÇU*

Habib AKDOĞAN**

Öz

Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uyma zorunluluğu getirmiştir. Yeni TTK'ye göre büyük işletmeler tam set UFRS, küçük işletmeler ise 2009 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK) tarafından yayınlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için UFRS'ye uygun finansal tablolar hazırlayacaklardır. KOBİ finansal raporlama standardı kendine özgü, tam setten ayrı olarak hazırlanan bir standarttır. Tam set UFRS'leri temel alarak, sadeleştirerek, KOBİ'ler için daha kullanışlı hale getirmiştir. Yeni TTK'nin getirdiği bir diğer yenilik ise işletmelerde bağımsız denetimin zorunlu hale gelmesidir. Artık tüm şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Yeni TTK'de üç tür denetçiye yer verilmiştir. Bu denetçiler, bağımsız denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçidir. Yeni TTK'de denetim görevini bağımsız denetim kuruluşları, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler yapmaktadır. Yeni TTK'ye göre KOBİ'lerde denetim bir veya birden fazla yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından yapılabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: KOBİ, Muhasebe Mesleği, Uluslararası Muhasebe Standartları

**A Research on Independent Accountant and Financial Advisors and
Certified Public Accountants for
Considering the Possible Effects of IFRS Applications on Audit in SMEs**

Abstract

The new Turkish Commercial Code (TCC) has imposed the obligation to comply with the International Financial Reporting Standards (IFRS) issued by the Public Surveillance, Accounting and Auditing Standards Board on all enterprises with regard to the accounting and financial reporting issues. In accordance with the new TCC, large sized enterprises shall prepare financial statements complying with the full set of IFRS and small sized

* Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Öğrencisi

** Yrd. Doç. Dr., Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

enterprises shall prepare financial statements complying with the IFRS for Small and Medium Sized Enterprises (SME) issued by the International Accounting Standards Board (IASB) in 2009. SME financial reporting standard is a specific standard that is prepared separately from the full set. It has taken the full set IFRS' as basis, simplified them and made them more useful for SMEs. Another new ground broken by the new TCC is, however, that the independent audit has become mandatory in enterprises. From now on, the financial statements of all companies shall be audited by the auditor in accordance with the Turkish Auditing Standards complying with the international auditing standards. The new TCC includes three types of auditors. These auditors are independent auditor, process auditor and special auditor. In the new TCC, the auditing task is carried out by the independent auditing firms, independent accountant and financial advisors and certified public accountants. In accordance with the new TCC, the audit can be carried out by one or more than one certified public accountants or independent accountant and financial advisors in SMEs.

Keywords: SME, Accounting Profession, the International Accounting Standards

I. GİRİŞ

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ), istihdam yaratma kapasiteleri, ihracata katkıları, üretime katkıları vb. nedenlerle her ülkede çok büyük öneme sahiptirler. Ekonomilerde büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları KOBİ'lere özel çözümlerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de finansal raporlamadır.

Özellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının giderek yaygın bir uygulama alanı bulması, KOBİ'lerde bu standartların nasıl uygulanabileceği sorununu gündeme getirmiştir. Bu sorunun çözülmesi amacıyla IASB (UMSK) tarafından 2009 yılında "KOBİ'ler için UFRS" yayımlanmıştır(Çelik, 2010:4). Yeni TTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğunu getirmektedir. KOBİ'lerde denetim YTTK'ye göre bir veya birden fazla yeminli mali müşavir (YMM) veya serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) tarafından yapılabilmektedir. Bu amaçla YMM'ler ve SMMM'lerle ilgili bir araştırma yapılmıştır.

