

# YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE TFRS/ TMS KONUSUNDA GETİRİLEN YENİLİKLER VE ORDU İLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇILARINI DEĞERLENDİRMEYE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Yrd. Doç. Dr. A. Tülay YEL\*  
Öğr. Gör. Didem ÖZTÜRK ÇİFTÇİ\*\*

## ÖZET

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE TFRS/TMS KONUSUNDA GETİRİLEN YENİLİKLER VE ORDU İLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇILARINI DEĞERLENDİRMEYE YÖNELİK BİR UYGULAMA

## ÖZET

Dünya ekonomisindeki globalleşme ile birlikte ortaya çıkan muhasebe sistemlerindeki uyum ihtiyacı nedeniyle ülkemizde de bu konuda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışmalardan biri olan Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe ve finansal raporlama faaliyetlerinin dünya standartlarına ulaştırılması hedefi büyük ölçüde gerçekleşmiştir. Söz konusu yeniliklerin uygulama aşamasındaki sonuçlarını ilk olarak değerlendirecek olan muhasebe meslek mensuplarının algıları son derece önemlidir. Bu nedenle bu çalışmada, Ordu ili bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK ile muhasebe standartları konusunda getirilen yeniliklere bakış açıları incelenmiştir. Bunun için yapılan anket çalışması istatistiki testler kullanılarak değerlendirilmiş ve elde edilen sayısal sonuçlar literatür araştırması ile desteklenerek yorumlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler;** Yeni TTK, Muhasebe Standartları, Meslek Mensupları, Finansal Raporlama Standartları

**Jel Kodlar:** ???

\* Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü.

\*\* Ordu Üniversitesi, Fatsa MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü.

## REFORMS IN THE NEW TURKİSH COMMERCIAL COD AND AN APPLICATION TO ASSESS PERCEPTIONS OF MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSION IN ORDU PROVINCE (TURKEY)

### ABSTRACT

With the globalization in the world economy, studies have been initiated in Turkey as a result of the emerging need for harmonization of accounting systems. The objective regarding to reach international standards of accounting and financial reporting activities has been highly achieved with the new commercial code which came into force in July, 2012. The perceptions of accounting profession members who are the first to asses the results of the reforms being applied are extremely important. Therefore, in this study, the perceptions of professional accountants in Ordu Province regarding the reforms in the No: 6102 Turkish Commercial Act were examined. The data collected with the questionnaire surveys were analyzed by statistical analysis techniques and the results were evaluated according to previous studies.

**Keywords:** New Turkish Commercial Act, Members of Accounting Profession, Financial Reporting Standards.

**Jel Codes:** ???

### 1. GİRİŞ

Dünya ticaretinde son yıllarda yaşanan gelişmeler, rekabet düzeyindeki artış ve küreselleşmenin oluşturduğu yeni koşullar, ülkemizde 1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun birçok konuda yetersiz kalmasına neden olmuştur. Uluslararası ticaret, endüstri, hizmet finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için bu alanlara ilişkin hukuki alt yapının küresel sürece uyumlaştırılması kaçınılmazdır. Bunun yanında Avrupa Birliği adaylık süreci de sermaye piyasaları ve ticaret hayatına ilişkin hükümlerin uyumlaştırma kapsamına alınmasını zorunlu kılmıştır. Tüm bu nedenler, 1999 yılında yeni yasa hazırlama çalışmaları ile başlayan ve 09.11.2005 tarihinde yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağının Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na getirilmesi ile büyük bir adım atılmış olan süreci doğurmuştur. Bu süreç, tasarının 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı TTK olarak yasalaşması ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle sonuçlanmıştır.

Yeni TTK, esas itibariyle şeffaflık ve denetim üzerine oturmakta ve iş hayatı için çağdaş ve reformcu bir yaklaşım taşımaktadır (Ulusan ve diğerleri, 2012, 11). Kanun ile muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama, muhasebe standartları ve bağımsız denetim gibi birçok konuda yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu açıdan bakıldığında, 6102 sayılı TTK, işletmelerin sermaye piyasalarında ve uluslararası piyasalarda rekabet edebilmesi ve rekabet piyasalarında güçlü olarak yer alabilmesi için, tam şeffaflığa dayalı muhasebe kayıt yönteminin Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alarak nasıl yürütülmesi gerektiğini ortaya koymaktadır (Bozdemir, 2012, 102).

Bu çalışmada, Yeni TTK ile özellikle muhasebe ve finansal raporlama konularında getirilen yeniliklere değinilmiştir. Söz konusu yenilikler içerisinde özellikle muhasebe ve finansal raporlama konusunda, Ordu ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının bakış açılarını ifade eden veriler, anket yöntemi uygulanarak elde edilmiştir.

## 2. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Bir ülkenin muhasebe sistemi, muhasebenin teorisini oluşturan unsurların ve yasal düzenlemelerin etkisi altındadır. Ülke bazında ortak bir muhasebe uygulamasının sağlanması ancak ulusal muhasebe standartları aracılığıyla mümkündür (Ayboğa, 2002, 44).

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına belirli bir düzen getiren kurallar olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe standartları ayrıca, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu faaliyet sonuçlarını doğru, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uygulanması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak da tanımlanabilir. Muhasebe standartlarının oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır (Toroslu, 2012, 174).

Her ülkede değişik kişi ve gruplar, işletmelere ait finansal bilgileri değişik amaçlar için kullanmaktadır. Finansal tablolar, muhasebe standartlarına uyularak hazırlandıklarında, tabloların kabul edilme ve dikkate alınma oranları artmaktadır. Finansal tabloların kamuya açıklanmaları halinde yapılacak denetimlerde, şeffaflığı sağlayacak göstergeler olarak muhasebe standartları ele alınmaktadır (Şensoy, 2008, 7). Muhasebe ve finansal tablo standartları, işletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibariyle aynı temelde karşılaştırabilmelerine, finansal performansın doğ-

ru analiz edilmesine ve bunun sonucunda da gerçekçi plan ve hedefler oluşturulmasına olanak tanır.

