

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KÜÇÜK VEYA KARMAŞIK OLMAYAN İŞLETMELER İÇİN

DENETİM STANDARTLARI ÖNERİŐİ

HAZIRLAYAN

İBRAHİM GÜRBÜZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ANKARA – 2023

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KÜÇÜK VEYA KARMAŞIK OLMAYAN İŞLETMELER İÇİN

DENETİM STANDARTLARI ÖNERİŐİ

HAZIRLAYAN

İBRAHİM GÜRBÜZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. NALAN AKDOĞAN

ANKARA – 2023

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 12.01.2023

Öğrencinin Adı, Soyadı: İbrahim GÜRBÜZ

Öğrencinin Numarası: 22020336

Anabilim Dalı: Muhasebe ve Finansal Yönetim

Programı: Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Tezli Yüksek Lisans

Danışmanın Unvanı/ Adı, Soyadı: Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Tez Başlığı: KÜÇÜK VEYA KARMAŞIK OLMAYAN İŞLETMELER İÇİN DENETİM STANDARTLARI ÖNERİSİ

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 68 sayfalık kısmına ilişkin, 14/12/2022 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %13'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- Kaynakça hariç**
- Alıntılar hariç**
- Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç**

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:

ONAY

Tarih: 12 / 01 / 2023

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans süresi boyunca kıymetli tecrübelerini esirgemeyen ve değerli katkılarıyla bana yol gösteren hocam ve tez danışmanım Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN'a, hem ders hem de tez sürecimde bana her zaman yardımcı olan hocam Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN'a, yüksek lisansım süresince ihtiyacım olan her konuda bana destek olan kıymetli arkadaşım Merve'ye, kardeşim Berk'e ve tüm aileme teşekkürü bir borç bilirim.

ÖZET

İbrahim GÜRBÜZ, Küçük Veya Karmaşık Olmayan İşletmeler İçin Denetim Standartları Önerisi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansal Yönetim Ana Bilim Dalı, Uluslararası Finansal Raporlama Ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı, 2023

Küçük veya karmaşık olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere KOBİ'ler, dünya ekonomisine büyük işletmelerden daha fazla katkıda bulunurlar. Küçük işletmeler büyümeye, istihdama ve yaratılan katma değere de ciddi oranda katkı sağlarlar.

Küçük işletmeler aynı zamanda dünyada yürütülen denetim faaliyetlerinin çoğunluğunu da oluşturmaktadır.

Muhasebe uygulamalarının gelişmesi, işlemlerin daha karmaşık hale gelmesi mevcut Uluslararası Denetim Standartlarını küçük işletmeler için daha karmaşık hale getirmiştir. Düzenleyici ve denetleyici otoriteler, 25'ten az çalışanı olan küçük bir şirketi ve binlerce çalışanı olan büyük bir şirketi aynı standartlar uygulayarak denetlemek makul mü sorusuna yanıt aramaya başlamıştır.

Denetim, küçük veya karmaşık olmayan işletmeler için değerli ve vazgeçilmez bir hizmettir. Küçük işletmelerin performansına duyulan güven tüm paydaşlar için fayda sağlar. Küçük işletmelerin denetiminin verimli ve kaliteli olması da oldukça önemli bir husustur. Bu sebeple daha küçük işletmelerin, denetimlerinde karşılaşılabilecek sorunlarla başa çıkmanın farklı yollarını keşfetmek gerekmektedir. Bu yollardan birisi de küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin denetimleri için yeni ve ayrı bir standart seti oluşturulması gerekliliğidir.

Anahtar Kelimeler: Küçük veya Karmaşık Olmayan İşletmeler, Küçük İşletmelerin Denetimi, Uluslararası Denetim Standartları

ABSTRACT

İbrahim GÜRBÜZ, Audit Standards Recommendation For Small Or Non Complex Entitites, Başkent University, Institute of Social Sciences, Department of Accounting and Financial Management, Master in International Financial Reporting And Auditing with Thesis, 2023

SMEs, including small or uncomplicated businesses, find greater benefits to the world economy than large businesses. Accumulating small businesses also contributes significantly to employment and the added value created.

The conduct of small businesses in the world also consists of audit releases.

The use of accounting practice enhancements has made it more complex to make existing International Standards on Auditing more complex for small businesses. Regulatory and supervisory bodies are beginning to answer the question, is it reasonable to measure the same standards measures for a small company with fewer than 25 employees and a large company with millions of employees.

Auditing is a valuable and indispensable service for small or uncomplicated businesses. Confidence in the performance of small companies benefits all stakeholders. The efficiency and quality of small business management is also very important. These results suggest that smaller businesses need to monitor the differential spread of coping with problems that may be encountered in their audits. One of these ways is the need to issue a new and separate set of standards for small or uncomplicated controls.

Keywords: Small Or Non Complex Entities, Small Business Auditing, International Auditing Standards

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLolar LİSTESİ	VI
ŞEKİLLER LİSTESİ	VII
KISALTMALAR LİSTESİ	VIII
GİRİŞ.....	1
1. KÜÇÜK İŞLETMELER VE KÜÇÜK VEYA KARMAŞIK OLMAYAN İŞLETMELER.....	2
1.1. Küçük İşletme Tanımı.....	3
1.1.1. Avrupa Birliği'nin Küçük-İşletme Tanımı.....	4
1.1.2. Amerika'da Küçük İşletme-Tanımı	4
1.1.3. Japonya ve Çin'de Küçük İşletme Tanımı	5
1.1.4. Türkiye'de Küçük İşletme Tanımı	6
1.2. Küçük Veya Karmaşık Olmayan İşletmenin Tanımı.....	8
1.3. Küçük Veya Karmaşık Olmayan İşletmelerin Ekonomideki Yeri.....	12
1.4. Küçük Veya Karmaşık Olmayan İşletmelerde Bağımsız Denetim.....	13
1.4.1. Küçük veya Karmaşık Olmayan İşletmelere Bağımsız Denetimin Kattığı Değer.....	14
1.4.2. Küçük veya Karmaşık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetiminde Karşılaşılabilecek Zorluklar.....	16
1.5. Mevcut Bağımsız Denetim Standartlarının Küçük veya Karmaşık Olmayan İşletmelerde Uygulanmasının Zorlukları	17
1.6. Avrupa Ülkelerinde Mevcut Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının Küçük veya Karmaşık Olmayan İşletmeler İçin Uygulama Rehberleri	19
2. KÜÇÜK VE DAHA AZ KARMAŞIK İŞLETMELERDE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI	28
2.1. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Muhasebe Standartları.....	29
2.1.1. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Muhasebe Standartlarının Gelişimi.....	31
2.1.2. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Muhasebe Standartlarının Dünya Uygulamaları.....	34
2.1.2.1 Amerika'da Küçük ve Orta Boy İşletmeler İçin Muhasebe Standardının Uygulanması	35

2.1.2.2. İngiltere’de Küçük ve Orta Boy İşletmeler İçin Muhasebe Standardının Uygulanması	36
2.1.2.3. Avrupa Birliği’nde Küçük ve Orta Boy İşletmeler İçin Muhasebe Standardının Uygulanması	40
2.1.3. Küçük ve Orta İşletmeler İçin Muhasebe Standartlarının Türkiye Uygulanması.....	41
2.1.3.1. KOBİ’ler İçin Türkiye Muhasebe Standartları	41
2.1.3.2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)	42
2.1.3.3. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS).....	45
2.2. Küçük Veya Karmaşık Olmayan İşletmeler İçin Denetim Standartları.....	47
2.2.1. Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Denetim Standartlarının Gerekliliği.....	48
2.2.2. Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Denetim Standartlarının Tarihsel Gelişimi.....	49
2.2.3. Daha Az Karmaşık İşletmelerde Denetim Standartlarının Hazırlanması ve Uygulanmasına İlişkin Zorluklar.....	53
3. KÜÇÜK VEYA KARMAŞIK OLMAYAN İŞLETMELER İÇİN HAZIRLANACAK DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN ÖNERİLER	57
SONUÇ VE ÖNERİLER	63
KAYNAKLAR	66

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1:Avrupa Komisyonu Küçük İşletme Kriterleri.....	4
Tablo 2: ABD’de Küçük İşletme Kriterleri.....	5
Tablo 3: Çin'de Küçük İşletme Kriterleri	6
Tablo 4: Japonya’da Küçük İşletme Kriteri	6
Tablo 5: KOSGEB’in Küçük İşletme Kriterleri	7
Tablo 6: KGK'nın Büyük ve Orta Ölçekli İşletme Kriterleri	8
Tablo 7: IAASB Çalışmasına Katılan Paydaşlar Grubu.....	10
Tablo 8: IAASB Çalışmasına Katılan Paydaşların Bölgesel Dağılımı.....	10
Tablo 9: Küçük ve Karmaşık Olmayan İşletme Özellikleri	11
Tablo 10: Bağımsız Denetim Standartlarının Daha Az Karmaşık İşletmelere Uygulanmasına İlişkin Ulusal Rehber ve Yazılım Sistemleri	20
Tablo 11: FRS 102 Standardının Tarihçesi	38
Tablo 12: FRS 105 Standardının Tarihçesi	39
Tablo 13: TFRS ve BOBİ FRS Arasındaki Bölümler İtibariyle Yer Alan Temel Farklılıklar	43
Tablo 14: Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Denetim Standardının Tarihsel Gelişimi.....	51
Tablo 15: Daha Az Karmaşık İşletmelerde Standartların Uygulanmasındaki Zorluklar	54

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1: IASB Komite Değerlendirme Süreci.....	30
Şekil 2: Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Muhasebe St. Hazırlanma Süreci	33
Şekil 3: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Hazırlanan Muhasebe Standardının Dünya’da Uygulanması	34

KISALTMALAR LİSTESİ

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: Association of International Certified Professional Accountants

BM: Birleşmiş Milletler

BOBİ FRS: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

EFrag: European Financial Reporting Advisory Group

FASB: Financial Accounting

FRC: Financial Reporting Council

IFAC: International Federation Of Accountants

IAPC: International Audit Practice Consortium

IASB: International Accounting Standart Board

IAASB: International Auditing and Assurance Standarts

IFRS: International Financial Reporting Standards

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

KOSGEB: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

KÜMİ FRS: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

OECD: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standardı

GİRİŞ

Finansal raporlama standartlarının amacı finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getirmektir. Bu standartlar ekonomide güveni, büyümeyi ve uzun vadeli finansal istikrarı geliştirerek kamu yararına hizmet etmektedir. Standartlarda türetilen tek bir standart dilinin kullanılması tüm işletmeler için oldukça önemlidir.

İşletmelerin büyüklüklerinin birbirinden farklı olmasının standartları uygulamada bazı karmaşıklıkları ve zorlukları beraberinde getirmektedir. Muhasebe standartları, farklı işletme büyüklükleri için düşünülerek tasarlanmıştır. Ancak mevcut denetim standartlarında farklı işletme büyüklüklerini dikkate alan bir yapının olmayışı özellikle denetim yapanlar için güçlükler doğurmaktadır.

Bu eksikliğin farkında olan IAASB paydaşlardan da gelen talepler doğrultusunda, dünya çapında denetim uygulamalarının kalitesini ve tutarlılığını artırma, küresel denetim mesleğine olan kamu güvenini güçlendirme hedefine ulaşmak için özellikle küçük veya daha az karmaşık işletmeler için denetim standartları geliştirmek üzere kolları sıvamıştır.

Özellikle küçük ve daha az karmaşık işletmeler için bugüne kadar karşılaşılan zorlukların üstesinden gelmek için ortaya atılan öneriler mevcut denetim standartlarını revize edilmesi, mevcut denetim standartları için rehber hazırlanması ve son olarak küçük veya karmaşık olmayan işletmeler için yeni bir standart seti hazırlanmasıdır.

Bu tezde, tüm önerilerin sağladığı avantajlar ve dezavantajlar değerlendirilecek, son öneri olan küçük veya karmaşık olmayan işletmeler için yeni bir standart seti hazırlanmasının tüm küçük işletmeler için en faydalı çözüm önerisi olacağı üzerinde durulacaktır.

1. KÜÇÜK İŞLETMELER VE KÜÇÜK VEYA KARMAŞIK OLMAYAN İŞLETMELER

Küçük işletmeler, tüm ülke ekonomilerinde önemli bir yer kaplamaktadır. İktisadi-İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı'nın (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) yayınlamış olduğu istatistiki verilere göre-küçük işletmeler OECD sınırları içinde yer alan işletmelerin %99,7'sini oluştururken, yaratılan istihdamın üçte ikisini temsil etmektedir. (OECD, 2017).

Avrupa ekonomisinde istihdam yaratmada ve ekonomik büyümeyi desteklemede küçük işletmeler motor görevi görmektedirler. 2019 yılı verileri göre, Avrupa'daki işletmelerin ezici çoğunluğu %98,9 oranıyla 50'den daha az çalışan ile mikro veya küçük işletmelerden oluşmaktadır (User Guide for the SME Definition, 2020).

Küçük işletme denildiğinde akla ilk olarak belirli eşik değerlerin altındaki işletmeler gelmektedir. Küçük işletmeler ülke mevzuatları, yerel mevzuatlar, kamu otoriteleri ve uluslararası kuruluşlar tarafından çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır.

Küçük işletmelerin herkes tarafından kabul görmüş genel geçer bir tanımı yoktur. Bunun sebebi olarak küçük işletmelerin heterojenliği ve faaliyet gösterdikleri ekonomi yapılarının birbirinden farklı olması gösterilmektedir.

Küçük işletmelerin tanımlamalarında genellikle niteliksel ölçütler ve niceliksel ölçütler olmak üzere iki kriter kullanılmaktadır. Niceliksel tanımlamalarda kullanılan en yaygın kriterler; çalışan sayısı, satış hacmi ve aktif büyüklüğüdür. Üçü arasında en yaygın olanı ise çalışan sayısıdır.

Küçük işletmelerin genel kabul görmüş bir tanımı olmayışı bu işletmelere yönelik tutarlı ve etkin politikalar geliştirilmesine engel olmaktadır. Bu durum küçük işletmelerin tabii oldukları mevzuatlar kapsamında kendilerine sağlanacak avantaj ve desteklerin ülkeler arasında farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu farklılaşma gelişen ve küreselleşen ekonomilerde işletmeler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu yüzden ortak bir küçük işletme tanımına ihtiyaç duyulmuştur.

Bir diğer farklılık da küçük işletmeler ile küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin tanımları arasındaki farklılıktır. Bu farklılığın altında yatan temel sebep küçük işletmelerin

mevzuatlarla tanımlanan eşik değerlere dayalı olmasıyken, küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin niceliksel olarak karakteristik birtakım özelliklere sahip olmasıdır. Bu konu “İşletme Büyüklüğü Her Şey Değildir” bakış açısıyla Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan Küçük İşletmeleri Tanımlama Rehberinde (User Guide to the SME Definition, 2020) ele alınmıştır.

Bir işletmenin küçük veya karmaşık olmayan bir işletme olup olmadığına karar verilirken işletmenin büyüklüğü (çalışan sayısı, hasılat ve aktif toplamı) tek kıstas değildir. Buna göre işletme, küçük bir işletme olabilir ancak önemli finansman erişim imkânı varsa (bağlı ortaklıkları, yönetim şekli) küçük veya karmaşık olmayan işletme tanımına uygun değildir. Bu nedenle küçük veya karmaşık olmayan işletme tanımlaması yapılırken bu işletmeleri tanımlayan yönetim, iş çevresi ve kontrol ile hesaplar gibi karakteristik özelliklerin de net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Küçük işletme ve küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin detaylı tanımlaması aşağıdaki bölümlerde ele alınacaktır.

1.1. Küçük İşletme Tanımı

Küçük işletmeler, tüm ülke ekonomilerinde hatırı sayılır büyük bir paya sahip olmasına rağmen tüm otoriteler tarafından kabul görmüş genel bir tanımı yoktur. Küçük işletmelere ilişkin genel geçer bir tanımlama yapılamayışının altında yatan en büyük sebep ise ülkelerin içinde bulunduğu ekonomi ve piyasa koşullarının birbirlerinden farklı olmasıdır.

Küçük işletmelerin belirlenmesinde hem niteliksel hem de niceliksel ölçütler kullanılmaktadır. Ancak aynı ülke sınırlarında içerisinde yer alan iki farklı kurumda dahi kullanılan bu ölçütler arasında farklılıklar meydana gelebilmektedir. Dahası gelişmiş ülkelerde kullanılan ölçütlere göre küçük işletme olarak sınıflandırılan bir işletme, gelişmekte olan ülkede orta ya da büyük işletme olarak kabul edilebilmektedir. Kullanılacak ölçütlerin iyi tespit edilmesi sınıflandırmanın sağlıklı bir şekilde yapılması açısından oldukça önemlidir. Doğru yapılan küçük işletme sınıflandırması, kamu politikalarının belirlenmesi, uygulanması ve etkinliğinin artırılmasına pozitif yönde katkı sağlayacaktır.

Birbirinden farklı olarak ülkeler ile uluslararası kuruluşların küçük işletmeyi hangi ölçütler kullanılarak tanımladıklarına alt başlıklarda yer verilecektir.

1.1.1. Avrupa Birliği'nin Küçük İşletme Tanımı

Avrupa Komisyonu küçük işletmelere ilişkin bu kavram karmaşıklığını ortadan kaldırmak ve küçük işletmelere zđü etkin politikalar geliştirebilmek için ortak bir tanımlama yapmıştır. “nce Küçük Olanı Düşün” ilkesinden hareketle 3 Nisan 1996 tarihinde aldığı karar ile tüm küçük işletmeler için 3'l bir sınıflandırma yapmıştır. Güncellenmiş son rakamlar ile birlikte aşağıdaki tabloda ölçütler açıklanmıştır:

Tablo 1:Avrupa Komisyonu Küçük İşletme Kriterleri

İşletme Büyüklüğü	alışan Sayısı	Hasılat veya Aktif Toplamı
Orta lekli	< 250	$\leq \text{€ } 50 \text{ m}$ $\leq \text{€ } 43 \text{ m}$
Küçük	< 50	$\leq \text{€ } 10 \text{ m}$ $\leq \text{€ } 10 \text{ m}$
Mikro	< 10	$\leq \text{€ } 2 \text{ m}$ $\leq \text{€ } 2 \text{ m}$

Kaynak: Avrupa Komisyonu

Avrupa komisyonu tanımlama yaparken niceliksel özellikleri dikkate alarak tanımlama yapmıştır. alışan sayısı, hasılat ve aktif toplamı kriterlerini göz önünde bulundurmuştur.