Araştırmanın amacı; UFRS'ye tabi olacak KOBİ'lerde bağımsız dış denetimin etkilerini ölçmektir. Bağımsız dış denetimle birlikte KOBİ'lerde ne tür değişikliklerin meydana geleceği incelenmeye çalışılmıştır. Araştırmanın kapsamı; YTTK ile zorunlu hale gelen bağımsız dış denetim görevi büyük işletmelerde bir bağımsız denetim şirketine, KOBİ'lerde ise bir YMM veya SMMM'ye verilmiştir. Bu nedenle araştırmamız, Amasya ve Çorum illerinde faaliyette bulunan YMM ve SMMM'ler üzerinde yapılmaktadır. Amasya ve Çorum illerinde YMM ve SMMM sayısı toplam 290 olup, 290 gözlemlenilen kitleden 150 tanesi basit tesadüfi örnekleme

yöntemiyle seçilmiştir. Seçilen örnekleme 1 Kasım 2011 ile 30 Kasım 2011 tarihleri arasında hazırlanan anket uygulanmıştır. Elde edilen anketlerin 105 tanesi değerlemeye uygun görülmüştür. Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde SPSS 16 bilgisayar paket programından yararlanılmıştır. Anket sorularına verilen cevaplar üzerinde frekans analizi, Mann-Whitney U testi ve Kruskal-Wallis testi uygulanarak elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

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

II. KOBİ'LERİN TÜRKİYE'DEKİ SINIFLANDIRILMASI

18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan KOBİ tanımı mikro işletmeler, küçük işletmeler ve orta büyüklükteki işletmeler şeklinde üç bölüme ayrılarak Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Türkiye'de KOBİ Sınıflandırılması

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

Kaynak: Cansız, 2008: 4.

III. KOBİ'LERİN AVRUPA BİRLİĞİNDEKİ SINIFLANDIRILMASI

AB gerek ulusal gerekse Birlik bazında karışıklıklara neden olmamak üzere yeni bir tanım geliştirmiştir. 1 Ocak 2005 yılında KOBİ tanımı güncellenmiştir. Konsey kararı çerçevesinde belirgin bir şekilde ortaya konulan KOBİ tanımı, işçi sayısı, bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık kriterlerinden oluşan ölçüleri kapsamaktadır (Kurt ve Öztürk, 2008:3839).

Tablo 2: AB'de KOBİ Tanımı ve Sınıflandırılması

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

Kaynak: Kurt ve Öztürk, 2008: 39.

IV. BASEL II KRİTERLERİNE GÖRE KOBİ'LERİN SINIFLANDIRILMASI

Basel II Sermaye Yeterliliği Düzenlemesi gereğince KOBİ tanımı, 7 Şubat 1996 tarihli Avrupa Birliği Konseyi Kararı ile düzenlenmiş KOBİ tanımlamasına uyumlu olarak yıllık satış hasılatı esasına göre belirlenmiştir (Bankacılar Dergisi, 2006).

Tablo 3: Basel II Çerçevesine Göre Sınıflandırma

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

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

V. KOBİ'LERİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Ülkemizde KOBİ'lerin sayısı hizmet sektörü de dahil olmak üzere, 2009 yılı itibariyle tüm işletmelerin sayısının % 99,9'unu ve bu işletmelerdeki toplam istihdamın % 78'ini oluşturmaktadır. KOBİ'lerin toplam ihracat içindeki payları yıllar içinde değişiklik göstermekle beraber %59 oranında gerçekleşmekte ve bu kesimin toplam banka kredileri içindeki payı % 24 civarındadır. Türkiye'de KOBİ'lerin büyük çoğunluğu aile şirketleri şeklinde faaliyet göstermekte, kurumsal yönetim mekanizmalarının yaratılmaması nedeniyle de KOBİ'lerin ortalama ticari faaliyet süreleri çok kısa seyretmektedir (Bankacılar Dergisi, 2006).

VI. YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE DENETİM

Yeni Türk Ticaret Kanununda denetçiler şirketin organı olmaktan çıkarılmış, her ölçekteki şirketin denetiminin, bağımsız denetim kuruluşlarına veya serbest muhasebeci mali müşavire ya da yeminli mali müşavire bırakılması öngörülmüştür (www.kobitek.com/makale.php?id=694).

YTTK 'de öngörülen şirket denetiminin konusu, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporların ve envantere dahil olmak üzere tüm muhasebenin denetimidir. Söz konusu olan, YTTK' ye, Türkiye muhasebe standartlarına ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimidir.

