

TTK YASA TASARISINDA SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER KONUSUNDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DEĞERLENDİRMELERİ: KAHRAMANMARAŞ ÖRNEĞİ

Yrd.Doç.Dr.Zeynep HATUNOĞLU*

ÖZET

Küreselleşme, bilgi teknolojisindeki gelişmeler, tüm dünyada finansal tablolarını aynı standartlara göre hazırlanması, önemi artan kurumsal yönetim ilkeleri ve AB'ye uyum süreci 1956 yılında yürürlüğe konulan ve günümüzün koşullarında tam olarak ihtiyaçlara cevap veremeyen Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun değiştirilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu amaçla 1999 yılında yeni bir TTK'nun hazırlığına başlanılmış ve 2005 yılında tamamlanmıştır. Tasarı Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmeye devam etmektedir. Bu çalışma tasarının, sermaye şirketlerine ilişkin düzenlemeleri ve mesleğe muhtemel etkileri konusunda serbest muhasebeci mali müşavirlerin görüşlerinin belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. Çalışmada meslek mensuplarının tasarı ile getirilen yeniliklere genel olarak olumlu yaklaştıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine bağlı olarak, tasarı ile getirilen yeni düzenlemelerin bir kısmına ilişkin algı farklılığı içerisinde oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelime: TTK tasarısı, muhasebe meslek mensubu, denetim

ABSTRACT

Globalization, developments in information technology, preparation of financial statements based on the same standards in all over the world, improving the importance of corporate governance principles and adaptation process to EU, have made it inevitable to change the Turkish Commercial Law executed in 1956 and is not able to cover the requirements of today, completely. For this purpose, a new draft of Turkish commercial law preparation was started in 1999 and completed in 2005. The draft is going on being discussed in the Turkish parliament.

This study has been done to determine the opinions of the certified public accountants on the possible effects to the profession and arrangements of the draft related with capital companies. In this study, it has been found that profession members are generally approaching to the innovations brought with the draft, positively. Also, it has been found that profession members, depending on their demographic features, are in the perception difference about some parts of the new arrangements brought with the draft.

Key Words: Drafted Turkish Commercial Law, accountants, auditing

* Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı, zhatunoglu@hotmail.com

1.GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte finansal piyasaların dünya yüzeyine yayılması, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (<http://www.muhasabetr.com>). Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin önderliğinde uluslararası muhasebe standartlarının küresel kabul görmesi yönünde çalışmalar yapılmaktadır. Yüzden fazla ülkede şirketler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'yi uygulamaktadırlar. Yakın gelecekte daha fazla sayıda ülkenin bu standartları uygulamaya geçeceği beklenmektedir (Stenka ve Ormrod, 2007:2; Joshi vd., 2008: 41; Sipahi and Arsoy, 2007:952; <http://dosya.izsmmmo.com>). Avrupa Birliği (AB) Parlamentosu ve Konseyi 19 Temmuz 2002 yılında yayınladığı 1606/2002 nolu yönetmelik ile hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören tüm Avrupa Birliği üye ülkelerinin işletmelerinin konsolide finansal tablolarını 2005 yılından itibaren UFRS'yi esas alarak düzenlemelerini kararlaştırmıştır (Hatunoğlu ve Vural, 2007:631; <http://eur-lex.europa.eu>).

Son yıllarda ülkemizde de muhasebe ve denetim alanında çok önemli düzenlemeler yapılmaktadır. Muhasebe alanında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşturulması ve AB Direktiflerine uyum çalışmaları, denetim alanında ise Uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu denetim standartlarının hazırlanması yönünde çalışmalar yapılmaktadır. AB muktesabatına uyum çalışmaları sonucunda hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler, 2005 yılından bu yana finansal tablolarını UFRS'ye uyumlu olarak hazırlamaktadırlar.

Türk Ticaret Kanunu (TTK), Ticaret Hukuku'na ilişkin hükümleri kapsamak üzere 1956 yılında yürürlüğe konulan 6762 sayılı yasadır. Bugün de yürürlükte bulunan bu yasa, başlangıç hükümlerini izleyen 5 kitaptan oluşmaktadır. Bu kitaplar; ticari işletme, ticari şirketler, kıymetli evrak, deniz ticareti ve sigorta hukukudur. Ticari ve ekonomik faaliyetlere ilişkin hukuki ilişkilerin önemli bir kısmını düzenleyen ancak günün ihtiyaçlarına cevap veremediği gerekçesi ile yasada değişiklikler yapılmasına karar verilmiş ve yeni bir TTK tasarısı hazırlanmıştır. Bu tasarının hazırlık çalışmaları 1999–2005 yılları arasında yapılmış olup tasarısı, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde 26 Kasım 2008 tarihinden itibaren görüşülmeye başlanmıştır. TTK tasarısı, Ticari İşletme Hukuku, Şirketler Hukuku, Kıymetli Evrak Hukuku, Taşıma Hukuku, Deniz Hukuku ve Sigorta Hukuku olmak üzere altı bölümden oluşmaktadır. Mevcut yasadaki farklı olarak Taşıma Hukuku yeni bir bölüm olarak eklenmiştir. Daha önceden Kıymetli Evrak Kitabında yer alan Taşıma hükümleri tasarıda ayrı bir kitap şeklinde düzenlenmiştir.