## **2.1. Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci**

### **2.1.1. Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartların Dünyadaki Gelişim Süreci**

Finans pazarlarındaki hızlı gelişmeler, uluslararası karşılaştırılabilir finansal tablolara olan ihtiyacı da arttırmıştır. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, uluslar arası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır (Çelik, 2008, 14). Bu bilgiler, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uyumlu hale getirilmesinin gerekliliğini de açıklamaktadır.

Dünyada ortak bir muhasebe setinin oluşturulması konusunda birçok çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların en önemlisi 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (UMSK; IASC) 1975 yılında muhasebede uyumlaştırmanın, daha şeffaf ve tutarlı raporlamayı desteklemenin bir yolu olduğu düşüncesiyle özel sektör işletmelerinin kullanımı için ilk Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) yayınlamasıdır (Al-Shammar ve diğerleri, 2008, 426).

Daha sonra bu gelişmeler, profesyonel muhasebeciler arasında uluslararası işbirliği ve muhasebe standartlarının dünya genelinde uygulanması şeklinde devam etmiştir (Aysan, 2007, 52). 2001 yılında UMSK (IASC), daha etkin çalışabilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) dönüştürülmüştür. IASB, merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş bir otoritedir. Kurulun amacı, finansal tabloların sunulmasında gerekli muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmak olup, hiçbir zorlayıcı etkisi yoktur (Kurcan ve diğerleri, 2011, 17).

Avrupa Birliği(AB) ülkelerinde finansal raporlama konusunda ilk adım 1970' lerin sonunda uluslararası yatırımları kolaylaştırmak ve finansal raporlamadaki farklılıkları azaltarak uyumu kolaylaştırmak amacıyla bir dizi yönerge yayınlanmasıyla başlamıştır. Bu süreç AB ülkeleri arasında ekonomik ve politik gelişmeler yaşandıkça (tek para birimi gibi) ilerlemeye de-

vam etmiştir (Soderstorm ve Sun, 2007, 677). 2002 yılında tüm AB ülkelerindeki halka açık şirketlerin konsolide hesaplarını 2005 yılı itibarıyla IFRS'ye uygun olarak tutması zorunluluğu getirilmiştir (Larson ve Street, 2004, 90).

Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise uluslararası muhasebe standartlarına uyum tartışmalarının çok daha az olduğu görülmektedir. Bu durum yabancı sermaye ve yatırımcı açısından söz konusu ülkelere gelen muhasebe ve finansal bilginin finansal tabloların daha az güvenilir olduğu algısı sonucunu oluşturmaktadır. Bugün tüm gelişmekte olan ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyumu ile ilgili kesin bir yürürlük tarihi olmamakla birlikte, bazı ülkelerin uyum için girişimlerinden söz edilebilir (Zeghal ve Mhedhbi, 2006, 375).

Bugün dünyada 113 ülkede bulunan yaklaşık 12.000 şirket UMS/UFRS'leri kısmen ya da tamamen benimsemiş durumdadır. Tahminlere göre önümüzdeki birkaç yıl içinde UMS/UFRS'leri benimseyen ülke sayısı 150'ye ulaşacaktır. (Toroslu, 2012, 194). Standartlaştırma konusundaki bu gelişmelere rağmen, muhasebe standartlarının dünya genelinde uyumlu hale gelmesi henüz mümkün görülmemektedir. Nitekim dünyada NAFTA (North American Free Trade Agreement-Kuzey Amerika Gümrük Birliği Anlaşması) ülkelerinin benimsediği muhasebe standartları ile Avrupa Birliği'nin benimsediği muhasebe standartları farklıdır (Yalkın ve diğerleri, 2006, 293).

Muhasebe standartlarının uluslararası uyumunun gerçekleştirilmesini önleyen güçlükler; ülkelerin muhasebe uygulamaları arasındaki mevcut farklılıkların büyüklüğü, bazı ülkelerde etkin profesyonel muhasebe meslek örgütlerinin yokluğu, milliyetçi bakış açılarının bulunması ve ekonomik sonuçların muhasebe standartları üzerindeki etkileri şeklinde sıralanabilir (Akgün, 2012, 47).

### **2.1.2. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi**

Muhasebe standartlarının Türkiye'deki gelişimi tarih boyunca incelendiğinde bu sürecin ekonomik gelişme ile birlikte ilerlediği görülmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında özel sermaye olmaması nedeniyle yatırımların devlet tarafından yapılması serbest ekonomiye geçişi geciktirmiştir. Bu durum aynı zamanda muhasebe uygulamalarındaki gelişmeleri de engellemiştir (Sayar ve diğerleri 2012). İlerleyen yıllarda devrimlerin sosyal hayatı olduğu kadar ticari hayatı da etkilemesi sonucu 1926 yılında Almanya'dan alınan ilk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1977 yılında ise Türk Hesap

Uzmanları Derneği Uluslararası Muhasebe Standartları komitesine üye olmuş ve muhasebe standartları Türkiye de ilk kez yayınlanmıştır. Bu gelişmeleri, 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasının kuruluşu, 1993 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yürürlüğe girmesi ve 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun kuruluşu takip etmiştir. Ülkemizde yer alan farklı mevzuatların birleştirilmesi sonucu 1999 yılında idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve 2002 yılında çalışmalarına başlamıştır.