Raporun denetimi ise, şirketin veya şirketler topluluğunun genel durumunun pay sahiplerine doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimidir (Altaş,2011:161-162).

YTTK'da üç tür denetçiye yer verilmektedir. Bunlar (<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>):

- Bağımsız Denetçi
- İşlem denetçisi
- Özel denetçidir.

Sayılan denetçi türleri sermaye şirketlerinin tamamı için geçerlidir. YTTK'da üç sınıf denetçiye yer verildiğini söylemek mümkündür. Bunlar:

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

VII. KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

KOBİ'ler için UFRS 2009 yılında IASB (UMSK) tarafından yayımlanmıştır. Standart toplam otuz beş bölümden oluşmaktadır. Standartın orijinal metni yaklaşık 340 sayfadır, UFRS setinin yaklaşık 2.800 sayfa olduğu dikkate alınırsa gerçekte önemli bir sadeleştirme yapılmış olduğu açıktır.

Bunun yanı sıra, UFRS seti finansal tablolar ekinde yaklaşık 3.000 adet bilginin finansal tablo notlarında açıklanmasını öngörürken standartın gerektirdiği notların hacmi 300'e kadar düşürülmüştür (Çelik, 2010:43). Standartın temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=154&lang=tr):

- Standarda KOBİ'lerle ilgili olmayan konular dahil edilmemiştir.
- Tam set UFRS'lerde çeşitli muhasebe politikalarının seçilmesine izin verilmekteyken, bu Standartta uygulanması daha kolay olan muhasebe politikaları önerilmektedir.

- Tam set UFRS'lerde yer verilen varlık, borç, gelir ve giderlerin tanınması ve ölçülmesi ile ilgili pek çok ilke basitleştirilmiştir.
- Standart tam set UFRS'lerden daha az açıklama gerektirmektedir ve
- Standardın yazım dili itibarıyla tam set UFRS'lere göre daha kolay anlaşılır olmasına dikkat edilmiştir.

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

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

Standart kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunduğu durumları aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- İşletmenin borç ve öz kaynak araçlarının (hisse senetlerinin) yerli veya yabancı bir sermaye piyasası veya tezgâh üstü piyasa, yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere bu araçları ihraç etme aşamasında olunması,

- Varlıkların, yeddi emin sıfatıyla geniş bir muhatap kitle adına muhafaza olunması. (Bankalar, Yatırım Bankaları, yatırım fonları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, aracı kuruluşlar, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri ve benzeri finans kuruluşları gibi) (Akdoğan, 2010: 2).

KOBİ'ler için, ülkelerle sınırlı olmayan anlaşılabilir finansal tablolara ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaçlar genellikle (Demir, 2007: 3);

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

A. KOBİ'ler İçin UFRS ve Türkiye'deki Çalışmalar

Türkiye'de UFRS uygulamaları ile ilgili temel dinamik Türkiye'nin AB'ye katılım sürecidir. Bu sürecin bir sonucu olarak 2005 yılından bu yana UFRS ile tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulama alanı bulmuştur. Bu açıdan bakıldığında Türkiye'de kamusal hesap verme sorumluluğu olan şirketler açısından UFRS setinin uygulamasında bir sorun bulunmamaktadır. Türkiye bakımından esas zorluk kamusal hesap verme zorunluluğu olmayan (büyük ölçüde

KOBİ'ler) şirketlerde muhasebe standartlarının nasıl uygulanacağıdır. TBMM'de yasalaşan yeni TTK ile bu konuda da önemli ilerlemelerin kaydedildiği açıktır. Bir başka ifadeyle, YTTK KOBİ'lerde UFRS uygulamasına ilişkin hükümleri eksik olan parçanın tamamlanmasını sağlayacaktır.