TTK yasa tasarısının hazırlanmasını gerekli kılan koşullar; küreselleşme nedeniyle ticaretin ekonomik sınırlarının ortadan kalkması, bilgi teknolojisindeki gelişmeler, mevcut yasanın işletme ekonomisinin ihtiyaçlarına tam olarak cevap verememesi, tüm

dünyada genel kabul görmüş finansal raporlama ve denetim standartlarının uygulanmaya başlanması, Avrupa Birliği süreci ve kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına duyulan ihtiyaçlar olarak sıralanabilir. Tasarı şeffaflığın ve açıklığın bir gereği olarak uluslararası finansal raporlama standartlarını, uluslararası denetim standartlarını (www.tmsk.org.tr) ve kurumsal yönetim ilkelerini gündeme getirmiştir. Nitekim TTK tasarısını hazırlayan Bilim Komisyonu Başkanı Tekinalp tasarının amacını, “Düzeyi yüksek, nesnel adaleti hedefleyen, ileri toplum ve ahlak değerlerini koruyan, çağdaş taciri ve şirketleri, küçük pay sahibini, taşıtıcıyı, sigortalıyı ve KOBİ’leri odak noktasına yerleştiren, rekabet gücüne sahip işletmelerin ekonomik hayatımızı şekillendirdiği, Uluslararası piyasaların dilini konuşan bir ticaret, endüstri ve hizmet düzeni kurmak ve yaşatmak” olarak ifade etmiştir (Pricewaterhousecoopers, <http://www.pwc.com>). Diğer bir ifadeyle, ticari hayatın tüm aktörlerinin aynı öneme sahip olduğu, dünya ticareti aktörleriyle aynı dilin konuşulduğu bir ticaret ortamı yaratılması hedeflenmiştir.

Tasarıda muhasebe meslek mensuplarının görev ve yükümlülükleri ile ilgili yapılan düzenlemeler esas olarak Ticari İşletme Hukuku ve Şirketler Hukuku fasıllarında yer almaktadır. Ticari İşletme Hukuku’nda ticari defterlere ilişkin değişiklikler yer almaktadır. Şirketler Hukuku bölümünde ise anonim şirketlerin tek pay sahipli, limited şirketlerin ise tek ortaklı olarak kurulabileceklerine, bu şirketlerde denetim faaliyetlerinin kimler tarafından yapılacağı, sermaye şirketlerinin bir web sayfasına sahip olmaları, finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’ye göre tutulması, vb. değişiklikler yapılmıştır. Çalışmada genel anlamda tasarının meslek mensuplarına olabilecek muhtemel etkisi açısından bazı değerlendirmeler ve esas olarak da denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

Tasarıdaki düzenlemeler dikkate alındığında yaptıkları iş bakımından denetçilerin genel olarak “işlem denetçileri” ve “denetçi” şeklinde iki gruba ayrıldığı görülmektedir. İşlem denetçilerinin görevi esas olarak şirketin kuruluşu, sermayenin artırılması, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme gibi özel ve sürekli olmayan işlemlerin denetimini kapsamaktadır. Ayrıca şartların gerektirdiği durumlarda “özel denetim” de sözkonusu olacaktır. Denetçilerin yaptığı denetim, tasarının 397-406. maddelerinde “Denetleme” başlığı altında düzenlenmiştir. Tasarı mevcut yürürlükteki yasadaki farklı olarak denetimin uzman kişilerce uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yapılmasını öngörmektedir. Bu uzman kişilerin ise küçük ölçekli anonim şirketlerde en az iki Yeminli Mali Müşavir (YMM) veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olabileceği, büyük ölçekli anonim şirketlerde ise denetçinin üyeleri YMM ve SMMM’den oluşan bağımsız denetim kuruluşları olabileceği kabul edilmiştir. Denetçilerin yaptığı denetim kapsamına finansal raporların yanı sıra faaliyet raporlarının denetimi ve bunlar çerçevesinde tüm şirket muhasebesi alınmıştır. Bu denetimden geçmeyen finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu şekilde anonim şirketlerde denetim bir anlamda da yönetimin denetlenmesini de kapsamaktadır. (Özkorkut, 2005: 33; Yıldırım, 2008: 148; <http://www.denetimnet.net>; Pricewaterhousecoopers, <http://www.pwc.com>). Tasarıda denetim faaliyetinin uzman kişi veya kuruluşlar tarafından yapılmasının öngörülmüş olması, belge sahibi meslek mensuplarına yeni görev ve sorumluluklar yükleyecektir. Bu kapsamda çalışmanın amacı genel olarak TTK tasarısının muhasebe mesleğine

muhtemel etkilerini ve bu tasarı ile sermaye şirketlerine denetim konusunda getirilen yeni düzenlemelere ilişkin meslek mensuplarının değerlendirmelerini ortaya koymaktır.