Avrupa Birliği 01.01.2005 tarihinden itibaren UMS ve UFRS'lerin uygulanmasına karar vermiştir. Türkiye'de de, üyelik sürecinin doğal sonucu olarak 2005 yılı başından itibaren bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını UFRS'ye uyumlu olarak düzenlemektedir. Bunun dışında kalan şirketler içinse uygulama zorunluluğu 01.01.2013 tarihinde başlayacaktır.

Yeni TTK 88. maddesinin ikinci fıkrasında, TMS'nin IFRS ile özdeş olması zorunludur. Bu kısmen, Avrupa Birliği'nin 12.07.2002 tarihli Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanmasına İlişkin Tüzüğü'nün gereğidir. Her ne kadar bu tüzükte bahsedilen şirketler anonim şirketler olsa da üye devletler istedikleri takdirde tüm şirketler için IFRS'ye uyabilirler. Türkiye de yeni TTK ile uygulanacak standartlar bakımından tam birliği sağlamak ve KOBİ'ler için de muhasebe standartlarına uyum getirmek amacıyla tüm şirketler için IFRS uygulama seçeneğini tercih etmiştir. (Demir, 2011, 66).

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile genel anlamda ülkemizde muhasebe standartları uluslararası uygulamalarla uyumlu hale getirilmiş ve muhasebe standartları konusunda 02.11.2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir.

### **2.1.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK)'nin kurulması, 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulunca 26 Eylül 2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile gerçekleşmiştir. 660 sayılı KHK ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kapatılmış ve muhasebe standartları ile ilgili olarak her türlü düzenleme yapma yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Kurumu'na verilmiştir.

Kurul ve başkanlıktan oluşan kurumun merkezi Ankara'da olup, kurum

gerekli gördüğü takdirde temsilcilikler açabilir. Kurul, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur.

Kurul üyeliklerine atanacakların en az dört yıllık eğitim veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yükseköğretim kurumlarından mezun olmaları veya bu dallarda yüksek lisans yapmış olmaları ve muhasebe, finans, vergi, denetim ve hukuk alanlarından birinde en az on yıllık deneyim sahibi olmaları gerekmektedir.

### 3. YENİ TTK'DA YER ALAN TMS/TFRS KAYNAKLI YENİLİKLER

Yeni TTK ile gerek muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları gerekse denetim ve denetim standartları konularında devrim niteliğinde yasal düzenlemeler getirilmektedir. Yeni TTK'ya göre muhasebe artık vergi kanunlarına göre değil Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) / Uluslararası Raporlama Standartlarının

(UFRS) çevirisi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre tutulacaktır (Ulusan ve diğerleri, 2012, 13). Bu kapsamda TMS ve TFRS'nin uygulanmaya başlaması ile işletmelerin finansal tablolarından yararlanacak olan hedef kitle olarak yatırımcıların ve finansman sağlayıcıların daha fazla bilgi edinmeleri için finansal tabloların niteliği ve bunların dipnotları ile muhasebe politikalarını özetleyen diğer açıklamalar önem kazanacaktır

(Sağlam ve diğerleri, 2012, 2).

#### 3.1. Ticari Defterler ve TMS/TFRS

Yeni TTK'ya göre her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu, TMS'ye ve 88. madde hükümleri başta olmak üzere bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır (Bozdemir, 2012, 104). Buradaki "zorundadır" ifadesiyle emredici nitelik kazanan söz konusu yenilik ile amaçlanan finansal raporların güvenilir şekilde hazırlanmasını sağlamaktır.

Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. Buradaki üçüncü kişi ibaresi, tacirden bağımsızlığı ve tarafsızlığı ifade eder. Bu hüküm, defterlerin aynı zamanda uzmanca, profesyonellik ilkelerine göre, meslek etiği, yöntemi ve terimleri uyarınca tutulması gerektiğini de ortaya koymaktadır. (Demir, 2011, 52).

“İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir” ifadesi ile her tacirin ticari defter tutma yükümlülüğüne ilişkin emredici bir kural koyulurken, bu ifadeden ayrıca ticari defterlerin tutulmasında bir sistem içinde muhasebenin tutulmasına vurgu yapıldığı anlaşılmalıdır. Bu çıkarım, TMS uygulama zorunluluğunu ortaya koyan ifadeden de anlaşılmalıdır (Haftacı ve Badem, 2011, 3).

Defter tutma konusunda getirilen bir diğer yenilik ise gerçek kişi ve tüzel kişi ayırımının ortadan kalkmasıdır. Tüm tacirler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterlerini tutmakla yükümlü kılınmış, bunun dışındaki defterler için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir.

Ticari defterlerin, ilgili yasaya ve yasanın atf yaptığı TMS' ye uygun olarak tutulması, öncelikle kendi yararları açısından tacirlere, tüzel kişi tacirlerde alınacak finansal ve yönetsel kararlarda ortaklara ve yöneticilere, vergi alacağının belirlenmesinde devlete, ticari alacaklarla ilgili uyumsuzluklarda alacaklılara, çeşitli hukuk dalları açısından ortaya çıkan uyumsuzluklarda delil olarak mahkemelere önemli faydalar sağlamaktadır ( Haftacı ve Badem, 2011: 3).

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte teknik gelişmeler dikkate alınmıştır. Bu gelişme ticari defterlerin elektronik ortamda tutulmasını ve işletme ile ilgili her türlü belgenin elektronik ortamda saklanması imkânını sunmuştur(Çaldağ, 2013, 20).

### 3.2. Finansal Tablolar ve TMS/TFRS

Türk Ticaret Kanununun 68. maddesine göre; (1) Tacir ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu çıkarmak zorundadır. (2) Tacir gelir tablosunu hazırlar. (3) Bilanço ile gelir tablosu yılsonu tablolarını oluşturur.