UFRS seti ile KOBİ'ler için UFRS standardının şirketlerimizde nasıl uygulanacağı hususu Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 13/2(a) maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre; “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, küçük ölçekli sermaye şirketleri ile her ölçekteki şahıs şirketleri, adi şirketler ve gerçek kişi tacirlere ait işletmeler için veya sektörler itibarıyla geçerli olacak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları yayımlayabilir. Bu halde anılan şirketler ve işletmeler adı geçen özel standartları uygular. Ancak, bu şirket ve işletmelerden dileyenler, özel standartlar yerine uluslararası finansal raporlama standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabilir” kuralı şirketlerce uygulanacaktır (Çelik, 2009: 49).

KOBİ standardının tam set UFRS'den temel farklılıkları şu şekildedir (Demir, 2007: 9):

- KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları elimine edilmiştir.
 - Tam set UFRS'deki seçimlik hak tanınan konularda, seçenekleri basit olanları esas alınmıştır.
 - Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiştir.
- KOBİ Standardı Kapsamına Alınmayan UFRS'ler
- Yüksek enflasyon dönemlerinde düzeltilmiş genel fiyat seviyesinin raporlanması,
 - Hisse bazlı ödemeler,
 - Tarımsal varlıkların gerçeğe uygun değeri,
 - Petrol ve maden sektörleri,
 - Ara dönem raporlama,
 - Kiraya veren açısından finansal kiralama işlemleri,
 - Şerefiyedeki değer düşüklüğü testleri,
 - Hisse başına kazanç,
 - Bölümlere göre raporlama,
 - Sigorta sözleşmeleri (Epstein and Jermakowicz, 2007:3).

KOBİ Standardının Dünya Genelindeki Uygulanma Durumu

- Zorunlu Uygulamayı planlayan 19 ülke
- Uygulanmasına izin verecek 10 ülke

- Zorunlu uygulama veya izin verecek 13 ülke
- Bir planı olmayanlar 8 ülke (Akdoğan, 2010: 5).

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

- Yatırımcılar için karşılaştırılabilir finansal raporlama yapısı sağlamakta,
- Genel olarak KOBİ'lerin hesaplarının güvenilirliğini güçlendirmekte,
- Uluslararası boyutlarda yatırım yapan yatırımcı olmayı özendirilmekte,
- Uluslararası şirket satın alma / birleşme veya yeni işbirliklerinde avantaj sağlaması,
- Düşük maliyetli sermaye elde edilmesi,
- Yüksek oranlı bir ekonomik büyüme oluşturmakta,
- Geleceğin büyük firması olarak KOBİ'lerin, ileride sermaye piyasalarına açılmasını kolaylaştıracak ciddi bir ön hazırlık gerçekleştirilmiş olacaktır,
- UFRS ile “Kurumsal Yönetim” adına önemli bir adım atılmış olmaktadır.
- Küresel düzeyde finans kaynaklarına ulaşmak mümkün olabilecektir.
- Uluslararası ticareti kolaylaştıracaktır.

VIII. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ

Araştırmanın bu bölümünde araştırma ile elde edilen verilerin analizi yapılmıştır.

A. Demografik Özelliklerin Analizi

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

Tablo 4: Demografik Özelliklerin Analizi

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

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

Tablo 5: Yaş Analizi

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

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

Tablo 6: Ünvan Analizi

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

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

Tablo 7: Deney Analizi

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

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

Tablo 8: Öğrenim Durumu

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

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

B. Değişkenlerin Frekans Tabloları

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

Tablo 9: Katılımcıların UFRS Hakkındaki Bilgi Düzeyleri

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

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

Tablo 10: Katılımcıların KOBİ'ler için UFRS İle İlgili Bilgi Düzeyi

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

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

Tablo 11: Katılımcıların Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Bilgi Düzeyleri

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

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

C. Faktörlerin Etkilerinin İncelenmesi

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

Elde edilen verilerin birbiri ile olan tutarlılığını ve çalışmanın etkinliğini ölçmek için güvenilirlik analizi uygulanmıştır. Ölçeğin güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach Alfa güvenilirlik katsayısı 0,937 bulunmuştur. Cronbach Alfa katsayısının $0,80 \leq \alpha < 1,00$ aralığında ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu belirtildiğinden uygulama sonuçlarının yüksek derecede güvenilir olduğu söylenebilir (Ural ve Kılıç, 2005: 258).