1.1.2. Amerika'da Küçük İşletme Tanımı

Amerika Birleşik Devletleri(ABD)'nde Avrupa lkelerinde olduğu gibi ortak-bir küçük işletme tanımı yapılmamıştır. Bunun temel nedeni toptan satış, perakende satış, tarım, üretim ve hizmet gibi sektörlerde kullanılacak kriterlerin birbirinden farklı değerlendirilmesidir. Bu farklılığı da göz önünde bulundurarak, Amerika Ticaret Bakanlığı, Tarım Bakanlığı ve Amerika Küçük İşletmeler Topluluğu (Small Business Administration-SBA) tarafından yıllık hasılat ve çalışan sayısı kriterlerine göre farklı tanımlamalar yapılmıştır (USITC, 2010). SBA tarafından yayımlanan güncellenmiş nihai ölçütler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2: ABD’de Küçük İşletme Kriterleri

Sektör	Çalışan Sayısı	Yıllık Hasılat (\$)
Üretim (Üretilen ürünün çeşidine göre)	500-1.250	-
Toptan Satış (Satılan ürünün niteliğine göre)	100-250	-
Perakende Satış (Satılan ürünün niteliğine göre)	100-200	8-41,5 Milyon
Hizmet (Hizmetin niteliğine göre)	150-1.500	8-41,5 Milyon

Kaynak: Small Business Administration (SBA)

1.1.3. Japonya ve Çin’de Küçük İşletme Tanımı

Çin Halk Cumhuriyeti’nin belirlemiş olduğu kriterlere göre küçük ve orta ölçekli işletmelerin, diğer batılı ülkelerdeki işletmeler ile kıyaslandığında hem ekonomik hem de ticari anlamda büyük olduğu görülmektedir. Bunun sebebi Çin’de iş gücünün ucuz olması ve işletmelerin çok sayıda personel istihdam etmesidir.

Çin’de faaliyet gösterdiği sektöre göre küçük işletme tanımı oldukça değişkenlik göstermektedir. Bu duruma bir örnek verilecek olursa üretim sektöründe 1000’den az çalışanı bulunan işletme küçük ve orta ölçekli işletme sayılırken yazılım ve bilgi sistemleri sektöründe faaliyet gösteren işletmede bu sayı 300’den azdır. Çin Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan küçük işletme ölçütleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 3: Çin'de Küçük İşletme Kriterleri

Sektör	Mikro Ölçekli		Küçük Ölçekli		Küçük ve Orta Ölçekli	
	Çalışan sayısı veya Yıllık Kazanç (Çin Yuanı)		Çalışan sayısı ve Yıllık Kazanç (Çin Yuanı)		Çalışan sayısı veya Yıllık Kazanç (Çin Yuanı)	
Üretim	<20	<3 Milyon	>20	<3 Milyon	<1000	400 Milyon
Toptan Satış	<5	<10 Milyon	>5	> 10 Milyon	<200	400 Milyon
Perakende Satış	<10	<1 Milyon	>10	>1 Milyon	<300	200 Milyon
Bilgi Teknolojileri	<10	< 500 Bin	>10	> 500 Bin	<300	100 Milyon

Kaynak: Çin Ulusal İstatistik Bürosu

Japonya’da sektörlere göre küçük işletme tanımlaması yapılırken kullanılan ölçütler; sermaye miktarı ve çalışan sayısıdır. Japonya Ekonomi, Ticaret ve Endüstri Bakanlığı tarafından yapılan tanımlaya ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4: Japonya’da Küçük İşletme Kriterleri

Sektör	Sermaye Büyüklüğü (YEN)	Çalışan Sayısı
İmalat Sektörü	≤300 milyon	≤300
Hizmet Sektörü	≤50 milyon	≤100
Toptan Satış	<100 milyon	≤100
Perakende Satış	≤50 milyon	≤50

Kaynak: Japonya Ekonomi, Tic. ve San. Bakanlığı

1.1.4. Türkiye’de Küçük İşletme Tanımı

1990 yılında kurulmuş olan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve “Destekleme İdaresi-Başkanlığı (KOSGEB), 2019 yılının başına kadar yalnızca imalat sektöründe faaliyet gösteren küçük işletmelere hizmet vermekteydi. Son yıllarda gelişen

ekonomik koşullar ile KOSGEB, sınırlarını diğer sektörlerdeki küçük işletmeleri de kapsayacak şekilde genişletmiştir.

Ülkemizde bankaların, bakanlıkların ve TÜİK'in birbirinden farklı küçük işletme tanımları vardı. KOSGEB'in 2022 yılında ilgili mevzuatı güncellemesiyle ülkemizde tek bir ölçüt oluşmuştur. Yapılan bu değişiklikle birlikte 250 kişiden az çalışanı olan ve yıllık hasılatı veya aktif toplamının herhangi biri 250 milyon TL'yi aşmayan işletmeler Küçük ve Orta Ölçekli İşletme (KOBİ) olarak tanımlanmaktadır.

Tablo 5: KOSGEB'in Küçük İşletme Kriterleri

İşletme Büyüklüğü	Çalışan Sayısı	Hasılat veya Aktif Toplamı
Mikro	10'dan az çalışan sayısı	5 Milyon TL
Küçük	50'den az çalışan sayısı	50 Milyon TL
Orta	250'den az çalışan sayısı	250 Milyon TL

Kaynak: <https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/detay/8173/kobi-tanimi-guncellendi>

Görevi finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), büyük ve orta boy işletmeler ile küçük ve mikro işletmelerin kriterlerini belirlemiştir. Bu kapsamda, 30.03.2021 tarih ve 31439 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan karar ile büyük işletme hadlerinin son hali aşağıdaki gibidir:

Tablo 6: KGK'nın Büyük ve Orta Ölçekli İşletme Kriterleri

İşletme Büyüklüğü	Çalışan Sayısı	Aktif Toplamı	Net Satış Hasılatı
Büyük ve Orta	250'den az çalışan sayısı	200 Milyon TL	400 Milyon TL

Kaynak: [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-\(BOBİ-FRS\)-2021-Sürümü](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBİ-FRS)-2021-Sürümü)

1.2. Küçük Veya Karmaşık Olmayan İşletmenin Tanımı

Küçük veya karmaşık olmayan işletmeler niceliksel olarak sınıflandırılmış ve diğer işletmelerden ayrılan bazı karakteristik özellikleri ile tanımlanmaktadır. Bu özellikleri kısaca şu şekilde açıklayabiliriz;

Yönetim: Sınırlı sayıda hissedara sahip olmakla birlikte işletme sahibi profesyonel yönetici olmaksızın yönetim sürecinde etkili olur.

İş Çevresi ve İç kontrol: Küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin iş çevresi karmaşık olmadığından ilgili risklerin değerlendirilmesi kolaydır. İç kontrol ortamının anlaşılması kolaydır, ancak sınırlı olması nedeniyle test edilmesi kolay değildir. Görevler ayrılığı ve prosedürler etkin değildir.

Hesaplar: Muhasebe ve raporlama çerçevesi daha anlaşılabilir olmakla birlikte, işlem sayısı ve karmaşıklıkları düşüktür. Finansal tablo okuyucularının bilançoda nelerin yer aldığına dair bir fikir edinmesi daha kolaydır.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)” terimi yerine “Daha az karmaşık işletme” (Less Complex Entities-LCE) tanımlamasını yaparken esas çıkış noktası olarak işletmelerin büyüklüğünden ziyade karmaşıklığına odaklanmıştır. Artık günümüzde işletmelerin sınıflandırılmasındaki tek ölçüt işletme büyüklüğü değildir. Bu tanımlamalar ışığında niteliksel kriterlere göre küçük bir işletmenin karmaşık bir yapıya sahip olabileceği gibi aynı niteliksel kriterlere sahip büyük bir işletme de karmaşık olmayan bir işletme olabilecektir.

IAASB tarafından küçük ve karmaşık olmayan işletmeleri tanımlamakta kullanılan niteliksel özellikler şu şekildedir; (Board I A., Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Adress, 2019)

- Mülkiyetin ve yönetimin az sayıda hissedarda toplanması.
- Basit ve karmaşık olmayan kayıtların tutulması.
- İç kontrol bileşenlerinin az ya da hiç olmaması.
- Sınırlı sayıdaki iş kolunda faaliyet göstermesi.
- Bir personelin birçok görevden sorumlu olması.
- Üst yönetimin sınırlı sayıda olması ve birden çok kontrolden sorumlu olması.

IAASB'nin yapmış olduğu tanımlamalara ek olarak Kanada Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin tanımını, sınırlı sayıda görevler ayrımı, resmi sistemlerin olmaması, yetkilendirme prosedürlerinin olmaması ve muhasebe ve finansal raporlama konusunda sınırlı bilgiye sahip personel gibi ilave tanımlayıcı özellikler ile yapmıştır. (The Canadian İnstitutue Of Chartered Accountants, 2017)

IAASB, genel hatları ile küçük ve karmaşık olmayan işletme tanımını 2019 yılında yürüttüğü çalışmayla yapmıştır. Aynı çalışmada IAASB; paydaşlara, sektör temsilcilerine ve düzenleyici ve denetleyici otoritelere küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin denetimleriyle ilgili olarak ileriye dönük uygun yol haritasının belirlenmesinde yardımcı olacak görüş ve önerilerini toplamak üzere birtakım sorular yönelmiştir.

Hazırlanan bu soruların en başında küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin nasıl tanımlanması gerektiği yer almaktadır. IAASB'nin 13 Haziran 2022 yılında gerçekleştirmiş olduğu Kurul toplantısında ana gündem maddesi olarak küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin denetimi görüşülmüştür. Gerçekleştirilen bu toplantıda daha önce tüm paydaşlardan alınan görüş ve öneriler üzerinde durulmuştur. Küçük ve karmaşık olmayan işletmelere özgü oluşturulacak bağımsız denetim standartları hakkında IAASB 145 katılımcıdan geri bildirim almıştır. Katılım sağlayanların paydaş grubu ve bölgelere göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7: IAASB Çalışmasına Katılan Paydaşlar Grubu

PAYDAS GRUBU	SAYI
İzleme Grubu	2
Yatırımcılar ve Analistler	1
Düzenleyici ve Denetleyici Otoriteler	11
Ulusal Standart Belirleyiciler	15
Muhasebe ve Denetim Firmaları	29
Kamu Sektörü Kuruluşları	6
PAO'lar	69
Akademisyenler	4
Diğer Katılımcılar	8
TOPLAM	145

Kaynak: IAASB Main Agenda (June, 2022)

Tablo 8: IAASB Çalışmasına Katılan Paydaşların Bölgesel Dağılımı

PAYDAŞ GRUPLARIN BÖLGELERİ	SAYI
Küresel	25
Asya Pasifik	25
Avrupa	54
Orta Doğu ve Afrika	17
Kuzey Amerika	12
Orta ve Güney Amerika	12
TOPLAM	145

Kaynak: IAASB Main Agenda (June, 2022)

Alınan görüş ve öneriler ışığında IAASB tarafından, küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin nasıl tanımlanacağına tartışıldığı Kurul toplantısında, tipik olarak karmaşık

olmayan bir işletmenin daha kolay belirlenebilir özelliklerinden bazılarının açıklaması yapılmıştır.

Tablo 9: Küçük ve Karmaşık Olmayan İşletme Özellikleri

İşletmenin Ticari Faaliyetleri ve İş Modeli	Önemli yaygın iş riskleri barındırmaz. Tabii olduğu yasa veya düzenlemeler karmaşık yapıya sahip değildir.
İşletme Yönetim Yapısı ve Büyüklüğü	Karmaşık olmayan muhasebe ve raporlama sistemi. Az sayıda üst yönetim ekibi (5 kişi veya daha az).
İşletme Bilgi Sistemi ve Kontrolü	İşletmenin kullanmış olduğu yazılım programlarına erişim tek kişide toplanmıştır. Çok az sayıda BT kontrolü bulunması.
İşletmenin Finansal Raporlama Süreçleri	İşletmenin finansal tablolarında düşük tutarlar ve az sayıda açıklama yer almaktadır. Bir bütün olarak finansal tablolarında önemli yanlışlık riskleri (tahmin belirsizliğinden kaynaklanan yanlışlıklar gibi) azdır.
Diğer Faktörler	İşletmenin yıl içerisinde gerçekleştirmiş olduğu ticari işlemlerin sayısı azdır. İşletmenin mülkiyetinin ve yönetiminin kime ait olduğunun anlaşılması daha kolaydır.

Kaynak: IAASB Main Agenda (June, 2022)

Tabloda yer alan özellikler küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin mutlak sağlaması gereken özellikler olarak nitelendirilmemiş olup, bu özellikler taslak standardın amaçladığı küçük ve karmaşık olmayan işletme hakkında ortak bir anlayış oluşturulması adına genel bir çerçeve çizmektedir.

1.3. Küçük Veya Karmaşık Olmayan İşletmelerin Ekonomideki Yeri

Dünya ülkelerinin ekonomisinde, katma değer yaratma süreçlerinin, ekonomik faaliyetlerin ve istihdamın birçoğu küçük işletmeler tarafından gerçekleştirilmektedir. İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD)’nın yayımlamış olduğu istatistiklere göre küçük işletmeler OECD sınırları içinde yer alan işletmelerin %99,7'sini oluştururken, yaratılan istihdamın üçte ikisini temsil etmektedir (OECD, 2017).

Avrupa Komisyonu’nun yayımlamış olduğu istatistiğe göre de küçük işletmeler, Avrupa Birliğindeki tüm işletmelerin %99’ünü temsil etmektedirler.

Dünya Bankası verilerine göre tüm ekonomilerde, özellikle de gelişmekte olan ülkelerin ekonomisinde küçük işletmeler önemli bir rol oynamaktadır. Küçük işletmeler tüm işletmelerin yaklaşık olarak %90’ını ve istihdamın %50’sinden fazlasını temsil etmektedir. Gelişmekte olan ekonomilerde kayıtlı küçük işletmeler, milli-gelirin %40’ına katkıda bulunmaktadır. Kayıt dışı faaliyet gösteren küçük işletmeler de dâhil edildiğinde küçük işletmelerin milli gelire olan katkısı daha da artacaktır. Dünya Bankası’nın tahminlerine göre 2030 yılına kadar yaklaşık 600 milyon istihdamın küçük işletmeler tarafından karşılanacağı ve bunun da büyüyen küresel iş gücünün karşılanmasında önemli rolünün olacağı tahmin edilmektedir. (<https://www.worldbank.org/en/topic/sme/finance>).

KOSGEB, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından “Küçük İşletme İstatistikleri” hazırlanmıştır. Hazırlanan bu istatistiklere göre; 2020 yılında ülkemizdeki işletmelerin yaklaşık %99,8’ini, istihdamın %72’sini, hasılatın %49,4’ünü ve katma değerini %41,3’ünü küçük işletmeler oluşturmaktadırlar (Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri, 2020).

Güncel verilere bakıldığında, 2020 yılında küçük işletmeler 101,8 Milyar \$ ihracat ile toplam ihracatın %56’sını, 61 Milyar \$ ithalat ile de toplam ithalatın %24’ünü gerçekleştirmiştir (Türkiye’nin KOBİ Bülteni, 2020).

Ülke ekonomilerinde kapladıkları yere bakıldığında küçük işletmelerin finansal verilerinin hazırlanması önem arz etmektedir. Küreselleşen ekonomilerin bir sonucu olarak küçük işletmeler için rekabet gücü sağlayacak karşılaştırılabilir finansal veriler elde etmek zorunluluk haline gelmiştir. Bu kapsamda küçük işletmelere yönelik hali hazırda uygulanan

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS finansal raporlama standartları mevcuttur. Ancak küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin finansal tablolarının denetimi için uygulanacak bir bağımsız denetim standardı setine ihtiyaç olduğu da yadsınamayacak bir gerçektir.

1.4. Küçük Veya Karmaşık Olmayan İşletmelerde Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, belirlenmiş kriterlere göre (TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS) doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla uluslararası bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetlenmesi ve değerlendirme sonucu rapora bağlanması olarak tanımlanır.

(<https://www.halkbankkobi.com.tr/tr/uzmanina-danisin/makaleler/muhasebe-ve-denetim/bagimsiz-denetimin-isletmeler-icin-onemi-nedir.html>)

Bağımsız denetimin amacı; işletmenin finansal tablolarının muhasebe standartlarına uygun finansal durumunu ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Hızla gelişen ekonomik koşullar çerçevesinde küçük işletmeler ülke ekonomilerinde önemli yer tutmaktadır. Bu durum işletmelerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması, iç denetim sistemlerinin kurulması ve finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesini beraberinde getirmiştir (Güngörmüş, 2019, 58)

Bu çerçevede uluslararası kuruluşlar başta olmak üzere düzenleyici ve denetleyici otoriteler hali hazırda uygulanan uluslararası finansal raporlama standartlarını (International Financial Reporting Standards-IFRS) küçük işletmelere özgü şekilde düzenleyerek işletmelerin büyüklüklerine göre uygulayacakları yeni finansal raporlama standartları geliştirmiştir. Hali hazırda ülkemizde TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS olmak üzere 3 farklı raporlama standardı yer almaktadır.

Küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin finansal tablolarını oluştururken uygulayacağı finansal raporlama çerçeveleri belirlenmiş olmasına rağmen söz konusu finansal tabloların bağımsız denetiminde uygulanacak küçük işletmelere özgü bir denetim standardı yer almamaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin denetimlerini gerçekleştirirken mevcut bağımsız

denetim standartlarını uygulamaktadır. Bu durum denetimi gerçekleştirecek olan denetçilere geniş kapsamlı standartlar üzerinden denetim yapma yükümlülüğüyle beraber zamanın etkin kullanılamaması ve ek maliyet oluşturmaktadır. Bu konuya ilişkin IAASB'nin yürütmüş olduğu oldukça kapsamlı çalışma yer almaktadır. Tezin ikinci ve üçüncü bölümlerinde yürütülen bu çalışmalar, bu konun çözümü için getirilen öneriler ve bu önerilerin sağlayacağı avantaj ve dezavantajlar detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

1.4.1. Küçük veya Karmaşık Olmayan İşletmelere Bağımsız Denetimin Kattığı Değer

Başta ülkemizde olmak üzere birçok ülkede yasal otoriteler tarafından kimlerin zorunlu bağımsız denetime tabii olacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda halka açık işletmeler ve daha önceden belirlenen kriterleri (aktif toplam büyüklüğü, satış hasılatı ve çalışan sayısı) sağlayan olan büyük işletmeler yasal olarak finansal tablolarını denetlemek zorundayken, aynı durum mevcut ülke sınırlarında belirlenmiş kriterlerin altında kalan küçük veya karmaşık olmayan işletmeler için geçerli değildir. Ancak belirli koşullar altında küçük işletmelerinde bağımsız denetimden geçmesi istenmektedir

(<https://www.idb.com.au/audits/benefits-audit-small-mediumenterprise-sme/>).

Geleneksel olarak küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin denetimi alacaklılarının, bankaların ve muhtemel yatırımcıların yararına ve isteği doğrultusunda yapılmaktadır. Çünkü küçük ve karmaşık olmayan işletme sahipleri tarafından bağımsız denetimin önemi ve değeri sorgulanmaktadır. Bunun sebebi işletmenin sahipliği ile yönetimi arasında bir fark olmaması ve işletmenin tüm faaliyetlerinin kontrolünün sağlandığı düşüncesidir

Değeri tam olarak anlaşılmasa da bağımsız denetim karmaşık olmayan işletme sahiplerine bir dizi fayda sağlamaktadır (<https://www.robertsnathan.com/audit-can-add-value-small-company-owners/>). Bu faydaların en temelinde işletmelerin finansal tablolarında tutarlılığı ve tarafsızlığı sergilemesinde, ileriye dönük planlamalarını daha net oluşturabilmesi yer almaktadır. Bağımsız denetimden geçmenin belli başlı temel faydalarına bakacak olursak;

1. İşletme Birleşmesi-Satışı

Küçük ve karmaşık olmayan işletmenin satışa hazırlandığı ya da yeni yatırımcı ile ortaklık kurma sürecine girdiği durumlarda bağımsız denetim, muhasebe ve iç kontrol sistemlerindeki mevcut veya olası zayıflıkları belirlemeye yardımcı olacaktır. Bu eksikliklerin erken tespit edilmesi işletme sahibine, söz konusu birleşme satış işlemleri gerçekleşmeden çok önce bunları ele alma ve düzeltme fırsatı verir. Bağımsız denetim ayrıca, şirketin ticaret performansının ve net varlık pozisyonunun güvenilirliğini artıracak ve bu durum potansiyel alıcıların işletmeye karşı yatırım isteğini arttıracaktır.

2. İşletmede Verimliliği Arttırma

Küçük işletme sahipleri her zaman işletmelerinin verimliliğini arttırarak kar maksimizasyonu yapmaya çalışırlar. Bağımsız denetim geçen küçük işletme mevcut veya potansiyel zayıflıkları belirleyerek, küçük işletme sahibine bu tür verimsizlikler üzerinde çalışma ve işletmenin genel işleyişini iyileştirme fırsatı vermektedir. Bu da maliyetlerin düşmesi ve işletmenin karlılığının artmasına katkı sağlayacaktır.

3. Finansmana Erişim

Küçük işletme sahipleri için düşük maliyetli borçlanma araçlarına erişim oldukça önemli bir konudur. Dünyada yaşanan ekonomik birtakım gelişmelerden sonra bankaların düşük tutarlı krediler için bile küçük işletme sahibinden işletmenin ayrıntılı bilgilerini istemektedir. Finansal tablolar üzerinde bir bağımsız denetim gerçekleştirilmesi ve bu mevcut denetim raporunun ilgili bankalara sunulması ile ticari faaliyetlerin yönetimi ve finansal verilerin güvenilirliği konusunda bankalar nezdinde de bir güvence düzeyi sağlayacaktır.

4. İç Kontrol Sistemin Gelişmesi Katkısı

Küçük ve karmaşık olmayan işletmelerde, uyulması gereken birtakım kontroller ve prosedürler hazırlanmıştır. Ancak, bu kontroller düzenli olarak izlenmeli ve iyileştirilmelidir. Aksi takdirde etkin bir iç kontrolden söz etmek mümkün olmayacaktır. Bağımsız denetim prosedürlerinin bir parçası olarak, denetçinin verimli bir şekilde çalıştıklarından emin olmak için bu kontrolleri gözden geçirerek test etmesi gerekecektir. Denetçi tarafından tespit edilen eksiklikler üst yönetime sunularak eksikliklerin nasıl giderilebileceği konusunda önerilerde bulunulacaktır.

Sonuç olarak bağımsız denetimin bütün işletmelerde olduğu gibi küçük ve karmaşık olmayan işletmeler üzerindeki olumlu etkisi yadsınamaz bir gerçektir. Ancak küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin bazı karakteristik özelliklerinden dolayı bağımsız denetim sürecinde çeşitli zorluklar yaşanabilmektedir. Bu durum bir sonraki bölümde detaylı olarak ele alınmıştır.

1.4.2. Küçük veya Karmaşık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetiminde Karşılaşılabilecek Zorluklar

Küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin sahip olduğu yapısal özelliklerden dolayı finansal tabloları daha fazla önemli yanlışlık riski içermektedir. Denetimi gerçekleştirecek olanların söz konusu özellikleri denetim süreci öncesinde doğru şekilde tanımlayarak denetim planlamasını etkin bir şekilde oluşturmaları, gerçekleştirilecek denetimin etkin ve verimliliği açısından oldukça önemlidir (Biçer, 2012)

Küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin bağımsız denetim sürecinde çeşitli zorluklarla karşılaşmasına sebep olacak belli başlı özellikleri;

- İşletmede çalışan sayısının az olması ve bir personelin birçok görevden sorumlu olması,
- Sınırlı sayıda hissedara sahip olmakla birlikte işletme yönetiminin kurumsal yapıdan uzak olması,
- İç kontrol bileşenlerinin az ya da hiç olmaması nedeniyle yetersiz bir iç kontrol sisteminin olması,
- İşletme üst yönetiminin aynı zamanda işletmenin sahibi olduğu göz önünde bulundurulduğunda, finansal raporlama üzerindeki oluşturabileceği baskı olarak tanımlamak mümkündür.

Küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin yönetim yapısını daha az sayıda sermayedarın olduğu ve bunların çoğunun da aile üyelerinden oluştuğu bir çatı olarak nitelendirilmek mümkündür. Bu durum işletmenin kurumsallaşmasında en büyük engellerden biridir. Kurumsallaşamamış işletme yönetimlerinde muhasebe uygulamaları,

finansal veriler ve diğer tüm süreçler diğer kurumsal işletmelere göre daha fazla hata veya hile kaynaklı risk içermektedir.

Bu işletmelerde denetimin zor olmasının bir diğer nedeni de yeterli sayıda ve gerekli nitelikte personelin bulunmamasıdır. Küçük işletmeler nitelikli personelin maliyetinin yüksek olmasından dolayı raporlama ve diğer muhasebe birimlerinde işin gereği itibarıyla sahip olması gereken nitelikte personelleri istihdam etmezler. Bu durum küçük işletmelerde gerçekleştirilecek bağımsız denetimi zora sokmaktadır.

Denetçiler için küçük işletmelerde bağımsız denetimi gerçekleştirmenin bu zorluklarının yanında bir de mevcut bağımsız denetim standartları ile bu süreci yönetmek denetçileri maliyet, zaman ve etkinlik açısından oldukça zora sokmaktadır. Bir sonraki bölümde mevcut bağımsız denetim standartlarının küçük veya karmaşık olmayan işletmelerde neden uygulanmasının zor olduğu hususu detaylı olarak ele alınacaktır.

1.5. Mevcut Bağımsız Denetim Standartlarının Küçük veya Karmaşık Olmayan İşletmelerde Uygulanmasının Zorlukları

1.2. bölümde açıklanan küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin özellikleri, bu işletmelerin denetiminin nasıl yürütüleceği üzerinde oldukça önemli etkiye sahiptir. Küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin dünya ekonomilerindeki yerleri de göz önünde bulundurulduğunda, bu işletmelerin denetimi oldukça kritik derecede öneme sahiptir. Ancak, mevcut uluslararası denetim standartlarını uygularken denetçiler birtakım zorluklarla karşılaşmaktadır.

- Mevcut bağımsız denetim standartları her geçen gün yapılan güncellemeler ile daha karmaşık bir yapıya bürünmektedir. Bu durum uzun süredir arzu edilen “Önce Küçük Olanı Düşün” yaklaşımından uzaklaşmış ve daha çok kapsamlı bir kontrol listesi haline dönüşmüştür. İşletme özelinde oldukça az risk barındırmasına rağmen mevcut standartlarda oldukça kapsamlı şekilde ele alınan bir konuya dair, denetçiler tarafından çok çalışma yapılmasına neden olmaktadır. Bu durum daha az önemli hususa bu kadar vakit ayrılmasından dolayı işletme özelinde önemli olabilecek hususların daha yüzeysel ele alınma riskini doğurmaktadır. Örneğin; Süreklilik analizi, ilişkili taraf işlemleri vb.

- Uluslararası denetim standartları, denetçilerin mesleki muhakeme uygulamalarına ve işletme risklerine bağlı olarak uygulanması gereken denetim prosedürlerini açıklamaktadır.

Bazı standartlar yalnızca büyük işletmeler için geçerliken bu standartların küçük ve karmaşık olmayan işletmeler uygun olacak şekilde küçültülmesinde birtakım zorluklar görülmektedir.

- **Çok sayıda belgelendirme işlemi:** Çalışma kâğıtlarının söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin yapılan çalışmaları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Denetlenen işletme küçük veya karmaşık olmayan işletme olduğu durumlarda denetimin belgelendirilmesi azaltılabilir, ancak yapılmayan her bir prosedürün mevcut denetim standartları kapsamında neden yapılmadığının açıklanması oldukça zaman alacaktır.
- **Yüksek risk analizi:** Denetçi tarafından, finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediğine ilişkin riskleri belirleyip değerlendirmesi gerekir. Denetçinin daha sonra bu riskleri azaltmak için uygun denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir. Böylece bu riskler hakkında uygun denetim kanıtı elde etmesi beklenir. Mevcut denetim standartları uygularken bu süreç oldukça karmaşıktır. Küçük ve karmaşık olmayan bir işletmede gerçek risklerin etkin bir şekilde tespit edilmemesine neden olacaktır.
- **İç Kontrolün Değerlendirilmesi:** Mevcut uluslararası standartlara göre denetçiler iç kontrolün beş bileşenini (COSO modeli) anlaması, değerlendirmesi ve bu durumu kanıtlaması için ilgili belgelendirmeyi yapması beklenmektedir. Küçük işletmeler için tasarlanmamış olan COSO modeline ilişkin anlayış elde edilmesi, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi karmaşık olmayan işletmelerde etkin ve verimli değildir.

IAASB her ne kadar karmaşık olmayan işletmelere özgü denetim standardı konusunda hali hazırda bir çalışma yürütse bile mevcut stratejisinde birçok standardın ölçeğini küçültmek yerine genişletmiştir. Bunlara en temel örnek olarak ISA 540 (International Standard On Auditing 540), ISA 240 (Accountancy Europe, 2018)

Sonuç olarak yukarıda bahsedilen zorluklar uluslararası bağımsız denetim standartlarının küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin denetiminde uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu yüzden denetim kuruluşları, denetçiler ve işletmeler mevcut

standartların karmaşık olmayan işletmelerde uygulanabilirliğini her geçen gün daha yüksek ses ile tartışmaktadır.

Birinci bölümün son başlığı olan 1.6. başlığında uluslararası bağımsız denetim standartlarının küçük ve karmaşık olmayan işletmelere uygulanmasında Avrupa ülkelerinin adaptasyonu ve varsa çıkarmış olduğu ulusal rehberlere değinilecektir.

1.6. Avrupa Ülkelerinde Mevcut Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının Küçük veya Karmaşık Olmayan İşletmeler İçin Uygulama Rehberleri

Avrupa genelinde düzenleyici ve denetleyici otoriteler küçük ve karmaşık olmayan işletmeler için uluslararası bağımsız denetim standartlarını uyarlamakta ve onlara özgü standartlar geliştirmektedir.

Fransa, resmi makamlar tarafından onaylanmış (Fransa Adalet Bakanlığı) küçük ve karmaşık olmayan işletmelere özgü denetim standardına sahip tek ülkedir. İskandinav ülkeleri de bağımsız bir standart geliştirmiştir ancak söz konusu standartlar yürürlükte değildir (Accountancy Europe, 2018).

Avrupa ülkeleri ulusal düzenlemeler ile denetim standartlarını daha az karmaşık işletmelere uyarlamış olsalar da bu durum mevcut sorunun uluslararası düzeyde çözümü için yetersizdir. Bu sebeple ulusal otoriteler mevcut geçerli uluslararası standartların ihtiyaca uygun bir şekilde güncellenerek oluşturulması için IAASB'ye baskı yapmaktadır.

Bağımsız denetim standartlarının orantılı uygulamasını kolaylaştırmak adına şu an yürürlükte olan farklı ulusal yaklaşımlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 10: Bağımsız Denetim Standartlarının Daha Az Karmaşık İşletmelere Uygulanmasına İlişkin Ulusal Rehber ve Yazılım Sistemleri

Ülke	Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının Uygulanmasında Ulusal Rehber Geliştirildi Mi? Evet/Hayır	Daha Az Karmaşık İşletmelerin Denetimi İçin Yazılım/BT Mevcut Mu? Evet/Hayır	Açıklamalar
Avusturya	Evet	Hayır	Avusturya Mali Müşavirler Odası (Austrian Public Accountants) 2007 yılından beri küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin ihtiyaçlarını da kapsayan kalite güvence denetimlerine ilişkin el kitabı yayımlamaktadır. Şu anda, el kitabı güncellenme sürecindedir.
Almanya	Evet	Evet	Almanya Kamu Denetçileri Enstitüsü (Institute of Public Auditors) bağımsız denetim standartlarının daha az karmaşık işletmelere uygulanabilmesi için kalite güvence ve denetim rehberini yayımlamıştır. Bu rehber düzenli olarak güncellenmektedir. Bu rehberde her işletmenin denetim koşullarına göre uyarlanabilen örnek belgeler içermektedir. Ayrıca enstitü tarafından bu rehberi içeren bir yazılım programı da tasarlanmıştır. Geliştirilen bu

			yazılım ÷lkedeki birçok denetçi ve denetim kuruluşunun erişimine açılmıştır.
Belçika	Evet	Evet	Yasal Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Statutory Auditors) tarafından küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin denetiminde uygulanacak kontrol prosedürlerinin yer aldığı bir kılavuzu web sitesinde yayımlamıştır. Fransız Ulusal Denetçiler Birliği (French National Association of Statutory Auditors) ile birlikte daha az karmaşık işletmelerin denetiminin gerçekleştirilmesine imkan sağlayan standartlar geliştirilmiş olup Belçika yasal otoriteleri tarafından da kabul edilmiştir.
Bulgaristan	Çalışmalar devam etmektedir.	Hayır	Bulgaristan Sertifikalı Mali Müşavirler (The Institute of Certified Public Accountants of Bulgaria) bağımsız denetçiler için sürekli eğitim kapsamında her yıl denetim standartları konusunda eğitim vermektedir. Eğitimlere ek olarak şu anda daha az karmaşık işletmeler için bağımsız denetim standartlarına ve Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu (International Federation of Accountants) tarafından çıkarılan yeni kurallara uygun ulusal bir rehber çalışması devam etmektedir.