Bu maddede yer alan birinci ve ikinci fıkralar varlık ve borçların tutarlarının ilişkisini vurgulayarak bilanço kavramına gönderme yaparken, üçüncü fıkra hükmü ise yılsonu finansal tablolarını tanımlamaktadır (Demir, 2011, 68).



Hüküm, yıl sonu finansal tabloları ile sınırlı gibi gözükse de hem, “Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS/TFRS’de öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar” diyen TTK 514. maddesi hem de TMS saklı tutulmuştur.

TTK’nin 69’uncu maddesine göre, yılsonu finansal tablolar; Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır. Madde gerekçesinde hükmün içerik ve anlamının, TMS’ ye göre belirlenip tanımlanacağı belirtilmiştir.

Yeni TTK ile getirilen dürüst resim ilkesi, şirketlerin finansal tablolarını TMS göre şirketin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve şirketin niteliğine uygun bir şekilde ve güvenilir olarak hazırlanması gerektiğini ifade etmektedir. Dürüst resim ilkesi dört emredici ilkeyi içerir;

1. Yılsonu finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına göre çıkarılır.
2. Finansal tablolardan şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçları anlaşılmalıdır.
3. Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf, güvenilir olmalıdır.
4. Finansal tablolar şirketin durumunun resmini vermelidir.

Ayrıca, yeni TTK’nin finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili en dikkat çekici değişikliği 68.maddenin gönderme yaptığı, Anonim Şirketlerin(AŞ) finansal tabloları ile ilgili düzenlemeleri içeren 514 ve 528. madde hükümleridir. 514. madde, Anonim Şirketlerde yönetim kurullarının geçmiş hesap dönemine ait Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS1) standardında sayılan bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve tabloların dipnot ve açıklamalarından oluşan tam bir finansal tablolar seti ile yıllık faaliyet raporunu izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayıp genel kurula sunması gerektiğini hükme bağlamıştır. Limited şirketler için de 514. maddedeki hükümler geçerli olacak ve her Limited şirket finansal tablolarını yayınlamak yükümlülüğünde olacaktır (Haftacı ve Badem, 2011, 8).

### 3.3. Bağımsız Denetim ve TMS/TFRS

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” in 2. maddesinde bağımsız denetim; “

Ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi bağımsız denetimin mali tabloların muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğunun tespiti ve mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ile gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığının tespiti olmak üzere 2 temel işlevi vardır ( Yavaşoğlu, 2001, 22). Yeni TTK ile TMS/TFRS konusunda getirilen yeniliklerin söz konusu standartların uygunluğunun tespitini de içeren denetim faaliyetlerini etkilememesi olanaksızdır. Diğer taraftan, Yeni TTK ile muhasebe uygulamalarında oluşturulan standardizasyon, diğer faydalarının yanında denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı ve kolay yürütmesini de sağlamaktadır.

Denetim konusunda getirilen yeniliklere genel bir çerçeve çizilecek olursa başlangıç olarak 6102 sayılı kanunda denetim kavramının kapsamından bahsedilmelidir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile denetlemenin kapsamı, şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi olarak açıklanmıştır. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının da denetimin kapsamı içinde olduğu belirtilmiştir (www.gureli.com.tr/unisite/MaliislerveFinansal Raporlama.pdf. 10.10.2012 tarihinde erişilmiştir).

Yeni kanun ile getirilen en önemli değişikliklerden biri, halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetimin, halka açık olsun ya da olmasın bütün şirketler için zorunlu hale getirilecek olması ve denetçinin ortaklarının ancak Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmesi şartlarıdır. Böylece ülkemizde bağımsız denetim konusunda, TTK ve SPK arasında benzer uygulamalar görülecektir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, 588). Ancak, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, daha sonra yeni TTK'nin 397. maddesinde yapılan “398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir” şeklindeki değişiklik, yeni TTK ile bağımsız denetim ve denetçiler konusunda yaratılmış olan beklenti sonuçsuz bırakılmıştır. Bu konuda bakanlar kurulunun denetime tabi şirketlerin yer aldığı taslak bir listesi mevcut olmakla birlikte bu yapı henüz kesinleşmemiştir.

Yeni TTK ile murakıplık kavramı yerini muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır. Yeni denetim kavramı, uzmanlık, yeterlilik, mesleki donanım ve sorumluluk kavramları ile uluslararası standartların ön planda olduğu şeffaf bir denetleme faaliyetini içermektedir. Bu içerik ile yola çıkıldığında denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan kişi ya da kuruluşların yetkinliğinin artık çok daha fazla önem taşıdığı açıktır.

Özetle, yeni TTK ile denetim konusunda, uluslararası piyasalarda ülkemiz adına güven ve olumlu algı oluşturması beklenen köklü bir değişime gidilmiş olduğu görülmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisinin gelişmiş ülkelerde olduğu gibi meslek örgütüne verilmemiş olmasının, yapılan düzenlemelerde uyumsuzluğa sebep olduğu ve meslek gelişimini olumsuz etkilediği ifade edilebilir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, 589).

#### **3.4. Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmelerde TMS ve TFRS Uygulanması**

01 Kasım 2010 tarihinde yürürlüğe giren KOBİ TFRS'ye göre kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo hazırlayan işletmeler Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme (KOBİ) olarak tanımlanmıştır.

Genel olarak gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelerin çoğunluğunu KOBİ'lerin oluşturduğu gözlenmektedir. Türkiye'de de toplam işletmelerin %98'lik kısmını KOBİ'ler oluşturmaktadır. İşte bu noktada KOBİ'lerin esnek yapıları, değişime kısa sürede uyum sağlamaları ve bölgesel kalkınmaya katkıları göz önüne alındığında, ülkelerin ekonomilerinde önemli rol oynadıkları görülmektedir.

KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları nedeniyle özel çözümlerin geliştirilmesi zorunludur. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de finansal raporlamadır (Bulut, 2012, 96). Bu nedenle finansal raporlama alanında kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dâhil edilmiştir. Ülkemizde 13.1.2011 tarihinde meclis de kabul edilerek, 14.02.2011 tarihinde de 27846 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe giren yeni TTK'nın 88. maddesine uygun olarak, TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması zorunlu hale gelmiştir (Demirel ve diğerleri, 2011, 20).

KOBİ'ler için, muhasebe standardı geliştirmedeki ana amaç; güvenilir, an-

lamli ve kullanılabilir bilgi üretmede bir çerçeve oluşturmayı sağlamaktır. Bunun yanında, finansal bilgilerin uluslararası düzeyde anlaşılması ve diğer şirketlerle karşılaştırılabilmesi, müşteriler, tedarikçiler, yatırımcılar ve bankalarla olan ilişkileri geliştirerek yeni tedarikçiler sağlamada, finans kaynaklarını elde etmede, borç almanın maliyetini düşürmede ve kazançlarını arttırmada önemli bir faktör olacaktır ( Korkmaz ve diğerleri, 2007, 102).

Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesiyle yukarıda belirtilen özelliklere sahip işletmelerin 01.01.2013 tarihi itibarıyla KOBİ TFRS'ye tabi olacağı, defter ve raporlamasını bu standarda göre düzenleyeceği ve bu kapsamda denetime tabi olacağı sonucu çıkmaktadır. Bu da kısıtlı zaman sürecinde KOBİ'lere hem maddi hem de uygulama yönlü birtakım zorlukları beraberinde getirecektir.

#### 4. YENİ TTK' NIN ZAMAN PLANI

Tablo1: Yeni TTK Zaman Planı

01.07.2012	14.08.2012	01.10.2012
Kanunun istisnai düzenlemeler hariç yürürlük tarihi	Şirket hükümlerinin yeni TTK ile uyumlu hale getirilmesi	Tüzel kişi ortakların temsilcisi olan yönetim kurulu üyelerinin istifa etmesi ve yeni atamaların yapılması Şirketin taraf olduğu cari hesap sözleşmelerinden bileşik faiz öngören hükümlerin çıkarılması
01.01.2013	01.03.2013	01.07.2013
Konsolide ve solo finansal tablo hazırlanmasında ve ticari defterlerin tutulmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) uygulanmaya başlanması, Bağımsız denetim yükümlülüğü	Bağımsız denetçinin seçilmesi.	Anonim Şirketlerin esas sözleşmelerinde bulunan nama yazılı payların devri ile ilgili kısıtlama ve özel düzenlemelerin Yeni TTK ile uyumlu hale getirilmesi. Sermaye şirketlerinin internet sitesi açma ve mevcutsa bu sitenin belirli bir bölümünün Yeni TTK belirtilen hususlara ayrılması
14.02.2014	01.07.2014	01.07.2015
Anonim ve Limited Şirketlerin mevcut sermayelerinin Yen, TTK' da belirtilen asgari sermayelerle uyumlu hale getirilmesi.	Bağlı bir şirketin Yeni TTK 202. madde kapsamına giren kayıplarının olması halinde hakim şirketin zararı denkleştirmesi.	Pay sahipleri ve Limited Şirket ortaklarının şirkete borçlanma yasağı.

Yaklaşık 11 yıllık bir çalışmanın ürünü olarak 14 Şubat 2011 de yasalanan ve 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni TTK özellikle sermaye şirketlerini ilgilendiren birçok önemli değişiklik içermektedir. Bu değişikliklerin tümüne kanunun yürürlük tarihi itibariyle geçişin birtakım sorunlar oluşturabileceği ihtimali ile aşamalı geçiş benimsenmiştir. Yukarıdaki tabloda Yeni TTK ile getirilen bazı hükümlerin yürürlük tarihleri sırasıyla yer almıştır.

Belirtilen tarihler, Yeni TTK'nin aşamalı olarak uygulanacağını ve geçiş sürecinin 2015 yılına kadar süreceğini göstermektedir. Yeni TTK ile ticaret hayatında ne denli büyük değişikliklerin meydana geleceği düşünüldüğünde aşamalı geçiş kaçınılmaz olduğu söylenebilir. Gerçekleşecek olan değişiklikler için eğitimsel ve teknik alt yapının oluşturulması gerekmektedir. Bir diğer husus ise oluşturulmuş bir takvim olmasına karşın bugün itibariyle kanunda değişiklik yapılmaya devam edildiğidir. Birçok konuda ilk kabul edilen maddeler ile bugünkü durum arasında fark gözlenmektedir. Bu değişiklikler devam ettiği sürece yukarıda görülen takvimde de değişiklikler olması kaçınılmazdır.

## 5. ARAŞTIRMA METADOLJİSİ

### 5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile muhasebe ve finansal raporlama standartları hususunda getirilen yeniliklere bakış açılarını ve bakış açılarının belirlenen faktörlere göre etkileşimlerinin tespit edilmesidir.

### 5.2 Araştırmanın Kapsamı ve Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamında, Ordu ili ve ilçelerinde faaliyet göstermekte olan meslek mensuplarına Yeni TTK uygulanması ile muhasebe alanında meydana gelecek olan değişiklikleri içeren sorulardan oluşan bir anket uygulanmıştır. Ankette 5'i demografik 17'si ise konu temelli toplam 22 soru bulunmaktadır. Konu bazlı sorular Likert derecelendirme ölçeği ile hazırlanmış ve cevaplayıcıdan konu hakkındaki düşüncesini 1 ile 5 arasındaki değerlerden biri ile ölçmesi istenmiştir.

Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 139'u Serbest Muhasebeci (SM) 111'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olmak üzere toplam 350 muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. Bu üyelerden 197'si aktif olarak faaliyet göstermektedir (<http://www.ordusmmo.>

[org.tr/sayfa-ic-osmmmo\\_tarihce-detay-9\\_1.html](http://org.tr/sayfa-ic-osmmmo_tarihce-detay-9_1.html)). Hazırlanan anket, meslek mensuplarının 86'sı tarafından cevaplanmıştır. Anketi cevaplayan meslek mensuplarına ilişkin demografik veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

**Tablo2: Anket Katılımcılarına Ait Demografik Özellikler**

	CİNSİYET		ÜNVAN			YAŞ				
	K	E	SM	SMMM	YMM	20-25	26-35	36-45	46-55	56+
SAYISAL	6	80	8	78	--	--	26	29	13	18
%	0,07	0,93	0,09	0,91	0,00	0,00	0,30	0,34	0,15	0,21
	HİZMET YILI					EĞİTİM				
	0-5	6-15	16-25	26-35	36+	LİSE	ÖN LİSANS	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
SAYISAL	11	36	14	14	11	31	4	46	5	--
%	0,13	0,42	0,16	0,16	0,13	0,36	0,05	0,53	0,06	0,00

### 5.3.Araştırmanın Bulguları ve Analizi

Araştırmada elde edilen veriler, SPSS 15.0 istatistik programı kullanılarak değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmede, faktör analizi, bağımsız örneklem T testi ve ANOVA testleri kullanılmıştır.

#### 5.3.1. Anket Sorularına Verilen Cevapların Yüzelik Dağılımları

#### 5.3.2. Faktör Analizi

Faktör Analizi, değişkenler arasındaki ilişkiyi analiz ederek, orijinal veri setindeki gerekli bilgileri kaybetmeden çok sayıdaki değişkeni daha az sayıdaki bağımsız değişkene indirgemeyi sağlamaktadır. Kullanılan verilerin yeterliliği ise Kaiser-Mayer- Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile belirlenmektedir. (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011, 74). Bu test sonucu çıkan değer 0,50 nin altında ise faktör analizine devam etmek doğru değildir. Bartlett testi ise değişkenler arasındaki ilişkiyi gösterir. İlişki azaldıkça faktör analizinin sonuçlarına olan güven de azalacaktır. Bartlett testi sonucunun 0.05 değerinden küçük olması beklenir.

Tablo 3'de de görüldüğü gibi çalışmanın KMO değeri 0,755 bulunduğu için çalışmanın faktör analizi yapmak için uygun olduğu gözlenmiştir. Ayrıca Bartlett testi sonucunda 0,00 değeri ile 0,05 den küçük gerçekleşmiştir. Bu durumda değişkenler arasında yüksek korelasyon olduğu söylenebilir.

**Tablo3:** KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		<b>,755</b>
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	628,821
	df	136
	Sig.	,000

Testin güvenilirliğini belirlemek için bulunan Cronbach Alfa değerinin en az 0,60-0,70 aralığında olması gerekir. Çalışmaya ait Cronbach Alfa değeri 0,627 bulunduğundan güvenilirliği yeterli düzeydedir.

Çalışmaya ait verilerin faktör analizi yapmaya uygun ve güvenilir olduğu tespit edildikten sonra faktörler belirlenir. Anket sorularına ilişkin faktörlerin oluşumuna ilişkin değerler Tablo 4'de görülmektedir.

**Tablo4:** Döndürülmüş Faktör Matrisi

	Faktör1	Faktör2	Faktör3	Faktör4	Faktör5
S10	<b>0,826</b>				
S9	<b>0,796</b>				
S12	<b>0,795</b>				
S11	<b>0,789</b>				
S1	<b>0,693</b>				
S8	<b>0,647</b>				
S4		<b>0,769</b>			
S3		<b>0,747</b>			
S7		<b>0,576</b>			
S2		<b>0,54</b>			
S5			<b>0,789</b>		
S6			<b>0,745</b>		
S17			<b>0,694</b>		
S15				<b>0,858</b>	
S16				<b>0,723</b>	
S14				<b>0,634</b>	
S13					<b>0,9</b>

Faktör analizinin en önemli dezavantajlarından biri, faktörlerin adlandırılmasıdır. Faktörlerin adlandırılması faktörü meydana getiren değişkenlere göre olmaktadır. Yapılan adlandırmanın mevcut tüm değişkenleri kapsa-

ması gerekse de, bu çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumda, faktör yükü en fazla olan değişken esas alınarak isimlendirme yapılmaktadır (Nakip, 2003, 415). Bu çalışmada da faktörlerin adlandırılması, en fazla ağırlığı olan soru grubu esas alınarak gerçekleştirilmiştir.

**Faktör1:** Muhasebe uygulamalarına olumlu katkı

**Faktör2:** Yeterlilik ve eğitim faktörü

**Faktör3:** Muhasebe uygulamalarına olumsuz etki

**Faktör4:** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu faktörü ( KGMSDK)

**Faktör5:** Kobi TMS TFRS faktörü

### 5.3.3. T Testi

Meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre belirlenen faktörler açısından bir farklılık olup olmadığını belirlemek için T Testi yapılmıştır. Sonuçlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

**Tablo5:** Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre T Testi Sonuçları (\*p<0,05)

Faktör	t	df	Sig.
F1:Muhasebe Uygulamalarına Olumlu Katkı	0,34	84	0,735
F2: Yeterlilik ve Eğitim	1.298	84	0,198
F3: Muhasebe Uygulamalarına Olumsuz Etki	0,333	84	0,74
F4:KGMSDK	0,982	84	0,329
F5: Kobi TMS/TFRS	0,845	84	0,401

Bu tabloda görülen anlamlılık değerlerinin tümü 0,05'den büyüktür. Bu nedenle tüm faktörler için yapılan değerlendirmede, %95 güven aralığında cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı sayılan bir fark bulunmadığı söylenebilir. Bir başka deyişle, tüm faktörler için cinsiyete göre farklılık olmadığını ifade eden Ho hipotezi kabul edilir.