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

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

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

Faktörlerin ölçekteki 21 sorunun ortalaması ile elde edilen KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim konusundaki genel memnuniyet değişkenini etkileyip etkilemediği incelenmiştir ve KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim genel memnuniyetini istatistiksel olarak önemli derecede etkileyen ($p=0,01$ ve $p=0,05$) faktörlere ilişkin analiz sonuçları Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 12: Genel Memnuniyeti Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Tablo 5 incelendiğinde, yaş faktörünün genel memnuniyeti % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği söylenebilir ($p= 0,005 < \alpha= 0,01$). 40 yaşın üstündeki YMM ve SMMM'ler daha genç yaş gruplarına göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'ler üzerinde olumlu etkileri olacağı görüşüne daha fazla katılmaktadırlar.

UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün genel memnuniyeti % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak etkilediği söylenebilir ($p = 0,003 < \alpha = 0,01$). UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten YMM ve SMMM'lerin, hiç bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin KOBİ'ler üzerinde olumlu etkileri olacağını ifade etmişlerdir.

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

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

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

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

Tablo 13: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Planlamasının Kolaylaşacağı Görüşünü Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Tablo 6 incelendiğinde yaş faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlamasının kolaylaşacağı görüşünü % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p = 0,032 < \alpha = 0,05$). 40 yaşın üstündeki YMM ve SMMM'ler daha genç yaş gruplarına göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlamasının kolaylaşacağı görüşüne daha fazla katılmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanununun sermaye şirketlerine getirdiği yeniliklerle ilgili bilgi düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlamasının kolaylaşacağı görüşünü % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p = 0,024 < \alpha = 0,05$). Bu konuda yeterli veya biraz bilgisi olan YMM ve SMMM'lerin hiç bilgisi olmayanlara göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim planlamasının kolaylaşacağı görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Tablo 14: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim İçin Gerekli Olan Sürede Azalış Olacağı Görüşünü Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

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

Tablo 15: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetimde Etkinlik ve Kalite Artacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

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

Tablo 16: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Kanıtlarının Daha Hızlı Bir Şekilde Toplanacağı Görüşünü Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

Unvan faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim kanıtlarının daha hızlı bir şekilde toplanacağı görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği görülmektedir ($p=0,032 < \alpha=0,05$). YMM'lerin SMMM'lere göre bu konuya daha fazla katıldıkları söylenebilir. YTTK'nin sermaye şirketlerine getirdiği yeniliklerle ilgili bilgi düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim kanıtlarının daha hızlı bir şekilde toplanacağı görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği belirlenmiştir. ($p=0,047 < \alpha=0,05$). Bu konuda yeterli bilgisi olan YMM ve SMMM'lerin hiç bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim kanıtlarının daha hızlı toplanacağına daha fazla katıldıkları söylenebilir.

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

Tablo 17: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Sonucunda Olumlu Görüş İçeren Rapor Sunma Oranı Artacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

KOBİ'ler için UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artacaktır görüşünü % 99 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı derecede etkilemektedir ($p = 0,001 < \alpha = 0,01$). KOBİ'ler için UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten YMM ve SMMM'lerin, biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS'den sonra denetim sonucunda olumlu görüş içeren rapor sunma oranı artacaktır görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

Tablo 18: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Şirketlerin Finansal Tablolarının Hata İçerme Olasılığı Azalacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

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

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

Tablo 19: KOBİ'ler İçin UFRS'nin Modern, Güvenilir ve İhtiyaçlara Cevap Verebilir Nitelikte Olduğu Görüşünü Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

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

Tablo 20: KOBİ'ler İçin UFRS Ve Bağımsız Dış Denetim KOBİ Yönetiminde Kurumsallaşmayı Sağlayacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
Yaş	40 ve 40 yaş altı (N=49)	3,45	3	Mann-Whitney U 1064	0,030*
	40 yaş üstü (N=56)	3,77	4		