<p>Birleşik Krallık</p>	<p>Evet</p>	<p>Hayır</p>	<p>Birleşik Krallık'taki meslek kuruluşları bağımsız denetim standartlarının daha az karmaşık işletmelerin denetimlerinde etkin bir şekilde uygulanmasına yardımcı olacak ulusal bir rehberi uzun süredir kabul etmektedir. İngiltere ve Galler'deki Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW) ulusal rehberi yakın zamanda güncellemiştir. ICAEW ayrıca daha az karmaşık işletmelere yönelik denetim standartlarındaki gelişmeleri içeren bir yol haritası düzenlemektedir. Birleşik Krallık'ın standart belirleme kuruluşu olan Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council) küçük işletmelerin denetiminde belgelendirme gerekliliklerini açıklayan ek rehberler yayımlamıştır.</p>
<p>Danimarka</p>	<p>Hayır</p>	<p>Evet</p>	<p>Danimarka'da daha az karmaşık işletmelerin denetimi için hazırlanmış ulusal bir rehber yer almamaktadır. Uluslararası bağımsız denetim standartları istisnasız bir şekilde uygulanmaktadır. Ancak Danimarka Bağımsız Denetçiler Enstitüsü (The Danish Auditors Institute)</p>

			tarafından küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin bağımsız denetim standartlarına uymasına yardımcı olacak yazılım sistemi geliştirilmiştir.
Fransa	Hayır/ Daha az karmaşık işletmeler için doğrudan uygulanan standart mevcuttur	Evet	<p>Fransa'da ulusal rehber yer almamaktadır. Ancak 2009 yılında Ulusal Denetçiler Birliği (National Association of Statutory Auditors) tarafından yayımlanan ve Adalet Bakanlığı tarafından onaylanmış küçük işletmeler için denetim standardı mevcuttur.</p> <p>Oluşturulan bu standart yıl sonu Fransız otoritenin belirlemiş olduğu kriterleri aşmayan daha az karmaşık işletmelerin denetiminde uygulanmaktadır.</p> <p>Fransız Ticaret Kanunu'nda belirtilen kriterler şu şekildedir;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vergiler hariç hasılatın 3.1 Milyon € • Aktif toplamı 1.55 Milyon € • Çalışan Sayısı 50'nin altında olan şirketlerdir. <p>Bu kapsamda olan küçük işletmelerin denetiminde birliği sağlamak için mevcut standart geliştirilmiştir. Bu standart, tüm temel ilkeleri korumakla birlikte daha az karmaşık işletmelerin denetimine uygun uygulama rehberliği sağlamaktadır.</p>

			<p>Bununla birlikte hazırlanan bu standardın uluslararası standarda uygunluğunu sürdürmek için uluslararası standartların sözü ve ruhuna uygun hazırlanmıştır.</p> <p>Ulusal Denetçiler Birliği ayrıca daha az karmaşık işletmelerin denetimi için kullanılabilen bir yazılım sistemi geliştirmiştir.</p>
Finlandiya	Hayır	Evet	<p>Finlandiya’da daha az karmaşık işletmelerin denetimi için hazırlanmış ulusal bir rehber yer almamaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu (International Federation of Accountants) tarafından yayımlanmış küçük işletmelerin denetiminde kullanılacak kılavuz Finceye çevrilmiştir. Finlandiya Denetçiler Birliği (Finnish Association of Auditors) tarafından daha az karmaşık işletmelerin denetimleri için Excel tabanlı yazılım geliştirilmiştir.</p>
Hollanda	Hayır	Hayır	<p>Hollanda’da daha az karmaşık işletmelerin denetimi için hazırlanmış ulusal bir rehber yer almamaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu (International Federation of Accountants) tarafından yayımlanmış küçük işletmelerin denetiminde kullanılacak kılavuz</p>

			Hollandacaya çevrilmiş olup bu kılavuz çok açıklayıcı değildir.
İtalya	Evet	Hayır	2012 yılında Ulusal Sertifikalı Mali Müşavirler Konseyi (National Council of Chartered Accountants) bağımsız denetim standartlarının daha az karmaşık işletmelerde uygulanması için bir rehber yayımlamıştır. 2018 yılında İtalya hükümeti bağımsız denetime tabii olacak işletmelerin belirlenmesindeki eşik değerleri düşürmüştür. Bu durum daha fazla karmaşık olmayan işletmelerin denetime tabi olması ve yayımlanan rehberin daha etkin kullanılmasına olanak sağlamıştır.
İspanya	Hayır	Hayır	İspanya'da daha az karmaşık işletmelerin denetimi için hazırlanmış ulusal bir rehber yer almamaktadır. Ancak İspanya Sertifikalı Mali Müşavirler (Institute of Chartered Accountants of Spain) tarafından daha az karmaşık işletmelerin denetimi için uygulama örnekleri ve açıklayıcı metinler hazırlanmıştır. Hazırlanan bazı çalışmalara örnek olarak; <ul style="list-style-type: none"> • Daha az karmaşık işletmelerin denetimi için Kalite Kontrol Uygulama Kılavuzu

			<ul style="list-style-type: none"> Bağımsız denetim standartlarının işletmelerin büyüklüğü ve karmaşıklığına göre uygulama rehberi gösterilebilir.
İsviçre	Evet	Evet	2013 yılında bağımsız denetim standartlarının karmaşık yapısı ile başa çıkmak için İsviçreli meslek kuruluşu EXPERT SUISSE küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin denetimi için bir rehber yayımlamıştır. Bu rehber özellikle küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin denetiminin nasıl belgelendirileceğini göstermeyi amaçlamaktadır. İlgili meslek kuruluşu yayımlamış olduğu rehberi içeren bir denetim yazılım paketini de oluşturmuştur.
Kıbrıs	Hayır	Hayır	Kıbrıs'da daha az karmaşık işletmelerin denetimi için hazırlanmış ulusal bir rehber yer almamaktadır.
Macaristan	Evet	Hayır	Macaristan'da her tür ve büyüklükteki işletmelerin bağımsız denetiminde ilgili tüm denetim standartların uygulanması beklenmektedir. Daha az karmaşık işletmelerin denetimi için ulusal bir kılavuz yayımlanmıştır. Bu kılavuz içerisinde açıklayıcı uygulama örnekleri, basitleştirilmiş denetim belgelendirmeleri yer almaktadır.

			<p>İlgili kılavuza Macaristan Denetçiler Odası'nın (Hungarian Chamber of Auditors) web sitesinden ulaşılabilir.</p> <p>Ancak ilgili kılavuz 2011 yılında hazırlanmış olup mevcut koşullara uygun bir şekilde yakın zamanda güncellenmesi planlanmaktadır.</p>
Slovakya Cumhuriyeti	Çalışmalar devam etmektedir.	Hayır	<p>Küçük veya karmaşık olmayan işletmeler için basitleştirilmiş prosedürlerin yer aldığı rehber Slovak Denetçiler Odası (Slovak Chamber of Auditors) tarafından hazırlanmış olup kamu gözetimi organı Úrad Pre Dohľad Nad Výkonom Auditu (UDVA) tarafından değerlendirilme aşamasındadır.</p> <p>Slovak Denetçiler Odası daha az karmaşık işletmelerin denetiminde denetim prosedürlerinin nasıl uygulanacağı konusunda birçok eğitim düzenlemiştir.</p>

Kaynak: (Accountancy Europe, 2018)

2. KÜÇÜK VE DAHA AZ KARMAŞIK İŞLETMELERDE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI

Uluslararası Muhasebeciler Birliği Federasyonu (International Federation of Accountants, IFAC)'in alt kuruluşları olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) ile Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board IAASB) uluslararası geçerli muhasebe ve denetim standartlarını belirlemekte yetkili bağımsız otoritelerdir. Bu kapsamda uluslararası muhasebe standartları ile bir işletmenin finansal tablolarının nasıl hazırlanacağını belirlenmektedir. Dünya çağında uygulanan uluslararası muhasebe standartları şu anda 140'dan fazla ülkede zorunlu olarak uygulanmaktadır. (<https://www.ifrs.org/>)

Uluslararası muhasebe standartları;

- Finansal bilgilerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini ve kalitesini artırarak, yatırımcıların ve diğer finansal tablo okuyucularının doğru ekonomik kararlar almalarını,
- Sermayedar, kredi verenler ile işletme yönetimi arasında hesap verilebilirliği artırmayı,
- Ortak bir muhasebe dili ile işletmelerin finansal tablolarına olan güveni arttırmayı, amaçlamaktadır.

Başlangıçta, uluslararası muhasebe standartları işletme ölçekleri gözetilmeden hazırlanan oldukça kapsamlı ve geniş bir standart setinden oluşmaktaydı. Geniş kapsamlı bu standart setinin, küçük işletmeler tarafından uygulanması zorlukları beraberinde getirdi. IASB, uzun süren bir çalışmanın ardından 2009 yılında küçük işletmelerin ihtiyaçlarına uygun olacak şekilde ve maliyet fayda dengesi gözetilerek küçük işletmeler için muhasebe standartları geliştirmiştir. 2009 yılından bu yana küçük işletmeler için oluşturulan bu standartlar her yıl gelişen ekonomik koşullar ile güncellenmektedir (<https://www.ifrs.org/>).

Uluslararası denetim standartları denetçinin denetim süresince yerine getirmesi gereken genel ilkelerin yer aldığı ve yapılan denetimin uluslararası geçerliliğini teminat altına alan standartlar bütünüdür.

Uluslararası denetim standartları tüm IFAC'e üye ülkelerde uygulanmaktadır(<https://www.iaasb.org/>). Mevcut bağımsız denetim standartları, muhasebe standartlarında olduğu gibi daha az karmaşık işletmelerin denetimi için oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu kapsamda oluşan baskı ve artan talepler üzerine IAASB 2017 yılında daha az karmaşık işletmeler için bağımsız denetim standartları hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Çalışmalar 2017 yılından bu yana devam etmekte olup, küçük ve daha az karmaşık işletmelere yönelik henüz yayımlanmış ve uygulanan uluslararası geçerli bir standart seti mevcut değildir.

Bu bölümde ilk olarak IASB'nin küçük işletmelerin finansal raporlamasında yeni bir standarda neden ihtiyaç duyulduğuna, hazırlanan standardın tarihsel gelişimine ve Dünyadaki uygulamaları ele alınacaktır. İkinci olarak da IAASB'nin daha az karmaşık işletmeler için hazırlanma aşamasında olan denetim standartları ele alınacaktır.

2.1. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Muhasebe Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), IFRS vakfında yer alan bağımsız standart belirleme kuruludur. IASB muhasebe standartlarının belirlenmesinde, finansal raporların hazırlanmasında uygulanacak tüm kuralları belirlemekle görevlidir. IASB üyeleri daha az karmaşık işletmeler için muhasebe standartları dâhil tüm uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesinden ve yayımlanmasından sorumludur (<https://www.ifrs.org/>).

IASB yeni bir standart oluşturmaya karar verdiğinde, yeni standarda ilişkin yayımlanan tartışma belgesine gelen görüş ve önerileri de dikkate alarak oluşturulması planlanan yeni standart metni kamuoyuna duyurur. Kamuoyuna açılan bu taslak metin tüm dünyadaki paydaşlar ile görüşülür. Daha sonra kamuoyundan almış olduğu geri bildirimleri de dikkate alarak yeni standart metnini hazırlar. Bu süreç küçük işletmeler için oluşturulacak muhasebe standartlarında da aynı şekilde izlenmiştir. IASB yorumlama komitesinin yeni standart projesinin hazırlanma süreci aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

Şekil 1: IASB Komite Değerlendirme Süreci



Kaynak:(<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/how-we-help-support-consistent-application/#interpretations-committee-process>)

IASB tarafından hazırlanıp yayımlanan küçük işletmeler için muhasebe standardı tam kapsamlı uluslararası muhasebe standartlarına göre beş farklı basitleştirmeyi içermektedir:

- Kapsamlı UFRS’da yer alan birtakım başlıklar daha az karmaşık işletmeler ile ilgili olmadığı için çıkartılmıştır. Örneğin; hisse başı kazanç, ara dönem finansal raporlama vb.
- Kapsamlı standartta yer alan birçok muhasebeleştirme ve ölçüm ilkeleri daha basit bir hale kavuşturulmuştur ve bazı kolaylaştırıcı hükümler eklenmiştir.
- Daha kolay ve anlaşılır olabilmesi için sade bir dil ile yazılmıştır.
- Kapsamlı standartta yer alan birçok açıklama yapma zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır.
- Daha az karmaşık işletmelerin uyum sürecini kolaylaştırmak adına standartta yapılacak yeni güncellemeler üç yılda bir olması planlanmıştır.

2.1.1. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Muhasebe Standartlarının Gelişimi

IASB tarafından küçük ve orta ölçekli işletmeler için uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanıp yayımlanmasındaki temel amaçlar;

- Daha az karmaşık işletmeler için uluslararası geçerli bir muhasebe standardı ile işletmelerin finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını arttırmak,

- Söz konusu işletmelere yatırım yapacak yeni yatırımcıların sermaye tahsisini ve verimliliğini arttırmak,

- Gerçekleştirilen bağımsız denetimin kalitesini arttırmak,

- İşletme ve denetçiler için fayda-maliyet dengesini gözetmek,

olarak özetlemek mümkündür.

Bu amaç ve kapsam doğrultusunda IASB tarafından küçük işletmeler için muhasebe standartları hazırlanma süreci 2000’li yıllarda başlayıp günümüze kadar birçok aşamadan geçmiştir.

2000’li yılların başında IASB küçük işletmeler için ayrı bir muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulduğunu gözlemlemiştir. 2001 yılında küçük işletmeler için muhasebe standartları hazırlama projesini başlatmıştır. 2002 yılında IASB’nin Danışma Konseyi yeni bir standart hazırlama projesini desteklediğini ifade eden bildiri yayımlamıştır. 2004 yılına gelindiğinde IASB küçük işletmeler için muhasebe standartlarına ilişkin ön görüşlerin yer aldığı Tartışma Metnini kamuoyuna açmıştır.

Bu tartışma belgesi ile IASB tüm katılımcılardan görüş ve önerilerini talep etmiştir. IASB paydaşlardan tartışma metni için yaklaşık 120 yorum mektubu almıştır (IASB, 2019)

Alınan yorum mektuplarının genel özeti, tüm paydaşlar küçük işletmeler için yeni bir standardın hazırlanmasını destekledikleri, yerel ya da bölgesel hazırlanan kılavuzlar yerine IASB tarafından hazırlanacak uluslararası geçerli bir standardın uygulanmasının daha etkin olacağını şeklinebilir.

2007 yılı Şubat ayında IASB daha az karmaşık işletmeler için hazırlanan standart taslağını yayımlamıştır. Yayımlanan bu taslağa karşılık olarak IASB’ye, 162 farklı yorum

mektubu iletilmiştir (<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/#consultations-and-amendments>).

2008 yılı Mart ayında IASB hazırlanan taslak standart metni ile bu taslak metine yapılan tüm geri dönüşleri nihai olarak değerlendirmeye başlamıştır. Nihai olarak 2009 yılı Temmuz ayında IASB küçük ve orta ölçekli işletmeler (Small And Medium Entities-SME's) için muhasebe standartlarını oluşturup yayımlamıştır. 2010 yılında da Küçük İşletmeler Uygulama Grubu'nu (SMEIG) kurmuştur.

SMEIG'in kurulmasındaki temel amaç;

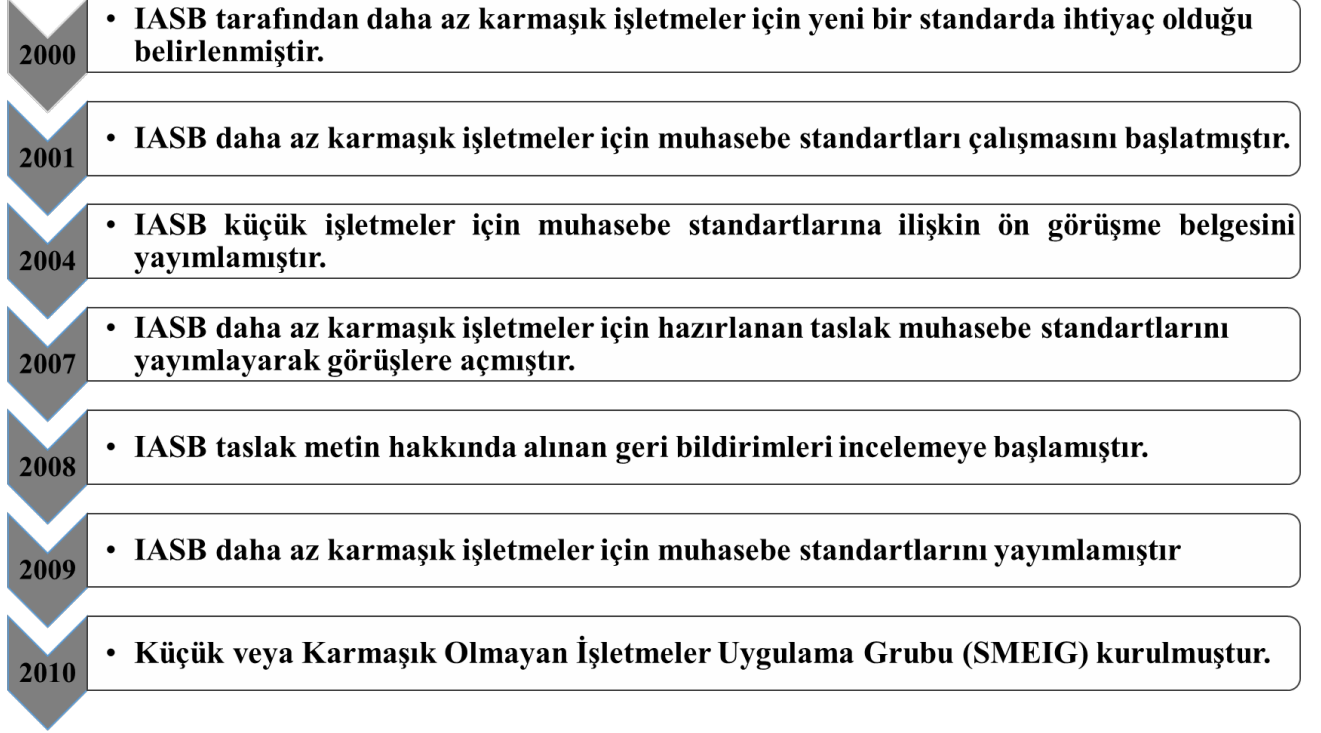
- Küçük ve orta ölçekli işletmelere özgü hazırlanan muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin sorunları değerlendirmek, bu sorunlara ilişkin eğitim materyalleri geliştirerek web sitesinde Soru-Cevap şeklinde açıklayıcı metinler hazırlamak,

- Küçük ve orta ölçekli işletmelere özgü hazırlanan muhasebe standartlarının gelişen ekonomik koşullara göre güncellenme ihtiyacının olup olmadığını değerlendirmek,

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) standardın güncellenme sürecinde tavsiyelerde bulunmaktır (<https://www.ifrs.org/groups/sme-implementation-group/>).

Küçük ve orta işletmeler için muhasebe standartları seti hazırlama süreci aşağıdaki gibidir:

Şekil 2: Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Muhasebe St. Hazırlanma Süreci



Kaynak: (<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/#consultations-and-amendments>)

2015 yılında IASB ilk kapsamlı incelemesini gerçekleştirmiştir. Yayımlanmış olan standardın üzerinden çok fazla vakit geçmediği için ilk güncelleme sonrası küçük işletmeler için hazırlanan muhasebe standartlarında sınırlı güncellemeler yapmıştır. 2017 yılında IASB küçük işletmeler için uygulanan muhasebe standartlarına ilişkin rehberlik sağlaması amacıyla Soru-Cevap niteliğinde açıklayıcı metin yayımlamıştır. IASB 2020 yılında daha kapsamlı bir soru-cevap metni yayımlamış olup ikinci güncelleme çalışmalarını başlatmıştır (<https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2015/2015-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes/>).