Meslek mensuplarının unvanlarına göre belirlenen faktörler açısından bir farklılık olup olmadığını belirlemek için T Testi yapılmıştır. Sonuçlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;



**Tablo6:** Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre T Testi Sonuçları (\*p<0,05)

Faktör	t	df	Sig.
F1:Muhasebe Uygulamalarına Olumlu Katkı	1,340	84	0,192
F2: Yeterlilik ve Eğitim	1,652	84	0,102
F3: Muhasebe Uygulamalarına Olumsuz Etki	1,102	84	0,274
F4:KGMSDK	1,166	84	0,247
<b>F5: Kobi TMS/TFRS</b>	<b>2,780</b>	<b>84</b>	<b>0,007</b>

Tablo 6 incelendiğinde yalnızca Faktör 5 için istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan söz edilebilir. Bu nedenle meslek mensuplarının KOBİ'ler için TMS ve TFRS uygulaması hakkında düşüncelerinin unvanlarına göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılabilir. Diğer faktörler içinse unvana göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur. Bu durumda Faktör 5 için anlamlı bir farklılık olduğunu söyleyen H1 hipotezi, diğer faktörler için ise anlamlı bir farklılık olmadığını söyleyen Ho hipotezi kabul edilir.

#### 5.3.4. ANOVA Testi

Faktör analizi sonucu elde edilen 5 faktörün, eğitim, hizmet yılı ve yaş değişkenlerine göre farklılık göstermediğini tespit etmek için ANOVA testi uygulanmıştır. SPSS'de gerçekleştirilen uygulama sonucu elde edilen veriler Tablo7'de izlenebilir.

**Tablo7:** ANOVA Testi Sonucu Anlamlılık Değerleri

Faktör	Eğitim		Hizmet Yılı		Yaş	
	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.
F1:Muhasebe Uygulamalarına Olumlu Katkı	2,347	0,079	1,374	0,250	0,772	0,513
F2: Yeterlilik ve Eğitim	0,288	0,834	0,693	0,599	0,809	0,492
F3: Muhasebe Uygulamalarına Olumsuz Etki	3,909	<b>0,012</b>	0,166	0,955	1,165	0,328
F4:KGMSDK	3,184	<b>0,028</b>	0,319	0,865	0,168	0,918
F5: Kobi TMS/TFRS	0,389	0,761	0,180	0,948	0,659	0,580

**Tablo8:** Faktör 3 için Tukey Testi Sonuçları

(I) Eğitim	(J) Eğitim	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
Lise	Ön Lisans	-0,58	0,51	0,66
	Lisans	0,01	0,22	1,00
	Y. Lisans	-1,43	0,46	<b>0,01</b>
Ön Lisans	Lise	0,58	0,51	0,66
	Lisans	0,59	0,50	0,64
	Y. Lisans	-0,85	0,64	0,54
Lisans	Lise	-0,01	0,22	1,00
	Ön Lisans	-0,59	0,50	0,64
	Y. Lisans	-1,44	0,45	<b>0,01</b>
Yüksek Lisans	Lise	1,43	0,46	<b>0,01</b>
	Ön Lisans	0,85	0,64	0,54
	Lisans	1,44	0,45	<b>0,01</b>

**Tablo9:** Faktör 4 için Tukey Testi Sonuçları

(I) Eğitim	(J) Eğitim	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
Lise	Ön Lisans	0,45	0,51	0,82
	Lisans	-0,59	0,22	<b>0,05</b>
	Yüksek Lisans	-0,38	0,46	0,84
Ön Lisans	Lise	-0,45	0,51	0,82
	Lisans	-1,04	0,50	0,17
	Yüksek Lisans	-0,83	0,65	0,58
Lisans	Lise	0,59	0,22	<b>0,05</b>
	Ön Lisans	1,04	0,50	0,17
	Yüksek Lisans	0,21	0,45	0,97
Yüksek Lisans	Lise	0,38	0,46	0,84
	Ön Lisans	0,83	0,65	0,58
	Lisans	-0,21	0,45	0,97

Tablodaki değerler incelendiğinde, eğitim durumuna bağlı olarak Faktör 3 ve Faktör 4 algılarında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu gözlenmiştir. Tablo 8'deki Faktör 3'e ait Tukey testi sonuçları incelendiğinde, Faktör 3'deki farklılığın Yüksek Lisans (Y. Lisans)-Lise ve Yüksek Lisans-Lisans grupları arasındaki farklılıktan kaynaklandığı görülmektedir. Yine Tablo 9'da görülen Faktör 4 için uygulanan Tukey Testi sonuçlarına göre farklılık, Lise-Lisans eğitim gruplarından kaynaklanmaktadır. Bu görüş farklılığının ne-

deni olarak eğitim düzeyinin düşüşüyle yeniliklere bakış arasındaki ilişki gösterilebilir. Tüm faktörler için eğitim ya da yaş durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur. Diğer bir deyişle, eğitim durumu için anlamlı bir farklılık olduğunu ifade eden H1 hipotezi, yaş ve hizmet yılı için ise anlamlı bir farklılık olmadığını ifade eden Ho hipotezi kabul edilir.