KOBİ'ler için UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Biraz bilğim var (N=84)	3,51	3	Mann-Whitney U 542,000	0,003**
	İlgilendiğim bir konu (N=21)	4,05	4		
YTTK hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilğim yok (N=5)	3,80	3	Kruskal-Wallis testi 6,490	0,039*
	Biraz bilğim var (N=56)	3,45	3		
	İlgilendiğim bir konu (N=44)	3,82	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

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

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

YTTK'nin sermaye şirketlerine getirdiği yeniliklerle ilgili bilgi düzeyi faktörünün KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilemektedir ($p = 0,039 < \alpha = 0,05$). Bu konuda yeterli bilgisi olan YMM ve SMMM'lerin, hiçbir bilgisi olmayan veya biraz bilgisi olanlara göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacaktır görüşüne daha fazla katıldığı söylenebilir.

Tablo 21: KOBİ'ler İçin UFRS'den Sonra Denetim Çalışmasının Maliyetinde Artış Olacaktır Görüşünü Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

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

Tablo 22: Bağımsız Denetim KOBİ'yi Daha Büyük Boyutlara Çıkaracak Önemli Bir Yatırımdır Görüşünü Etkileyen Faktörler

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

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

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

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

Tablo 23: Bağımsız Denetim Finansal Tabloların Gerçeği Yansıtmadığını Saptar Görüşünü Etkileyen Faktörler

Faktörler	Faktör Düzeyleri	Ortalama	Medyan	Test İstatistiği	Anlamlılık (p)
Cinsiyet	Erkek (N=88)	3,83	4	Mann-Whitney U 567,500	0,044*
	Kadın (N=17)	3,53	3		

Meslekteki toplam hizmet süresi	5 ve 5 yıldan az (N=17)	3,53	3	Kruskal-Wallis testi 10,130	0,038*
	6-10 yıl arası (N=30)	3,73	3		
	11-15 yıl arası (N=21)	3,66	3		
	16-20 yıl arası (N=10)	4,10	4		
	21 yıl ve üstü (N=27)	3,96	4		
UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	Hiçbir bilğim yok (N=6)	3,33	3	Kruskal-Wallis testi 8,152	0,017*
	Biraz bilğim var (N=83)	3,77	3		
	İlgilendiğim bir konu (N=16)	4,00	4		

* 0,05 anlam düzeyinde önemli

** 0,01 anlam düzeyinde önemli

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

Meslekteki toplam hizmet süresi faktörünün bağımsız denetim finansal Tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını saptar görüşünü % 95 güven düzeyinde etkilediği görülmektedir ($p=0,038 < \alpha=0,05$). Meslekteki toplam hizmet süresi 16-20 yıl arası olan YMM ve SMMM'ler, hizmet süresi 16-20 yıldan fazla veya az olanlara göre bu konuya daha fazla katıldıkları söylenebilir.

UFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olma düzeyi faktörünün bağımsız denetim finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını saptar görüşünü % 95 güven düzeyinde önemli derecede etkilediği görülmektedir ($p=0,017 < \alpha=0,05$). UFRS'nin ilgilendiği bir konu olduğunu belirten ve UFRS hakkında biraz bilgiye sahip olan YMM ve SMMM'lerin, hiçbir bilgisi olmayanlara göre bağımsız denetim finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını saptar görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir.