Küçük ve orta boy işletmeler için yayımlanmış olan muhasebe standartları için şu an ikinci kapsamlı güncelleme çalışması devam etmektedir. Bu kapsamda IASB 2022'nin Eylül ayında önerilen değişikliklere ilişkin taslak metnini yayımlamış olup tüm paydaşlardan Mart 2023'e kadar taslak çalışmaya ilişkin görüş ve önerilerini talep etmektedir (<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes->

standard/#about). IASB' nin çalışma takvimine göre ikinci kapsamlı güncellemenin 2024 yılı içerisinde yürürlüğe girmesi planlanmaktadır.

2.1.2. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Muhasebe Standartlarının Dünya Uygulamaları

IASB tarafından küçük ve orta boy işletmeler için hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının dünyanın pek çok bölgesinde geçerliliği bulunmaktadır. IASB'nin gerçekleştirmiş olduğu Londra'daki IFRS Danışma Konseyi'ne sunumunda, hazırlanan bu muhasebe standardının 166 ülkeden 86'sında direkt olarak uygulanmasının kabul edildiği ifade edilmiştir (<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/presentations/>).

Şekil 3: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Hazırlanan Muhasebe Standardının Dünya'da Uygulanması



Kaynak: (IASB,2020)

Yine IASB tarafından yayımlanan bir başka istatistiğe göre de 86 ülkede bu muhasebe standardının uygulandığı, 18 ülkede çalışmaların sürdüğü ve 62 ülkede ise söz konusu standartların uygulanmadığı belirtilmiştir (<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>).

2.1.2.1 Amerika’da Küçük ve Orta Boy İşletmeler İçin Muhasebe Standardının Uygulanması

IASB’nin küçük işletmeler için hazırladığı muhasebe standartlarında tipik küçük bir işletmenin ihtiyaçlarına odaklanmıştır. Küçük işletmelerin finansal tablo okuyucularının türleri ve ihtiyaçları büyük ve diğer halka açık işletmelerin finansal tablo okuyucularından farklıdır. Ayrıca kapsamlı IFRS seti küçük işletmelerle ilgili olmayan konuları ayrıntılı olarak ele alması nedeniyle küçük işletmeler için ekstra bir yük oluşturmaktadır. Bu yüzden tüm dünyada olduğu gibi Amerika’da da maliyet/fayda dengesini gözeterek muhasebe ve raporlama standardına ihtiyaç vardır. Daha az karmaşık işletmeler için muhasebe standartlarının yayımlanması ile birlikte, ABD’de yer alan şirketler dahil tüm küçük işletmeler için finansal tablo hazırlamak daha basit bir hale gelmiş olup tüm dünyada geçerli ortak bir muhasebe dili oluşmuştur.

Amerika’daki özel şirketlerin kamu şirketlerinde olduğu gibi mali tablolarını hazırlarken kullanacakları belirlenmiş bir muhasebe esası uygulaması zorunluluğu yoktur (AICPA, 2021). Özel şirketin finansal tablolarını oluştururken hangi muhasebe esasını uygulayacağı şirketin amaçları, finansal tablo okuyucuların ihtiyaçlarına göre şekillenmektedir.

Hâlihazırda ABD’de işletmeler finansal tablolarını Mali Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Foundatiton, FASB) tarafından ilan edilen Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP) uyarınca hazırlayabildiği gibi, Diğer Kapsamlı Muhasebe Temeli (Other Comprehensive basis of accounting, OCBOA) hükümleri uyarınca da hazırlayabilmektedir. (https://www.ifrs.com/overview/IFRS_SMES/IFRS_SMES_FAQ.html#q1).

Küçük işletmeler için muhasebe standartlarının yayımlanmasıyla Amerika’daki işletmelerin finansal tablolarını hazırlayabileceği fayda/maliyet dengesi gözetilen yeni bir standart oluşmuştur. 2008 yılının Mayıs ayında, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Association of International Certified Professional Accountants, AICPA) Yönetim Kurulu IASB'nin uluslararası muhasebe standardı belirleyici bir organ olarak tanınmasına karar vermiştir. AICPA yapılan bu değişiklikle üyelerine US GAAP'a alternatif olarak IFRS ve IFRS SMEs’i kullanma seçeneği sunmuştur (AICPA, 2021).

AICPA, Amerika Birleşik Devletleri'nde küçük işletmeler için muhasebe standartlarının oluşturulmasını memnuniyetle karşılamıştır. Şirketlerin amaçlarına ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına en uygun mali muhasebe ve raporlama çerçevesini seçmelerine imkân tanımıştır.

IASB'nin yapmış olduğu küçük işletme tanımını karşılayan Amerika'daki birçok işletme bu standarda göre raporlama yapmaya başlamıştır (AICPA,2021).

ABD'li küçük işletmelerin finansal tablolarını IASB tarafından yayımlanmış olan küçük işletmeler için muhasebe standartlarına göre hazırlamasının başlıca nedenleri aşağıdaki gibi sırlayabiliriz:

- IASB tarafından yayımlanan muhasebe standardının US GAAP' ten daha az karmaşık bir yapıya sahip olması.

- ABD'li şirketin bağlı olduğu bir yabancı şirketin olması.

- Uluslararası yatırımcıların bulunması.

- Uluslararası şirketlerin tedarikçisi olması.

Gelişen uluslararası ekonomik koşullarla birlikte ABD'deki küçük işletmeler için Amerika dışında faaliyet göstermek ve yabancı finansmana ihtiyacın artması ile uluslararası geçerliliği olan IASB standartlarına göre raporlama yapma kaçınılmaz bir son olmuştur.

AICPA, küçük işletmeler için IFRS ve US GAAP arasındaki farkların anlaşılmasını kolaylaştırıcı bir yayın geliştirmiştir. Ayrıca AICPA, denetçilere yönelik küçük işletmeler için muhasebe standartlarının nasıl uygulanacağını ve uygulamada karşılaşılabilecekleri zorlukları içeren birçok eğitim düzenlemektedir. (AICPA, 2022)

2.1.2.2. İngiltere'de Küçük ve Orta Boy İşletmeler İçin Muhasebe Standardının Uygulanması

İngiltere'de son yıllarda muhasebe standartlarına ilişkin yapılan güncellemeler ile eski İngiliz Genel Kabul Görmüş Muhasebe Uygulamaları (UK Generally Accepted Accounting Principles, UK GAAP)'nın birçoğu ortadan kalkmıştır.

İlk olarak 2005 yılında İngiltere’de halka açık işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında uluslararası muhasebe standartları uygulanmaya başlamıştır. 2013 yılında Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council, FRC) tarafından halka açık olmayan büyük ve orta ölçekli işletmeler için Finansal Raporlama Standardı 102 (Financial Reporting Standart 102, FRS 102) standardı yayımlanmış ve 1 Ocak 2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2015 yılının ikinci çeyreğinde İngiltere’de FRS 105 “Mikro İşletmeler İçin Muhasebe Standardı” hazırlanmıştır. Bu standardın temelini FRS 102 oluştursa da küçük ve orta boy işletmelerin ihtiyaçlarına uygun olarak ayrı bir standarda ihtiyaç duyulmuştur (<https://www.iasplus.com/en-gb/standards/uk-gaap/frs-105>).

FRS 105 standardı, FRS 102 ile tutarlı olarak hazırlanmıştır, ancak FRS 105 kapsamında olan işletmeler için oldukça önemli kolaylaştırıcı uygulamalar bulunmaktadır. Kolaylaştırıcı bazı uygulamalar şu şekildedir:

- Mikro işletmeler için standardın belirledikleri hariç tüm açıklama gereklilikleri kaldırılmıştır.
- Mikro işletmeler, öz sermayeye dayalı hisse bazlı ödemeler ve ertelenmiş vergi muhasebesinden muaf tutulmuştur.
- Mikro işletmeler tüm muhasebe politikalarının detaylı olarak açıklanmasından muaf tutulmuştur.

İngiltere’de yayımlanan tüm FRS’ler üçer yıllık dönemler itibariyle güncellemeye tabii tutulmaktadır. FRS 102 ve FRS 105 standartlarının tarihçesine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

Tablo 11: FRS 102 Standardının Tarihçesi

Tarih	Gerçekleşenler	Açıklamalar
Mart 2013	FRS 102 yayımlandı.	1 Ocak 2015'ten sonraki dönemler için geçerlidir.
Ağustos 2014	Yayımlanan FRS 102 standardında güncelleme yapılmıştır.	1 Ocak 2015'ten sonraki dönemler için geçerlidir.
Şubat 2015	FRS 102 standardında yapılan taslak değişiklikler yoruma açılmıştır.	30 Nisan 2015'te yorumlara kapatılmıştır.
Eylül 2015	FRS 102 standardının revize edilen versiyonu yayımlanmıştır.	1 Ocak 2016'dan sonra başlayan dönemler için geçerlidir
Temmuz 2016	FRS 102 standardında yapılan güncellemeler yoruma açılmıştır.	14 Ekim 2016 da yorumlara kapatılmıştır.
Mart 2017	FRS 102 standardında üçer yıllık güncelleme kapsamında yapılan taslak değişiklikler yoruma açılmıştır.	30 Haziran 2017'de yorumlara kapatılmıştır.
Mart 2018	FRS 102 standardının revize edilen versiyonu yayımlanmıştır	1 Ocak 2019'dan sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
Temmuz 2019	FRS 102 standardında etkin faiz hesaplama taslağı yayımlanarak yoruma açılmıştır.	20 Eylül 2019'da yorumlara kapatılmıştır.
Ekim 2020	FRS 102 ve FRS 105 standartlarında kiralamalara ilişkin COVID-19 sürecinde kolaylaştırıcı uygulamalar yayımlanmıştır	1 Ocak 2021'den sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
Haziran 2021	FRS 102 ve FRS 105 Standartlarında geçerli COVID-19 ile ilgili daha önce yayınlanan kira imtiyazlarında yapılan değişiklikler yayımlanmıştır.	Değişiklikler, 1 Ocak 2022'den sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
Ocak 2022	FRS 102'nin revize edilmiş versiyonu yayımlanmıştır.	FRS 102 standardının son güncel hali yürürlüktedir.

Kaynak: <https://www.iasplus.com/en-gb/standards/uk-gaap/frs102>

Tablo 12: FRS 105 Standardının Tarihçesi

Tarih	Gerçekleşenler	Açıklamalar
Temmuz 2015	FRS 105 yayımlandı.	1 Ocak 2016'dan sonraki dönemler için geçerlidir.
Mayıs 2016	Yayımlanan FRS 105 standardında güncelleme yapılmıştır.	1 Ocak 2016'dan sonraki dönemler için geçerlidir.
Aralık 2017	FRS 102 standardında üçer yıllık güncelleme kapsamında değişiklik yapılmıştır.	1 Ocak 2019'dan sonraki dönemler için geçerlidir.
Mart 2018	FRS 102 standardının revize edilen versiyonu yayımlanmıştır.	1 Ocak 2016'dan sonra başlayan dönemler için geçerlidir
Aralık 2020	İngiltere'nin Avrupa Birliği'nden çıkışı ile birlikte uygulanacak geçiş döneminden sonra yürürlüğe girecek şekilde değişiklikler yapılmıştır.	1 Ocak 2021'den sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
Haziran 2021	FRS 102 ve FRS 105 Standartlarında geçerli COVID-19 ile ilgili daha önce yayımlanan kira imtiyazlarında yapılan değişiklikler yayımlanmıştır.	1 Ocak 2022'den sonraki dönemler için geçerlidir.
Ocak 2022	FRS 105'in revize edilmiş versiyonu yayımlanmıştır.	FRS 105 standardının son güncel hali yürürlükte dir.

Kaynak: (<https://www.iasplus.com/en-gb/standards/uk-gaap/frs-105>)

İngiltere'de 2005 yılından beri halka açık işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında uluslararası muhasebe standartları uygulanmaktaydı. İngiltere'nin 2020 yılı sonu itibariyle Avrupa Birliği'nden ayrılması ve belirlenen geçiş süresinin sona ermesi ile IASB yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kapsamda “İngiltere tarafından benimsenen uluslararası muhasebe standartları” revize edilmiştir (<https://www.iasplus.com/en-gb/standards/ifrs-in-the-uk-1>).

Yayımlanan tüm FRS'ler uluslararası muhasebe standartlarını temel alarak revize edilmiştir. (Örneğin; FRS 102'nin IFRS for SMEs'e uygun olarak revize edilmesi)

Sonuç olarak İngiltere'de hem büyük ve orta işletmeler için hem de mikro işletmeler için ayrı standartlar yer almaktadır. Ülkemizde de KÜMİ FRS taslak metnin yayımlanmasında FRS 105 standardı oldukça önemli bir etkiye sahip olmuştur. Bu husus tezin Türkiye uygulamaları bölümünde detaylı olarak ele alınacaktır.

2.1.2.3. Avrupa Birliği'nde Kck ve Orta Boy İşletmeler İçin Muhasebe Standardının Uygulanması

Dünyada yaşanan tüm ekonomik krizlerde en çok kck işletmeler etkilenmektedir. Bu işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir Şekilde hazırlanması oldukça önemlidir. Finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması ortak bir muhasebe dilinin pekiştirilmesinden geçmektedir. İşletmeler için ortak bir muhasebe dilin oluşturulması kapsamında tüm Avrupa Birliği lkelerinde geçerli ulusal mevzuatların uyumlaştırılması önemli gündem olmuştur. (Pascu, Ana-Maria; Vasiliu, Andreea 2017).

Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG), finansal raporlama faaliyetlerinde, IASB'nin standart belirleme süreçlerinde ve ilgili uluslararası tartışmalarda Avrupa lkelerinin görüşlerinin temsil etmesi amacıyla kurulmuş bir bağımsız otoritedir (<https://www.efrag.org/About/Facts>).

EFRAG, yeni yayımlanmış veya revize edilen uluslararası muhasebe standartlarının Avrupa Birliği'nde kullanımı için Avrupa Komisyonu'na yollamaktadır. Ayrıca hazırlanan yeni veya revize edilen standardın IAS tüzüğü kriterlerini karşılayıp karşılamadığı, standardın Avrupa lkelerinin kamu yararına yardımcı olup olmayacağı da dahil olmak üzere bir çok konuda tavsiyelerde bulunmaktadır (<https://www.efrag.org/Activities>).

2000'lerden beri Avrupa Birliği'nde uluslararası muhasebe alanında oldukça büyük ilerlemeler kaydedilmiştir. Avrupa Birliğinde muhasebe uyumu alışmaları Komisyon Tüzüğü ile hız kazanmıştır. 1606/2002 (IAS Yönetmeliği) ile halka açık işletmeler için uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması başlamıştır. Yapılan araştırmalar sonucu Avrupa Birliği firmalarının birçoğunun kck ve orta boy işletmelerden oluştuğu ve bu işletmelerin ulusal vergi mevzuatı dışında uluslararası geçerli bir finansal raporlama yapmadığı grlmştir (Pascu, Ana-Maria; Vasiliu, Andreea 2017).

Uzun süren tartışma, yorum ve görüşlerin değerlendirmesinin bitmesiyle 2009 yılında IASB tarafından kck işletmeler için muhasebe standartları yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standartlarla kck işletmelere uygulanan muhasebe prosedürleri basitleştirilmiş, mevcut ve potansiyel yatırımcıların güveni arttırılmıştır. IASB'nin yayımlanmış olduğu bu standart EFRAG tarafından da kapsamlı Şekilde ele alınıp olumlu görüş verildikten sonra tüm Avrupa lkelerinde uygulanma başlamıştır.

Sonuç olarak yaşanan ekonomik gelişmelerle birlikte Avrupa Birliği çatısı altındaki ülkelerde ve diğer ülkelerde küçük işletmeler için uluslararası geçerliliği olan bir raporlama setine ihtiyaç olmuştur. IASB'nin küçük işletmeler için finansal raporlama standardını hazırlayıp yayımlaması ile birlikte fayda/maliyet dengesinin gözetildiği ortak bir muhasebe dili tüm dünyada hızla gelişmiştir. Bu kapsamda son olarak Ülkemizde yaşanan gelişmelere bir sonraki başlıkta yer verilecektir.

2.1.3. Küçük ve Orta İşletmeler İçin Muhasebe Standartlarının Türkiye Uygulaması

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de IASB tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesiyle beraber finansal raporlama da yeni bir dönem başlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının çoğunlukla halka açık şirketler, bankalar, enerji şirketleri gibi büyük işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanmasından dolayı küçük işletmeler bu standartları uygulamada çeşitli zorluklar yaşamaktadır (Sarısoy ve Eskin, 2021).

Ülkemizde küçük işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda ilk olarak KOBİ TFRS standardı hazırlanmıştır. Ancak bu standart yaşanan bazı aksaklıklardan dolayı uygulama alanı bulamamıştır. 2017 yılında İngiltere'nin FRS 102 Standardı temel alınarak KGK tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanmıştır. 2021 yılına gelindiğinde yine KGK tarafından İngiltere'nin FRS 105 "Mikro İşletmeler İçin Muhasebe Standardı" temel alınarak hazırlanan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı yayımlanmıştır.

2.1.3.1. KOBİ'ler İçin Türkiye Muhasebe Standartları

IFRS'lerin uygulandığı bütün ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de uluslararası muhasebe standartlarının karmaşık yapısından uzak, küçük işletmelerin ihtiyaçlarına uygun, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir standarda ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda küçük işletmeler için yeni bir standart çalışması başlamıştır (Akdoğan, 2010). IASB tarafından 2000'li yılların sonuna doğru başlayan oldukça kapsamlı tüm ülkeler özelinde ihtiyaçların belirlenmesi gerekli araştırmaların yapılması sonrasında 2009 yılında standardın yayımlanması ile sonuçlanmıştır.

Hazırlanan bu standart ülkemizde ilk olarak 2013 ve sonrasındaki hesap dönemlerinde geçerli olması planlanmış olmasına rağmen gerekli altyapı ve teknik imkânların yeterli olmamasından dolayı uygulamaya başlanacağı tarih ertelenmiştir. Bu süreç diğer birçok ülkede de aynı şekilde gerçekleşmiştir. Avrupa Komisyonu hazırlanan standardın yeterli ölçüde sadeleştirme içermediği, küçük işletmelerin ihtiyaçlarını tam karşılamadığı düşüncesiyle hazırlanan bu standart setini uygun bulmamıştır. Küçük ve orta boy işletmeler için hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının gözden geçirme projesini başlatmıştır (Sarısoy ve Eskin, 2021).