## 6. SONUÇ

6102 Sayılı Yeni TTK ile ülkemizde özellikle muhasebe alanında köklü değişiklikler öngörülmüştür. Bu değişiklikler uluslararası boyutta muhasebe bilgilerinin geçerlilik ve güvenilirliği ile karşılaştırılabilirliğini arttırmayı hedeflemektedir. Muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerin, uygulama aşamasını gerçekleştiren meslek mensupları açısından değerlendirilmesi ulaşılmaya çalışılan noktaya olan uzaklığı değerlendirmek için bir ölçüt sayılabilir.

Yapılan çalışmada, meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre oluşturulmuş faktörleri algıları konusunda bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Unvanlara göre ise, Faktör 5 konusunda algının SM ve SMMM unvanları arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu farklılığın nedeni olarak, SM unvanındaki meslek mensuplarının yeniliklere SMMM unvanındaki meslek mensupları kadar açık olmamaları ve daha temkinli yaklaşımları değerlendirilebilir.

Eğitim durumu açısından yapılan değerlendirmede ise Faktör 3 ve Faktör 4 algılarında anlamlı farklılık gözlenmiştir. Bu farklılığın, Yüksek Lisans eğitim grubundaki meslek mensuplarının Lise ve Lisans eğitim durumundaki meslek mensupları ile aralarındaki farklılıktan kaynaklandığı gözlenmiştir. Eğitimden kaynaklanan bu farklılığın, eğitim düzeyi arttıkça eleştirel bakışın ortaya çıkması ve yüksek lisans eğitiminin kazandırdığı analitik düşünme yeteneğinin sonucu şeklinde yorumlanabilir.

## 7. KAYNAKÇA

AKGÜN, A.İ., (2012), "Muhasebede Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi", Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 13(1): 43-60.

ARIKAN, Y. (2011), " Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", İSMMM Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2011: 7-15.

AYBOĞA, Hanefi, (2002), " Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(8): 39-55.

AYSAN, Mustafa (2007), “ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Küresel Uyum”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2007: 51-56.

BEZİRCİ, M., KARASİOĞLU, F., (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 15(21): 571-592.

BOZDEMİR, Enver (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2012: 101-122.

BULUT, O., (2012). “Kobi Tanımı Ve Kobi TFRS (Finansal Raporlama)’Ye Bakış”, İZSMMMO Dayanışma Dergisi, 116: 95-97.

ÇALDAĞ, Yurdakul, (2013), Şirketler Muhasebesi, Gazi Kitapevi, Ankara.

ÇELİK, Orhan (2008), “ Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya Ve Türkiye”, XII. Dünya Muhasebe Standartları Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 2008 Kıbrıs.

DEMİR, Ş., (2011), “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe Ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan: 43-68.

DEMİREL UTKU, B., GÜRSOY, K., (2011), “Kobiler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (Kobi Tfrs) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, 103: 19-42.

HAFTACI, V., BADEM, A.C.,(2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan: 1-16.

KORKMAZ, T., TEMEL, H., BİRKAN, E., (2007), “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobilere Etkileri”, Muhasebe ve Finans Dergisi, 36: 96-105.

KURCAN,F., UYAR,S., TETİK, N. (2011), “Meslek Mensuplarının UFRS’ye Bakış Açıları Ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 4(3): 15-28.

LARSON, R.K., STREET, D.L., (2004), “ Convergence With IFRS In An Expanding Europe: Progress And Obstacle Identified By Large Accounting Survey”, Journal of International Accounting and Taxation, 13: 89-119.

NAKİP, Mahir, (2003), Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar, 1. Baskı, Ankara:Seçkin Yayıncılık.

SAĞLAM, N., YOLCU, M., EFLATUN, A.O., (2012), UFRS (UMS-TFRS-TMS)

Uygulama Rehberi, MuhasebeTR.

SAYAR, Z., KARATAŞ, M., BÖLÜKBAŞI, T., (2012), Development Of Accounting Standards İn Turkey Within An Historical Perspective, 13th World Congress Of Accounting Historians.

SHAMMARI, B., BROWN, P., TARCA, A., (2008), " An İntestigation Of Compliance With İnternational Standarts By Listed Companies İn The Gulf Co-Operation Council Member States", The International Journal Of Accounting 43: 425-447.

SODERSTORM, N.S., SUN, K.J., (2007), "IFRS Adoption And Accounting Quality: A Review", European Accounting Review, 16(4): 675-702.

ŞENSOY, Hatice Belgin (2008), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

TOROSLU, M.V., (2012) Muhasebe Teorisi, Ankara: Adalet Yayınevi.

ULUSAN, H., EREN, E., ve KÖYLÜ,Ç. (2012), " 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'Nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Temmuz sayısı: 11-33.

YAVAŞOĞLU, M., (2001), Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Ankara:Seçkin Yayınevi.

YALKIN, K, Y., DEMİR,V., DEMİR,D., (2006), " Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", Mali Çözüm Dergisi 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı: 291-307.

ZEGHAL, D., MHEDHBI, K., (2006), " An Analysis Of The Factor Affecting The Adoption Of İnternational Accounting Standarts By Developing Countries", The International Journal Of Accounting,41: 373-386.

[www.gureli.com.tr/unisite/.../MaliIslerveFinansalRaporlama.pdf](http://www.gureli.com.tr/unisite/.../MaliIslerveFinansalRaporlama.pdf), 10.10.2012 tarihinde erişilmiştir

[http://www.ordusmmmo.org.tr/sayfa-ic-osmmmo\\_tarihce-detay-91.html](http://www.ordusmmmo.org.tr/sayfa-ic-osmmmo_tarihce-detay-91.html) 21.10.2012 tarihinde erişilmiştir.