IX. SONUÇ

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

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

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

YTTK ile işletmelerde bağımsız denetim zorunlu hale gelmiştir. Bağımsız denetimden geçmemiş finansal tablo aslında var olmayan bir bilgidir. Özellikle 2009 yılında yaşanan ve etkisi tüm dünyayı saran global krizin nedenleri incelendiğinde doğru ve şeffaf olmayan finansal tablolar karşımıza çıkmaktadır. Bu şartların da açıkça ortaya koyduğu üzere doğru, şeffaf, açık ve anlaşılır bilgi en değerli bilgidir ve bu da ancak bağımsız denetimle mümkündür. YTTK'ye göre KOBİ'lerin denetimi KOBİ'ler için UFRS'ye göre ve serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli müşavirler tarafından yapılacaktır. YTTK'nin bağımsız denetim ve uluslararası finansal raporlamaya ilişkin hükümleri 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

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

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

YMM ve SMMM'lerin KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim konusundaki genel memnuniyetin iyi düzeyde olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, meslek mensubunun UFRS, KOBİ'ler için UFRS ve YTTK konularındaki

bilgi düzeyi arttıkça KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim ile ilgili memnuniyetin arttığı görülmüştür. Bu nedenle, KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin daha iyi anlaşılabilmesi ve yararlarının farkına varılabilmesi YMM ve SMMM'lerin konu ile ilgili bilgilendirilmeleri ölçüsünde artacağı söylenebilir. Ayrıca, 40 ve 40 yaş altı meslek mensuplarının, 40 yaş üstündekilere göre KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim konusunda genel memnuniyet düzeylerinin daha düşük olması, genç YMM ve SMMM'lerin daha yaşlılara göre konu ile ilgili bilgilendirilme gerekliliğini ortaya koymaktadır.

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

Yine elde edilen bulgulara göre YMM ve SMMM'ler, KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetimin, KOBİ yönetiminde kurumsallaşmayı sağlayacağını düşünmektedirler. Kurumsallaşma ile ülkemizdeki KOBİ'lerin sorunlarına da çözümler bulunacaktır.

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

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan. (2010), "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS /IFRS'lerden Farklılığı", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, s. 1-26.
- ALTAŞ, Soner. (2011), *Yeni TTK'ye Göre Şirketler Hukukunda Neler Değişti?*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- BANKACILAR DERGİSİ. (2006), "Basel II Çalışma Raporları", S. 58, s. 19, (Erişim Adresi: <http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/58.pdf>) (erişim tarihi:23.09.2011)

- BOZKURT, Nejat. (2006), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, Alfa Yayıncılık, 4. Baskı.
- CANSIZ, Mehmet. (2008), *Türkiye'de KOBİ'ler ve KOSGEB*, Yayımlanmış DPT Uzmanlık Tezi, Ankara.
- ÇELİK, Orhan. (2009), “KOBİ'ler için UFRS: Genel Bakış”, s:1, (Erişim Adresi: <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/>), (erişim tarihi: 14.08.2011)
- ÇELİK, Orhan. (2010), “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman Ve Nasıl?”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, s. 41-56.
- DEMİR, Volkan. (2007), “KOBİ'ler İçin UFRS'nin Son Taslağı Ve Değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 80, s. 43-58.
- EPSTEİN, Bary J. Eva K. JERMAKOWICZ. (2007), IASB Exposure Draft: International Financial Reporting Standards for Small and Medium Sized Entities, *New York CPA Journal*.
- KIRLIOĞLU, H. ve ŞENOL, A. (2011), “Basel II Ve UFRS'nin KOBİ'lere Beklenen Etkileri Üzerine SWOT Analizi”, s.13. (Erişim adresi: <http://www.dergi.duzce.edu.tr/baselII.pdf>), (erişim tarihi: 10.09.2011)
- KURT, G. ve ÖZTÜRK, V. (2008), “Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, s. 37-54.
- ÖZKAN, Serdar, “KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na Genel Bakış”, t.y. s. 1. (Erişim Adresi: http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=154&lang=tr), (erişim tarihi: 10.08.2011)
- TÜRKİYE BANKALAR BİRLİĞİ. (2005), “Risk Yönetimi ve Basel II'nin KOBİ'lere Etkileri”, İstanbul.
- URAL, A. KILIÇ, İ. (2005), *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- YENİ TÜRK TİCARET KANUNU. (2011), (Erişim Adresi: <http://www.KOBİek.com/makale.php?id=54,t.y.>), (erişim tarihi: 06.07.2011)