2.1.3.2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

Küçük işletmeler için hazırlanan ilk standardın birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de uygulama alanı bulamamasından sonra KAYİK olmayan işletmeler ülkemizde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne 2014 yılında eklenen bazı hususlara göre “*TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar*” raporlamaya yapmaya başlamıştır.

Avrupa komisyonu küçük işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasının fayda/maliyet dengesi gözetilerek kolaylaştırılması için 2008 yılında mevcut uygulamaları sadeleştirilerek yerel mevzuatlarda standartlaşmaya gidilmesi kararı almıştır (2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi).

Bu kapsamda, İngiltere’de uygulamaya konulan FRS 102 standardı yerel finansal raporlama açısından oldukça önemli bir yere sahip olmuştur. İngiltere’de yürürlüğe giren FRS 102 standardı ülkemizde hazırlanan BOBİ FRS standardının temelini oluşturmaktadır.

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından 2014 yılında Avrupa Birliği direktiflerine uyumlu FRS 102 standardı esas alınarak hazırlanan “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı” paydaşların görüşüne açılmıştır. Alınan tüm geri bildirimlerin değerlendirilmesi ile 2017 yılında KGK tarafından Avrupa Birliği direktifleriyle uyumlu anlaşılabilir ve uygulanabilir olan BOBİ FRS yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standart 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır.

BOBİ FRS’nin yürürlüğe girmesi ile birlikte KGK tarafından yapılan incelemeler ve paydaşlardan gelen geri bildirimler çerçevesinde güncelleme gereği duyulmuştur. Bu

kapsamda 2021 yılında standardın bazı hükümlerinde iyileştirmeler yapılarak güncellenmiştir. Yapılan bu güncelleme ile büyük işletme kriterleri de değişmiştir (KGK, BOBİ FRS 2021 Sürümü).

- Aktif toplam 200 milyon ve üstü TL
- Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü TL
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

KGK tarafından BOBİ FRS’de uygulamada kolaylığın ve anlaşılabilirliğin sağlanabilmesi açısından BOBİ FRS’de yer alan tüm bölümler için kurumun web sitesinde modüller yayımlanmıştır. (KGK, BOBİ FRS MODÜLLER 2022)

Hazırlanan BOBİ FRS, Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ile şekilsel olarak birbirlerine benzemek ile birlikte içerik açısından önemli farklara sahiptir. 27 bölümden oluşan BOBİ FRS’nin bölümler itibariyle TFRS’den ayrılan bir takım temel hususlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 13: TFRS ve BOBİ FRS Arasındaki Bölümler İtibariyle Yer Alan Temel Farklılıklar

BOBİ FRS ve TFRS Bölümlerinin Karşılaştırılması			Temel Farklılıklar
1	Bölüm 1	TMS 1	BOBİ FRS’de satış amaçlı duran varlık kalemi, Kar zarar tablosunda diğer kapsamlı gelir ve durdurulan faaliyetler bölümü yer almamaktadır.
2	Bölüm 5	TFRS 15	TFRS’den farklı olarak hasılatın muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS’de bir yılı aşan durumlarda vade farkı ayrıştırması yapılmaktadır. TFRS 15’de yer alan hasılatla ilişkin 5 aşamalı model BOBİ FRS’de yer almamaktadır.
3	Bölüm 6	TMS 2	TFRS’den farklı olarak stokların muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS’de bir yılı aşan durumlarda vade farkı ayrıştırması yapılmaktadır.

			BOBİ FRS’de stok maliyeti ölçümünde tam maliyet yöntemi de kullanılabilir.
4	Bölüm 7	TMS 41	BOBİ FRS’de canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer yöntemi ile birlikte maliyet yöntemi de uygulanabilir.
5	Bölüm 9	TFRS 9	BOBİ FRS’de finansal araçlar TFRS 9’a göre farklı sınıflandırılmaktadır. TFRS 9’dan farklı olarak ticari alacak ve borçların vadesi bir yılı geçenlerde itfa edilmiş maliyet yöntemi kullanılmaktadır. BOBİ FRS’de halka açık olmayan hisse senetleri maliyet bedeli ile ölçülür.
6	Bölüm 10	TMS 28	BOBİ FRS’de bireysel finansal tablolarda iştirakler hesabında gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmamaktadır.
7	Bölüm 12	TMS 16	BOBİ FRS’de maddi duran varlık alımlarında bir yılı aşmayan sürelerde vade farkı ayrıştırması yapılmamaktadır.
8	Bölüm 14	TMS 38	BOBİ FRS’de maddi olmayan duran varlıklar (MODV) sadece maliyet modeli ile izlenmektedir. BOBİ FRS’de sınırsız ömre sahip varlık kavramı yer almamakta olup söz konusu MODV 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak koşul ile amortismanına tabidir.
9	Bölüm 18	TMS 36	BOBİ FRS’de şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır.
10	Bölüm 19	TMS 37	BOBİ FRS’de kıdem tazminatı hesaplanmasında aktüeryal hesaplama kullanılmamaktadır.

Kaynak: Öztürk, Gökçen ve GÜLEÇ, 2018

Tabloda BOBİ FRS ve TFRS arasındaki bir takım temel farklılıklara yer verilmiştir. BOBİ FRS’de olmayan standartlar ile önemli bir farkın mevcut olmadığı bölümlere yer verilmemiştir.

Sonuç olarak ülkemizde hali hazırda Uluslararası Muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Avrupa Birliği direktifleri doğrultusunda

hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, işletmeler tarafından uygulanmaktadır. Küçük ve mikro işletmelerin hangi kriterlere göre belirleneceği ve uyacakları hükümleri içeren standardın taslak metni de KGK tarafından yayımlanmıştır. KÜMİ FRS taslak metni bir sonraki bölümde detaylı olarak ele alınmıştır.

2.1.3.3. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)

Ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve BOBİ FRS işletmeler için geçerli finansal tablo çerçevelerini oluşturmaktadır. Bu standartlar hem KAYİK şirketlerin hem de KAYİK olmayan büyük işletmelerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum yapabilmelerini mümkün kılmaktadır.

Ülkemizde bu kriterler dışında kalan küçük veya mikro işletmeler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum yapabilmelerini sağlayabilecek geçerli bir finansal raporlama çerçevesi yer almamaktadır. Bu sebeple KGK tarafından ihtiyaca uygun Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) oluşturulması kararlaştırılmıştır (Akbulut, Can, 2020). BOBİ FRS'nin hazırlanma sürecinde olduğu gibi KÜMİ FRS'de de başta Avrupa Birliği direktifleri ve İngiltere'nin hazırlamış olduğu küçük işletmelere özgü FRS 105 standardı temel alınarak bir taslak metin oluşturulmuştur.

Kamu Gözetimi Kurumu hazırlanan taslak metinde Avrupa Birliği Direktiflerinde yer alan ölçütleri kullanılarak küçük ve mikro işletmeleri tanımlamıştır (KGK, 2019). Hazırlanan bu taslak metninde de “Önce Küçük Olanı Düşün” yaklaşımı hâkim olmuştur. KGK tüm paydaşlardan görüş ve önerileri toplamak üzere 2019 yılının başında taslak metni yayımlamıştır.

FRS 105 standardı esas alınarak hazırlanan taslak metin 22 bölümden oluşmaktadır (KGK, 2019). KÜMİ FRS ülkemizdeki diğer finansal raporlama çerçeveleri ile kıyaslandığında işletmeler için daha az karmaşık ve daha az maliyetli olacak şekilde hazırlanmıştır.

KGK, hazırlanan bu standardın yürürlüğe girmesiyle ülke ekonomisine birçok fayda sağlayacağını belirtmiştir. Bu faydaların en temelinde de küçük ve mikro işletmelerin finansal tablo okuyucularının gerçeğe uygun karşılaştırılabilir finansal tablolara ulaşabilmesi ve bu sayede küçük işletmelerin uygun finansmana erişim sağlaması yer almaktadır.

KGK tarafından yayımlanan taslak metinde Avrupa Birliği'nin belirlemiş olduğu ölçütler dikkate alınarak küçük işletme tanımı belirlenmiş olup bu ölçütlerin altında kalan işletmelerinde mikro İşletme olarak kabul edilmesi planlanmaktadır. Hazırlanan KÜMİ FRS taslak metninde küçük ve mikro işletmeler için birçok kolaylaştırıcı uygulamalar yer almaktadır.

BOBİ FRS ve TFRS'lerden farklı olarak Nakit Akış Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu hazırlama zorunluluğunu ortadan kaldırarak yalnızca işletmelere Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu hazırlama zorunluluğu getirmektedir (KGK, 2019).

KÜMİ FRS taslak metni ile işletmelerin ara dönem finansal raporlama yükümlülüğü de ortadan kalkmıştır. Bununla birlikte yayımlanan taslak metinle küçük ve mikro işletmelerin hasılatını muhasebeleştirmelerinde diğer finansal raporlama çerçevelerinden farklı olarak iskonto oranları düşüldükten sonra herhangi bir vade farkı ayrılmadan ölçülmesine imkân tanımıştır. Aynı şekilde stokların, ticari alacakların ve maddi duran varlık alımlarına ilişkin BOBİ FRS ve TFRS'lerden farklı olarak vade farkı ayrıştırması olmadan muhasebeleştirilmesine izin vermektedir (KGK, 2019).

KÜMİ FRS ile işletmelere sağlanan bir diğer kolaylaştırıcı uygulama da ellerinde bulundurdukları maddi duran varlıkları TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ayrıştırma zorunluluğu bulunmamaktadır.

KÜMİ FRS'nin nihai halinin yayımlanıp uygulamaya girmesinden sonra ülke ekonomimizde oldukça önemli yere sahip olan küçük ve mikro işletmelerin gerçeğe uygun ve anlaşılabilir finansal raporlama yapabilmelerini kolaylaştıracağı aşikardır. Bu raporlama ile küçük işletmelerin uygun finansmana erişim imkanları da artacaktır.

Sonuç olarak IASB başta olmak üzere tüm dünyadaki standart koyucu otoriteler tarafından fayda/maliyet dengesinin, kolay uygulanabilirliğin ve daha az karmaşık bir yapının gözetildiği küçük işletmelere özgü muhasebe standartları hazırlanmıştır. Küçük işletmelere özgü muhasebe standartlarının hazırlanmasında temel motivasyon olan “Önce küçük olanı düşün” bakış açısıyla IAASB küçük işletme tanımını biraz daha farklı ele alarak daha az karmaşık işletmeler için denetim standartlarının hazırlanması sürecini başlatmıştır. Bir sonraki bölümde küçük veya karmaşık olmayan işletmeler için denetim standartlarına olan ihtiyacı, tarihsel gelişimi ve hazırlanmasındaki birtakım zorluklar ele alınacaktır.

2.2. Küçük Veya Karmaşık Olmayan İşletmeler İçin Denetim Standartları

Denetim ve kalite kontrol süreçlerinde uygulanması gereken uluslararası denetim standartlarını hazırlayıp yayımlayan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) 1978 yılında kurulmuştur (<https://www.iaasb.org/about-iaasb>).

İlk olarak bu Kurul Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Audit Practice Consortium, IAPC) olarak görev yapmaktaydı. IAPC, başlangıçta temel olarak finansal tabloların denetiminin amaç ve kapsamına, denetim sözleşmesinin asgari taşıması gereken unsurlara ve genel denetim strateji ve planına odaklanmaktaydı. 2001 yılında yapılan kapsamlı değişiklik ile IAPC dönüşerek Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) olmuştur. IAASB'nin denetim standartlarının hazırlanmasındaki temel itici gücü, kamu yararının gözetilmesine olanak sağlayacak standartların hazırlanması olmuştur (<https://www.iaasb.org>).

IAASB tarafından hazırlanıp yayımlanan uluslararası standartlar ile tüm dünyada uygulamada yeknesaklığının sağlanması amaçlanmaktadır. IAASB tüm çalışmalarını şeffaf bir biçimde yürütmeye özen göstermektedir. Bu kapsamda Kurul toplantıları halka açık şekilde yapılmaktadır. Planlanan proje ilk başlangıç aşamasından itibaren görüşe açılan taslak metinler, alınan görüşler, yapılan toplantılar ve toplantı özetleri Kurul'un web sitesinde yayımlanmaktadır.

IAASB'nin yeni bir standart hazırlamasında sırası ile izlenmiş olduğu aşamaları özetleyecek olursak;

- Yeni standart için proje ekibi oluşturulur. Bu proje ekibi tüm araştırma ve istişareler sonucu taslak standart metnini hazırlar.
- Hazırlanan bu taslak standart metin halka açık gerçekleştirilen IAASB toplantısında kamuoyuna açıklanır.
- Hazırlanan taslak metin tüm paydaşların görüş ve önerilerini almak amacıyla IAASB'nin web sitesinde ilan edilir.

- Tüm paydaşların görüş ve önerilerini iletebilmesi için taslak metin 120 gün boyunca yoruma açık kalır.
- Taslak metnin yoruma kapatılması ile IAASB halka açık bir Kurul toplantısı düzenler. Düzenlenen bu toplantıda tüm paydaşların ilettiği görüş ve öneriler doğrultusunda taslak metinde revizeler yapılır.
- Yapılan revizeler standart metninde önemli değişiklikler içerdiğine kanaat getirilirse revize edilen taslak metin tekrar paydaşların görüş ve önerilerine açılır.
- Son olarak IAASB üyelerinin en az üçte iki çoğunluğunun onaylaması ile uluslararası denetim standardı yayımlanır (International Auditing And Assurance Standards Board Fact Sheet, 2019).

IAASB kendisine gelen birçok talep ve öneri doğrultusunda daha az karmaşık işletmelerin bağımsız denetiminde uygulanabilecek anlaşılabilir, ölçeklendirilebilir ve fayda/maliyet dengesinin gözetildiği yeni bir standart hazırlama projesini başlatmıştır. Daha az karmaşık işletmeler için denetim standartlarına olan gereklilik, projenin tarihsel gelişimi ile mevcut projenin hazırlanması ve uygulanmasında karşılaşılabilecek birtakım sorunların neler olabileceği alt başlıklarda detaylı olarak ele alınacaktır.

2.2.1. Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Denetim Standartlarının Gerekliliği

İşletmelerin büyüklükleri ve karmaşıklık yapıları birbirlerinden farklı olsa da tüm denetçilerin denetimdeki amacı aynıdır. Ancak bu durum bütün denetimlerin aynı şekilde planlanıp yürütüleceği anlamına gelmemektedir. Uygulanacak denetim prosedürlerinin işletmenin karmaşıklık yapısına göre değişiklik göstermesi kaçınılmazdır.

IAASB'nin yayımlanmış olduğu mevcut uluslararası denetim standartları ile bu durum çok mümkün olmamaktadır. Örneğin ISA 315 kapsamında denetçinin işletme ve çevresini anlamak için standartta yer alan tüm hükümleri uygulaması gerekir. Standarttaki hükümler hem büyük hem de küçük işletmeler için geçerlidir. Ancak karmaşık olmayan işletmelerin yapısı gereği denetçi işletmenin iş çevresi hakkında daha kolay bilgi elde edebilme imkanına sahiptir. Aynı şekilde daha az karmaşık işletmelerde iç kontrol süreçlerinin anlaşılması büyük işletmelere göre daha kolay olacağından denetçinin iç kontrole ilişkin standarttaki tüm prosedürleri uygulamasına gerek kalmadan iç kontrol hakkın kanaat elde edebilmesi

mümkündür. Ancak geçerli olan uluslararası denetim standartları bu basit sürece müsaade etmemektedir.

Mevcut standartlar küçük işletmelere özgü bazı açıklayıcı metinler içerse de herhangi bir muafiyet sağlamamaktadır. Bu durum kaynakların etkin kullanılmamasına, fazladan belgelendirmenin yapılmasına ve fayda/maliyet dengesinin kurulamamasına neden olmaktadır.

Yaşanan tüm bu aksaklıklar ışığında IAASB paydaşlardan gelen birçok talebe cevap olarak küçük veya karmaşık olmayan işletmelere özgü denetim standartlarının hazırlanmasına ilişkin çalışmayı başlatmıştır. 2017 yılı itibariyle başlanan çalışmanın günümüze kadar hangi aşamalardan geçtiği ve hangi noktaya geldiği bir sonraki başlıkta ele alınacaktır.

2.2.2. Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Denetim Standartlarının Tarihsel Gelişimi

IAASB, tüm paydaşlardan gelen yoğun talepler üzerine daha az karmaşık işletmelerin bağımsız denetiminde mevcut standartlarının karmaşık yapısı, küçük işletmelere uygun orantılılığının olmaması ve anlaşılabilirliğinin zor olması gibi nedenlerden dolayı daha az karmaşık işletmeler için ayrı bir bağımsız denetim standardı hazırlama projesini başlatmıştır (<https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>).

Daha az karmaşık işletmeler için ayrı bir bağımsız denetim hazırlama projesi IAASB'nin yürütmüş olduğu Bağımsız Denetim Standartlarının Karmaşıklığını, Anlaşılabilirliğini ve Orantılılığını hedefleyen (CUSP) projesi ile de yakından bağlantılıdır.

2017 yılı itibariyle başlatılan projenin günümüze kadar gelmiş olduğu aşamalar şu şekildedir:

- 2017 yılının Mart ayında IAASB tarafından proje ekibi kurularak çalışmalara başlanmıştır.

- 2020 yılına kadar her yıl düzenli bir şekilde Kurul ve Danışma Grubu toplantılarında projeye ilişkin yeni çalışmalar görüşülmüştür. Tüm toplantı tutanakları IAASB web sitesinde paylaşılmıştır.

- Yapılan tüm çalışmalar sonucunda IASB 2020'nin Aralık ayında resmi olarak proje teklifini duyurmuştur.

- 2021 yılı Haziran ayında grup denetimleri hariç olmak üzere daha az karmaşık işletmeler için hazırlanan taslak standart metni kamuoyu ile paylaşılmış olup tüm paydaşlardan görüş ve öneriler talep edilmiştir.

- 2021 yılının ortasında tüm paydaşların görüşüne açılan taslak metin 2022'nin Ocak ayı itibariyle kamuoyu görüşüne kapatılmıştır. Uluslararası Standart belirleme Kurulu 2022'nin Ocak ayından bu zamana kadar tüm görüş ve önerileri değerlendirmektedir. Bu kapsamda da 2022 yılı içerisinde 2 kez Kurul toplantısı düzenlemiştir.

- IAASB 2022 yılının Aralık ayında gerçekleştireceği Kurul toplantısında grup denetimleri dahil önerilen standartta yapılması planlanan güncellemeleri görüşmeyi planlamaktadır. 2023'ün Nisan ayına kadar grup denetimlerinin dahil edildiği kısmın görüş ve önerilere açık kalması planlanmaktadır.

- IAASB 2023 yılının Aralık ayında daha az karmaşık işletmeler için ayrı bir bağımsız denetim standardın onaylanarak yayımlanmasını planlamaktadır.

IAASB tarafından yürütülen daha az karmaşık işletmeler için ayrı bir denetim hazırlama projesinin tarihsel gelişimi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 14: Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Denetim Standardının Tarihsel Gelişimi

	Proje Ekibinin Çalışmaları Başlatması	Projenin Resmi Olarak Kabul Edilmesi	Taslak Metnin Kamuoyu ile Paylaşılması	Kamuoyu Görüş ve Önerilerine Kapatılması	Nihai Olarak Planlanan Yayınlanma Tarihi
Grup Denetimleri Hariç Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Önerilen Bağımsız Denetim Standardı	Mart 2017	Aralık 2020	Haziran 2021	Ocak 2022	Aralık 2023
Grup Denetimleri Dahil Daha Az Karmaşık İşletmeler İçin Önerilen Bağımsız Denetim Standardı			Aralık 2022	Nisan 2023	

Kaynak: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>.

2022 yılının Mayıs ayında IAASB, Fransız Ulusal Yasal Denetçiler Kurulu (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, CNCC) ve Fransız Sertifikalı Müşavirler Yüksek Konseyi (Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, CNOEC) tarafından daha az karmaşık işletmelere özgü denetim standartlarının hazırlanmasına ilişkin üçüncü ve son toplantı gerçekleştirilmiştir. Toplantıya 30'dan fazla ülkenin 130'dan fazla kurum ve kuruluş temsilcileri katılım sağlamıştır (<https://www.iaasb.org/publications/key-takeaways-iaasb-s-third-conference-audits-financial-statements-less-complex-entities>).

Yapılan bu toplantı sonrası görüşülen konu ve çıkan sonuçları şu şekilde özetleyebiliriz:

- Toplantıda hazırlanan denetim standartlarına ilişkin olası tüm seçenekler detaylı bir şekilde tartışılmıştır.

- Tüm katılımcılar daha az karmaşık işletmelere özgü bir denetim standardına olan ihtiyacı tekrardan dile getirmiştir.

- Hazırlanan bu standardın gelişmekte olan ülkelerin ekonomisine oldukça önemli bir katkı sağlayacağı belirtilmiştir.

- Standardın mümkün olan en kısa sürede son halinin yayımlanmasının tüm paydaşlar tarafından sabırsızlıkla beklendiği ifade edilmiştir.

- Katılımcılar daha az karmaşık işletmelerin tanımlanmasında kullanılan sayısal herhangi bir eşiği olmayan nitel kriterlerin belirlenmesinde daha açıklayıcı bir rehber geliştirmesini desteklediklerini ifade etmişlerdir.

- Hazırlanacak olan standardın elektronik formatı ve uygulama kolaylığı sağlaması açısından destekleyici açıklayıcı materyallere ihtiyacın olduğu görüşülmüştür (Board I. A., SMP / SME Audits, 2022).

12 Kasım 2022 tarihinde IAASB başkanı Tom Seidenstein'da katıldığı geniş çaplı bir online söyleşi düzenlenmiştir. Bu söyleşide daha az karmaşık işletmeler için hazırlanan denetim standartları görüşülmüştür. Küçük veya daha az karmaşık işletmelerin küresel ekonomilerdeki kritik rolü ve hazırlanan bu standardın işletmeler ve denetçiler tarafından benimsenmesinin önemine değinilmiştir.

IAASB Başkanı Seidenstein, son yıllarda büyüme ve küreselleşmenin etkisi ile denetim standartlarının karmaşıklığının arttığını ve bu durumun da daha az karmaşık işletmelerin denetim sürecini fayda/maliyet, zamanlama ve etkinliği konusunda olumsuz etkilediğini ifade etmiştir (<https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/less-complex-entity-audits>).

Seidenstein, Haziran 2021 yılında ilk olarak kamuoyu ile paylaşılan taslak standart metnine tüm paydaşlardan olumlu tepkilerin geldiğini ve standardın oluşturulma sürecinde yüzlerce geri dönüş aldıklarını belirtmiştir. Son olarak daha az karmaşık işletmeler için denetim standartlarının yayımlanmasında sona gelindiğini de bu toplantıda ifade etmiştir.

2.2.3. Daha Az Karmaşık İşletmelerde Denetim Standartlarının Hazırlanması ve Uygulanmasına İlişkin Zorluklar

IAASB daha az karmaşık işletmelere özgü denetim standartlarının hazırlanma sürecinde yayımlanmış olduğu bir tartışma metninde daha az karmaşık işletmelerde mevcut denetim standartlarının ve yeni standart çalışmasının uygulanmasındaki zorluklara değinmiştir (Board I A., Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Adress, 2019).

Tüm işletmeler için denetim sürecinin oldukça geniş bir alanı ilgilendirmesinden dolayı bütün işletmelerin karakteristik özelliklerine uyan, fayda/maliyet dengesinin gözetildiği ve ihtiyaçları karşılayan tek bir çözümünde olması oldukça zordur. Bununla birlikte tüm paydaşların çözüm üretmesini beklediği en üst otorite olan IAASB'nin karşılaşılan bütün zorlukların kontrolünü sağlaması mümkün değildir. Bu sorunların üstesinden gelinebilmesi için IAASB dışında da birçok kurum, işletme ve denetçilere görev ve sorumluluklar düşmektedir.

Daha az karmaşık işletmelerde bağımsız denetim standartlarının uygulanmasındaki zorluklar belirli faktörlere göre değişmektedir. Örnek olarak uygulanacak ülke sınırlarında birtakım muafiyetlerin söz konusu olması, mevcut denetim kaynaklarının düzeyi, denetçilerin niteliği vb. gösterilebilir.

Küçük veya daha az karmaşık işletmelerin denetimini etkileyen sorunların konu başlıklarını uluslararası standart koyucu olan IAASB'nin görev alanına giren ve girmeyen olarak ayırmak gerekmektedir. Daha az karmaşık işletmelerin denetimini etkileyen IAASB'nin görev alanına giren ve girmeyen temel konu başlıkları ile açıklamalarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

Tablo 15: Daha Az Karmaşık İşletmelerde Standartların Uygulanmasındaki Zorluklar

IAASB'nin Görev Alanına Girmeyen Zorluklar		IAASB'nin Görev Alanına Giren Zorluklar	
Yerel Mevzuat ve Uygulamaları	<p>Her ülkenin kanun ve düzenlemeleri ile ülke sınırları içerisinde birtakım kriterler doğrultusunda işletmeler denetimden muaf tutulmaktadır.</p> <p>IAASB'nin muafiyet sınırları içerisindeki işletmelerin denetim kapsamına dahil etmesi görev ve sorumluluğunda yer almamaktadır.</p>	Standartların Dili ve Yaklaşımı	<p>Mevcut standartların güncel koşullar uygun olarak yapılan revize çalışmaları ile standardın dili daha karmaşık bir yapıya dönüşmüştür.</p> <p>Standarttaki bazı ayrıntılar denetçilerin mesleki muhakemelerini kullanmalarından ziyade standarda uygunluğa zorlamaktadır.</p>
Teknoloji/Strateji	<p>Mevcut ülkede daha az karmaşık işletmelerin denetiminde standartların uygulanmasına yardımcı olabilecek teknoloji imkanlarına erişim kısıtlı olabilir.</p> <p>IAASB yardımcı olması açısından birtakım teşvikler uygulasa da uluslararası standart koyucu olarak ülkedeki teknoloji ve stratejilerin gelişimini sağlamak görev ve sorumluluğunda yer almamaktadır.</p>	Standartların Anlaşılabilirliği	<p>Denetim standartları oldukça kapsamlı ve uzundur. Bu durum standartların okunmasını ve yapılması gerekenlerin anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. IAASB tarafından yapılan her revize sonrası standarda ekstra açıklayıcı metinlerin eklenmesi standartların anlaşılabilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir.</p>
İnsan Kalitesi	<p>IAASB tarafından hazırlanan tüm standartlar uyulması gereken temel ilkeleri belirlemektedir. Bu kapsamda</p>	Belgelendirme	<p>Denetim standartlarındaki belgelendirme prosedürleri oldukça kapsamlıdır ve bu</p>

	standartların anlaşılıp uygulanmasında iyi eğitilmiş denetçiye ihtiyaç vardır. İnsan kalitesinin yeterli düzeyde olmaması mevcut standartların uygulanmasını da olumsuz olarak etkilemektedir. Ülkelerde İnsan kalitesini yüksek tutmak IAASB'nin görev ve sorumluluğunda yer almamaktadır.		durum giderek daha maliyetli bir hal almaktadır. Daha az karmaşık işletmelerin denetiminde hangi çalışmaların belgelendirileceği ve kapsamı konusunda herhangi bir netlik yoktur. Bu durum daha az karmaşık işletmelerin denetiminde belgelendirme konusunda kaynak israfına ve yanlış belgelendirmeye yol açmaktadır.
Denetim Dışında Verilen Taahhütler	IAASB tarafından belirlenmiş olan birtakım taahhütler haricinde denetçiler ile işletmeler arasında alınmış taahhütlerin geçerliliği ve uygulaması IAASB'nin görev ve sorumluluğunda yer almamaktadır.	Standartların Karmaşıklığı	Denetçi denetim esnasında karşılaştığı bazı durumlara ilişkin olarak denetim standartlarında uygulanması gereken çalışmanın kapsamı ve niteliğine ilişkin olarak net bir açıklama bulamamaktadır. Bu durum gereksiz prosedürlerin uygulanmasına ya da uygulanması gereken prosedürlerin atlanmasına neden olmaktadır.
Beklentiler	IAASB tarafından yapılan çalışmalar ile daha fazla şeffaflığın ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. IAASB birtakım projeler yürütse de denetçilerin yaptıkları ile yapması	Açıklayıcı Metinler	IAASB tarafından yayımlanmış olan mevcut denetim standartlarında yer alan daha az karmaşık işletmelere özgü hususları açıklayan paragraflar söz konusu standartların denetçiden beklentilerini

	beklenenler arasındaki boşlukları doldurmak görev ve sorumluluk alanına girmemektedir.		ölçeklendirmeye ve orantılanmasına pek fazla yardımcı olmamaktadır.
--	--	--	---

Kaynak: Board I A., Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Adress, 2019

Bu kapsamda yukarıda yer alan tablodan da anlaşıldığı üzere daha az karmaşık işletmelerin denetiminde hali hazırda uygulanan ve yeni uygulanması planlanan standartların zorlukları mevcuttur. Bu zorlukların bir kısmı IAASB'nin kontrol alanı dışında kalan ülkelerin yerel düzenlemeleri, insan kaynağı ve işletmelerin yapısıyken bir kısmı da doğrudan IAASB'nin görev ve sorumlulukları arasına giren konulardan kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak IAASB 2017 yılında başlattığı daha az karmaşık işletmelere özgü denetim standartları çalışmasında tüm bu zorlukların üstesinden gelmeyi planladığı yeni standart çalışmasında sona yaklaşmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde tüm bu gelişmeler sonrasında küçük veya karmaşık olmayan işletmeler için denetim standartlarının hazırlanmasında IAASB'nin muhtemel çözüm önerileri tartışılarak ülkemizde ve tüm dünyada uygulanmasının en makul olacağı düşünülen öneri üzerinde durulacaktır.

3. KÜÇÜK VEYA KARMAŞIK OLMAYAN İŞLETMELER İÇİN HAZIRLANACAK DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN ÖNERİLER

Bir süredir, mevcut denetim standartlarının küçük ve karmaşık olmayan işletmelerin denetiminde uygulanmasının zorlukları tartışılmaktadır. Küçük veya daha az karmaşık işletmeler denetlenirken mevcut geniş kapsamlı denetim standartlarının uygulanması bazı prosedürlerin gereksiz uygulanması sorununu doğurmaktadır. Bu durum küçük işletmeler için denetim maliyetinin, denetim yapılmasının sağlayacağı faydalardan yüksek olmasına yol açmaktadır.

Finansal tabloların işletme ölçeği gözetilmeksizin hazırlanması, karşılaştırılabilir finansal verilerin oluşturulması ekonomiler için oldukça hayati öneme sahiptir. Ancak küçük işletmeler için orantılı uygulanabilir muhasebe standartları seti mevcutken, denetim standartları seti olmayışı, küçük işletmelerin denetim sürecinden dışlanmasına neden olmaktadır.

Denetimin işletmeler için sağladığı faydalardan büyük ölçekli işletmeler istifade etmekteyken, küçük işletmeler için denetimin fayda/maliyet tartışmaları hala devam etmektedir. Bu nedenle küçük işletmeler, denetimin sağlayacağı finansmana erişim kolaylığı, kurumsallaşma ve yüksek rekabet gücü gibi olgulardan yeterince faydalanamamaktadır.

Mesleki muhakeme denetim sürecinin önemli bir parçasıdır. Denetim süreci boyunca denetçiler, mesleki muhakemeleri gereği bazı prosedürlerin küçük işletmeler için uygulanmasının gereksiz olduğunu düşünse de düzenleyici ve denetleyici otoriteler gerekli olup olmadığına bakmaksızın prosedürlerin tam ve olarak uygulanıp uygulanmadığına önem vermektedir. Bu durum ise fazladan belgelendirme yapılmasına ve etkin şekilde istihdam edilmesi gereken personelin verimsiz şekilde çalışmasına yol açmaktadır.

Denetimin küçük işletmeler için ek maliyet getirdiği düşüncesinden hareketle bir çok ülkede denetim muafiyeti ile ilgili örnek uygulamalar yapılırken, bazı ülkeler küçük işletmeler için standartlar geliştirmeye başlamıştır. Bu durum ülkeler arasında uygulama farklılıklarına sebep olmuş, dünya genelinde karmaşık bir yapıyı beslemiştir. Küçük işletmeler için uygulama birliğinin sağlanamaması ortak bir dilin gelişmesine de engel olmuştur. Bu durum finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini önemli ölçüde etkilemiştir.

Mevcut denetim standartlarının, tüm işletme büyüklükleri için orantılılığı ve ölçeklenebilirliği en önemli iki husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle uygulayıcı taraf olan denetçilerin, karşılaştıkları problemler düzenleyici otoriteleri harekete geçirmiştir.

Düzenleyici otoriteler üzerinde bu zorlukları ele almaları için artan bir baskının varlığı bazı çözümleri beraberinde getirmiştir. Çözüm önerileri küresel, tutarlı ve teknoloji odaklıdır. “Önce küçük olanı düşün” ilkesinden hareketle orantılılık ve ölçeklenebilirlik ekseninde atılacak adımlar karmaşık yapıya çare olacaktır.

Şimdiye kadar üzerinde durulan çözüm önerileri;

1. Mevcut denetim standartlarının küçük işletmeler için revizesi,
2. Mevcut denetim standartları için küçük işletmelerin denetiminde kolaylık sağlayacak rehber geliştirilmesi,
3. Küçük işletmelerin denetimi için yeni bir standart seti oluşturulmasından oluşmaktadır.

Bu önerilerin hayata geçirilmesinin sağladığı bazı avantajlar ve dezavantajlar vardır. Mevcut denetim standartlarının küçük işletmeler için revizesinin sağladığı en önemli fayda tüm standartların gözden geçirilmesiyle anlaşılabilirliğinin artırılmasıdır. Böylece denetim standartları netlik kazanacaktır. Ancak diğer yandan mevcut denetim standartlarının revizesi uzun yıllar sürecektir. Bu durum uygulayıcılar için hızlı çözüm getirmeyecektir ve zorlukların uzun bir süre daha devam edeceği anlamına gelmektedir. Ayrıca eevize yapılırken standartların dili daha karmaşık hale gelebileceği gibi standartlarda revize yapılması istikrarsızlık da doğurabilir.

Mevcut denetim standartları için küçük işletmelerin denetiminde kolaylık sağlayacak rehber geliştirilmesi şimdiye kadar yapılan çalışmaların sürekliliğini sağlarken diğer yandan uygulayıcıların karşılaştıkları sorunların çözümünde yeterli değildir. Çünkü çok uzun ve karmaşık rehberler kullanıcılar için kullanışlı değildir.

Son öneri olarak ortaya atılan yeni ve bağımsız bir denetim standartları seti oluşturulmasıdır. Bu çözüm önerisi daha çözüm odaklı, daha hızlı hayata geçebilir ve küçük işletmelere daha iyi hizmet edecek bir set olacaktır.

Tüm çözüm önerileri beraber değerlendirildiğinde, daha basit bir dille yeniden yazılmış daha basit bir yapı, denetim standartlarının daha kolay anlayabilecekleri ve kendi

özel durumları için geçerli gereklilikleri daha hızlı belirleyebilecekleri için tüm denetçilerin yararına olacaktır.

Küçük işletmeler için geliştirilecek bağımsız denetim standartları seti, uygulayıcıların mesleki muhakemesinin kullanımını güçlendirecektir. Uygulayıcıların profesyonel muhakemesini vurgulayan ve özelleştirilmiş yaklaşımı mümkün kılan bir çözüm önerisidir. Tıpkı muhasebe standartlarında olduğu gibi mevcut standartların dışında yeni bir standart setinin oluşturulması problemlerin çözümünde en etkili yol olacaktır.

Ancak diğer yandan farklı standart seti oluşturmak karışıklıklara sebep olabilir. Hangi standart setinin ne zaman ve kimler tarafından uygulanacağı temel sorulardır. Ancak; küçük ve daha az karmaşık işletmelerin ölçütlerinin, niteliksel özelliklerinin ve tanımlamalarının açık ve anlaşılır şekilde sınırlarının çizilmesiyle karmaşıklığın önüne geçilebilir. Bu nedenle bu hususta rehberlik sağlayan açıklamaların basit ve anlaşılır olması gerekmektedir.

Paydaşlar tarafından benimsenen mevcut denetim standartlarına göre daha detaylı olacağı düşüncesi, yeni setin geniş çapta benimsenmesini engelleyebilir. Bu nedenle yeni oluşturulacak setin açıklamalarının yeterli ve ihtiyaca uygun olması şarttır.

IAASB başlattığı proje ile denetim standartlarının için küçük işletmeler karmaşık olduğu endişesine yanıt olarak mevcut denetim standartlarını gözden geçirme ve revize etme, küçük veya karmaşık olmayan işletmeler için ayrı bir denetim standardı geliştirme ya da küçük veya karmaşık olmayan işletmelerin denetçileri için rehberlik sağlama önerileri üzerinde çalışmalarına başlamıştır.

IAASB, denetim standartlarının gözden geçirilmesiyle özellikle küçük veya karmaşık olmayan işletmeler için denetimlere fayda sağlamak amacıyla denetçinin çabasını daha belirgin hale getirmek için revize üzerinde durmuştur. IAASB'nin revize yaparken üzerinde durduğu temel hususlar;

- Denetçinin ne yapması gerektiğini daha net şekilde belirlemeye daha fazla odaklanma, şartların etkin ve verimli şekilde uygulanmasını desteklemek için uygun uygulama materyali hazırlamak.

- Tüm denetimler için temel gereksinimleri belirleyerek ve ardından daha karmaşık durumları ele almak için gerektiği kadar genişleterek standartları gözden geçirme yaklaşımını belirlemek.

- Uygulamada nasıl daha fazla ölçeklenebilirlik ve orantılılık hususlarına sahip olabileceğini göz önünde bulundurmak.

- Daha az karmaşık işletmelerin denetimlerine özgü hususların standartlar içerisinde ayrı başlık altında daha anlaşılır şekilde ifade etmek.

olarak sıralamak mümkündür.

IAASB'nin mevcut standartlar üzerinde yapacağı revizyonun çeşitli yolları vardır;

- Bütün uluslararası denetim standartlarının yukarıdaki yer alan temel hususlar ışığında gözden geçirilmesi.

- Uluslararası denetim standartlarının aşamalı şekilde revize edilmesi. Örneğin, daha az karmaşık işletmelerin denetiminde en fazla zorlanılan standartların belirlenerek revize çalışmasının o standartlardan başlayarak tamamlandıktan sonra diğer standartlara geçilmesi.

- Planlanmış ve şu an devam etmekte olan revize çalışmaların içerisine dahil edilmesi.

Standartların revizyonunda en etkin yöntemin hangi olduğu hususunda IAASB'nin kesin bir yaklaşımı bulunmamaktadır.

IAASB daha az karmaşık işletmelere yönelik standart hazırlama projesinin bir diğer önerisi küçük işletmelerin denetçileri için rehberin geliştirilmesidir. IAASB'nin mevcut standartların uygulanmasında denetçiler için geliştireceği rehber birtakım esaslara dayanmaktadır;

- Daha az karmaşık işletmelerin denetimleri için geliştirilen Uluslararası Denetim Uygulama Kılavuzu (International Auditing Practice Note, IAPN) denetçilere uluslararası denetim standartlarında yer alan yükümlülükler haricinde ek bir sorumluluk yüklememektedir.

- IAPN denetçilerin tüm uluslararası denetim standartlarına uyma sorumluluğunu da ortadan kaldırmamaktadır. Bu kılavuz denetçilere pratik uygulamalarda yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

- IAPN standartlardaki belirli alanların ya da daha az karmaşık işletmelerin denetimlerinde belirlenen zorluklar için belirli standartların uygulanmasında yardımcı olması amaçlanmaktadır.

- Yeni hazırlanan ya da revize edilen standartlar yayımlandıktan sonra denetçiler tarafından daha net anlaşılabilmesi için ilave açıklayıcı metinlerin (sunumlar, seminerler vb.) yapılması planlanmaktadır.

IAASB'nin daha az karmaşık işletmelerin denetimi için getirmiş olduğu son öneri, daha az karmaşık işletmelere özgü ayrı bir uluslararası denetim standardının hazırlanmasıdır. Bu öneri tüm paydaşların da katıldığı uluslararası birçok toplantı, konferans ve seminerde görüşülmüştür. Paris Konferansı olmak üzere düzenlenen tüm görüşmelerde paydaşlar tarafından yeni bir standart hazırlamanın sağlayacağı faydalar ve dezavantajlar tartışılmıştır.

Sonuç olarak IAASB, IASB tarafından işletmelerin büyüklüklerine göre hazırlanıp yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarına hâkim olan temel anlayışı benimsediği yeni bir standart hazırlama çalışmasına başlamıştır. Küçük ve daha az karmaşık işletmelere özgü ayrı bir uluslararası denetim standartları birtakım esaslara dayanmaktadır. Bu esaslardan ilki

- Yeni standartta yer alacak hiçbir hükmün uluslararası denetim standartları ile çelişmemesidir. Bununla birlikte hazırlanan yeni standart setinin hangi büyüklükteki işletmeleri kapsadığını açıklayan tanımlara yer verilmesi gerekmektedir.

- Hazırlanacak yeni standart setinin denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasına daha çok izin veren ve daha az karmaşık işletmelerin denetim süreçlerine daha uygun şekilde tasarlanmasıdır.

- Denetçilerin denetim prosedürlerinin uygulanması sonrasında standartlar kapsamında belgelendirme yükümlülüklerinde birtakım kolaylıkların getirilmesidir.

- Daha az karmaşık işletmelere özgü açıklayıcı bir hükmün olmadığı yerlerde muhasebe standartlarında olduğu gibi ana metin olan uluslararası denetim standartlarına atıf yapılmasıdır.

IAASB'nin küçük işletmeler için yeni ve bağımsız bir standart hazırlama önerisinin mevcut sorunun çözümünde en etkin öneri olduğu değerlendirilmektedir. Küçük işletmelere özgü oluşturulan muhasebe standartları gibi daha az karmaşık işletmelerin denetiminde fayda/maliyet dengesi sağlayacak yeni denetim standartları seti, mevcut denetim prosedürlerinin kolaylaştırıcı ve basit hali olacaktır. Bu sayede uygulayıcılar için etkin ve verimli bir sürecin oluşacağı değerlendirilmektedir. Kolaylaştırıcı hükümlerin uygulanmasının gerektiği düşünülen standartlara; bağımsız denetimin belgelendirilmesi,

işletme ve çevresinin tanınması, iç kontrolün değerlendirilmesi, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların değerlendirilmesi örnek olarak verilebilir.

Sonuç olarak tüm dünya ekonomilerinde küçük işletmelerin rolünün kritik olması nedeniyle bu işletmelere özgü yeni bir denetim standardı setinin hazırlanmasının gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küçük ve daha az karmaşık işletmelerin denetiminde mevcut uluslararası denetim standartlarının uygulanmasının IAASB başta olmak üzere tüm paydaşlar tarafından etkin ve verimli olmadığı kabul edilmiştir.

Küçük işletmelerin denetiminde karşılaşılan zorluklar çoğunlukla gerekli denetim prosedürlerinin uygulanmasının maliyet/fayda dengesizliğine ilişkindir. Denetçilerin amacı, farklı büyüklük ve karmaşıklığındaki işletmelerin denetimleri için aynıdır. Ancak bu, her denetimin aynı şekilde planlanması ve gerçekleştirileceği anlamına gelmemektedir.

Denetçinin amaçlarına ulaşmak için ve denetim standartlarının gerekliliklerine uymak için üstleneceği belirli denetim prosedürleri, denetlenen kuruluşun büyük veya küçük, karmaşık veya nispeten basit olmasına bağlı olarak değişmelidir. Bu nedenle küçük işletmeler için denetim standartları, denetçinin bir denetimde ele alması gereken asıl konulara odaklanmalı ve normalde denetçinin uygulaması gereken prosedürleri basit şekilde ifade etmeli yani sonuç olarak maliyet/fayda dengesini gözetmelidir.

Küçük ve daha az karmaşık işletmelerin yapısal olarak dezavantajlı olmalarının yanı sıra denetim hususunda da dezavantajlı konumda oldukları açıktır. Her ülkenin kendi yasal mevzuatı uyarınca belirlemiş olduğu zorunlu denetim muafiyeti eşikleri vardır. Özellikle son yıllarda bazı üye ülkeler eşik değerlerini yükseltmiştir. Buna sebep olarak denetimin küçük işletmeler üzerinde yarattığı yükü hafifletme gösterilmektedir. Ancak bu durumun tersi de geçerlidir. Örneğin İsveç, yürüttüğü çalışma ile küçük işletmelerin denetime tabi olma eşik değerlerini yükseltmenin topluma olan maliyetlerinin, faydalarından daha ağır basması sebebiyle eşik değerleri yükseltmemiştir.

Denetim tüm işletmeler için olmazsa olmaz, kapsayıcı bir olgudur ve küçük işletmelere özgü uluslararası denetim standartlarının eksikliği sebebiyle küçük işletmelere getirilen denetim muafiyetlerinin ve eşik değerlerin yükseltilmesinin ekonomiler üzerindeki olumsuz etkisi göz ardı edilmemelidir. Denetim olgusunun, işletmelere sağladığı katma değer zincirine küçük işletmelerin de dahil olması oldukça önemlidir. Bu nedenle mevcut denetim standartları yerine küçük ve daha az karmaşık işletmelere özgü uluslararası ayrı bağımsız denetim standartları seti oluşturulması zorunluluk halini almıştır.

Mevcut denetim standartlarının küçük ve daha az karmaşık olan işletmelerde uygulanmasının yaracağı sorunların önüne geçebilmek için oluşturulan yeni bağımsız denetim standartları seti hazırlanırken daha basit, anlaşılır, orantılı ve ölçeklenebilir olması gerekmektedir.

Daha az karmaşık işletmeler genellikle basit ticari işlemlerde bulunmaktadır. Bu durum denetim kapsamında değerlendirildiğinde denetim sürecinin daha basit olacağı anlamına gelmektedir. Bir denetçinin küçük bir işletmenin denetiminde gösterdiği çabayla, büyük bir işletmenin denetiminde gösterdiği çabanın birbirinden farklı olması, küçük işletmenin denetiminde daha az çaba göstereceği prosedürleri uygulaması gerekmektedir. Denetçinin maliyet/fayda dengesi kurabilmesi için uygulanacak prosedürlerin işletme ölçeğiyle doğru orantılı olması gerekmektedir.

Örneğin denetçinin işletme ve çevresini tanınması ele alındığında hem büyük hem küçük işletmeler için işletme ve çevresini tanımak gereklidir ancak küçük işletmeler için bu süreç daha basit ve kolay bir süreçtir. Denetçi küçük işletmelerin, işletme ve çevresi hakkında kolayca ve doğrudan bilgi edinilebilmektedir. Bu kolaylığın, uygulanacak prosedürleri de daha basit ve anlaşılır kılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Bir başka örnek olarak küçük bir işletmenin yürüttüğü kontrol faaliyetleri sınırlı olabilir. Dolayısıyla küçük işletmelerin denetiminde, denetçi tarafından incelenecek çok az kontrol faaliyeti vardır ve denetçi mesleki muhakemesi ışığında gerekli olan müteakip denetim prosedürlerini uygulayabilir.

Benzer şekilde iç kontrol ve çevresini anlamak küçük işletmeler için daha basit olabilmektedir. Çünkü bu işletmeler, daha az karmaşık prosedürlere ve süreçlere sahiptirler. Aynı zamanda küçük işletmelerde finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemleri ve ilgili iş süreçleri büyük işletmelere kıyasla daha az karmaşıktır. Küçük işletmelerdeki iletişim de daha büyük bir işletmeye göre daha kolaydır. Sonuç olarak küçük bir işletmenin iç kontrolüne ilişkin anlayış elde etmek, büyük bir işletmenin iç kontrolüne ilişkin anlayış elde etmekle eşit derecede öneme sahip olmakla birlikte denetçinin küçük işletme hakkında anlayış elde etmesi ve belgelendirmesi büyük işletmelere nispeten daha kolaydır.

Küçük veya daha az karmaşık işletmelerin uluslararası rekabet edebilmeleri ve karşılaştırılabilirlik imkanına sahip olabilmeleri için ortak dile sahip yeni bir uluslararası bağımsız denetim standartları setinin oluşturulması oldukça kritiktir. Küçük işletmeler için

denetim standartlarının ülkeden ülkeye farklılık gösteren bu dağınık yapısının, ortak bir dille oluşturularak tüm ülkeler için kapsayıcı hale getirilmesi gerekmektedir. Küçük ve daha az karmaşık işletmelerin denetimden muaf tutulmaları yerine küresel değer zincirinin bir parçası haline gelebilmeleri ancak yeni bir bağımsız denetim standartları seti ile mümkündür.

Küçük ve daha az karmaşık işletmeler kendilerine özgü hazırlanan uluslararası muhasebe standartları ile gerçeğe uygun sunum sağlayan ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun bilgileri içerecek finansal tablolar hazırlaması mümkünken, denetim sürecinde böyle bir imkana sahip değillerdir. Küçük işletmelerin denetim sürecini de yüksek kalitede gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu nedenle küçük işletmelerin yöneticilerinin işletmenin durumunu sağlıklı şekilde değerlendirmelerini ve bu sayede daha doğru kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapısının güçlendirilmesi ve daha sağlıklı, geniş katımlı ve uzun vadeli ortaklıkların oluşmasına olanak sağlayacak denetim sürecinden geçmelerine ve yeni bağımsız denetim standartları seti oluşturulmasına ihtiyaç vardır.

KAYNAKLAR

Accountancy Europe. (2018). Simplifying Auditing Standards For Small or Non-Complex Entities: Exploring Possible Solution. Brüksel.

Akdoğan Nalan, Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2010, (9-16).

AICPA. (2021). A solution to complex accounting standards.

<https://www.aicpa.org/resources/podcast/a-solution-to-complex-accounting-standards>.

Avrupa Komisyonu. (2020). European commission small business criterion.

https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes_en

Biçer Ali Altuğ, Uluslararası Denetim Standartları'na göre Türkiye'de KOBİ denetimi ve karşılaşılabilecek zorluklar üzerine bir araştırma, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , Doktora Tezi İstanbul 2012.

International Auditing And Assurance Standarts Board. (2019). Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Address. International Auditing And Assurance Standarts Board.

International Auditing And Assurance Standarts Board. (2022) SMP/SME Audits.

<https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-quarterly-board-meeting-december-5-9-2022>

International Auditing And Assurance Standarts Board Fact Sheet. (2019). An overview of the IAASB's role and standart-setting process.

<https://www.iaasb.org/system/files/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf>

IAASB Main Agenda. (2022).

https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20220912-IAASB-Agenda_Item_1-A-Draft-Minutes-of-the-Public-Session-for-June-2022-Draft-CLEAN.pdf

The Canadian İnstitute Of Chartered Accountants. (2017) Audit an Assurance.

<https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance>

OECD. (2017). Small and medium size enterprises in World.

Öztürk, E. , Gökçen, G. & Güleç, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 4 (3), 413-430

Pascu, Anna-Maria. & Vasiliu, Andreea. (2011). International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities- a New Challenge for the European Union (12), 7-10

Small Business Administration. (2022). Small business criteria in America.

<https://www.sba.gov/federal-contracting/contracting-guide/size-standards>

Sarısoy, Ö. & Eskin, İ. (2021). KOBİ IFRS'den Günümüze Finansal Raporlama Standartlarının Genel Bir Değerlendirmesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (64), 10-14

URL, “Türkiye'nin KOBİ Kriterleri” (2022)

“<https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/detay/8173/kobi-tanimi-guncellendi>”

URL, “KGK'nın BOBİ Kriterleri”, (2021)

“[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Buyuk-ve-Orta-Boy-Isletmeler-Icin-Finansal-Raporlama-Standardi-\(BOBI-FRS\)-2021-Surumu](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Buyuk-ve-Orta-Boy-Isletmeler-Icin-Finansal-Raporlama-Standardi-(BOBI-FRS)-2021-Surumu)”

URL,“<https://www.halkbankkobi.com.tr/tr/uzmanina-danisin/makaleler/muhasebe-ve-denetim/bagimsiz-denetimin-isletmeler-icin-onemi-nedir.html>”

URL, “<https://www.ldb.com.au/audits/benefits-audit-small-medium-enterprise-sme/>”

URL, “<https://www.worldbank.org/en/topic/sme/finance>”

URL, “ [https://www.robertsnathan.com/audit-can-add-value-small-company-owners/.](https://www.robertsnathan.com/audit-can-add-value-small-company-owners/)”

URL, “<https://www.ifrs.org/>”

URL,“(<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/how-we-help-support-consistent-application/#interpretations-committee-process>”

URL, “<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/#consultations-and-amendments>”

URL, “<https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2015/2015-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes/>”

URL, “<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/presentations/>”

URL, “<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>”

URL, “https://www.ifrs.com/overview/IFRS_SMES/IFRS_SMES_FAQ.html#q1”

URL, “<https://www.iasplus.com/en-gb/standards/uk-gaap/frs-105>”

URL, “<https://www.iasplus.com/en-gb/standards/uk-gaap/frs102>”

URL, “<https://www.iasplus.com/en-gb/standards/ifrs-in-the-uk-1>”

URL, “<https://www.efrag.org/About/Facts>”

URL, “<https://www.iaasb.org/about-iaasb>”

URL, “<https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>”

URL, “<https://www.iaasb.org/publications/key-takeaways-iaasb-s-third-conference-audits-financial-statements-less-complex-entities>”

User Guide for the SME Definition. (2020). SME Definition.

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/756d9260-ee54-11ea-991b-01aa75ed71a1>

USITC. (2020). Trade, Tariff and classification.

<https://dataweb.usitc.gov/>