Bu amaçla çalışmada öncelikle denetim ve denetçi konusunda bilgi verilecek, ikinci olarak tasarıda bu konuda yapılan düzenlemeler konusu incelenecek ve son olarak araştırma bulguları analiz edilecektir.

2. GENEL OLARAK DENETİM ve DENETÇİ KAVRAMI

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkındaki Yönetmeliği madde 48'e göre denetim; muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunu, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır. Daha kapsamlı bir tanım yapılacak olursa, denetim; belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir (Çalgan vd., 2008: 34).

Denetimin konusu ve içeriği bir süreci kapsadığından bu süreç aşağıdaki bilgileri kapsayacak şekilde yapılmalı (Akbiyık, 2005: 39);

1. Önceden belirlenmiş, genel kabul görmüş belirli ölçüt ve standartlara göre yapılmalıdır,
2. Kanıtların toplanması, belgelendirilmesi; tarafsızca değerlendirilmeli ve yorumlanmalı,
3. Denetim amaçlarına uygun ve karşılaştırılabilir olmalı,
4. Denetim raporları, denetimin amaç ve kapsamını en iyi şekilde bilgi kullanıcılarına ve karar vericilere aktaracak şekilde düzenlenmelidir.

Denetim amacına göre; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç gruba ayrılır. Mali tablolar denetimi, işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerin doğruluğunu tespit etmeye yönelik bir denetimdir. Uygunluk denetimi, işletme faaliyetlerinin gerek işletme yönetince ve gerekse yetkili kurum ve kuruluşlarca konulmuş kurallara ne ölçüde uygun olarak yapıldığını tespiti yönelik denetimdir (Bakır, M, 2003: 20). Faaliyet denetimi kapsam itibarıyla denetimin en geniş türü olduğundan kurumun tüm fonksiyonlarını ve faaliyetlerini kapsar (Can ve Uyar, 2009: 124), işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini denetler (Bakır, M, 2003: 20). Denetim statüsüne göre; İç denetim ve dış denetim olmak üzere iki gruba ayrılır. İç denetim, işletme personeli tarafından yapılan, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp, yürütülmediğinin araştırıldığı denetimdir (Çalgan vd., 2008: 37). İç denetim; kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün riskleri belirlemesi, tanımlaması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkinliğini kapsar (Can ve Uyar, 2009: 244). Dış denetim ise işletmenin bağımsız kişi ya da kuruluşlar tarafından denetlenmesidir. Dış denetim kendi içerisinde bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılır (Çalgan vd., 2008: 37).

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir. Denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarının içeriğine ve konularına

göre genelde iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılabilirler. İç denetçiler, işletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetini yürüten kişilerdir (Bozkurt, 2000: 31). İç denetçiler, yaptıkları iç denetim çalışmaları sonucunda vardıkları kanaati içeren denetim raporunu, genel müdür veya yönetim kuruluna verirler (Duman, 2008: 15). Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Kamu denetçileri ise kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilerdir (Bozkurt, 2000: 32-33).

Bugüne kadar ülkemizde muhasebe denetimine yönelik kuralların oluşturulması yönünde yapılan düzenlemeler sırasıyla; 1987 yılında bankalar ve sermaye piyasası için bağımsız denetim zorunluluğu getirilmesi, 1989 yılında 3568 sayılı Muhasebe ve Denetim Meslek Yasasının çıkarılması, 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)'in oluşturulması, 2006 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından uluslararası denetim standartlarının yayınlanmasıdır. Bugün hala farklı kuruluşlarda farklı denetim kurallarına göre bağımsız denetim yapılmaktadır. Denetim kuruluşları sermaye piyasası kapsamında yapacakları denetimlerde SPK'nın; Bankalar veya katılma bankalarının denetimlerinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nın; sigorta ve reasürans şirketlerinin denetimlerinde Hazine Müsteşarlığı'nın; enerji piyasasında faaliyet gösteren işletmelerin denetimlerinde ise Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'nin ilgili kurallarına uymak zorundadırlar (<http://iibf.erciyes.edu.tr>). TTK tasarısının uygulamaya geçilmesiyle birlikte farklı kuruluşların denetimi farklı kurallara göre gerçekleştirilmesi uygulaması son bulacak ve tek bir kurala (uluslararası denetim standartlarına) göre denetim gerçekleştirilecektir.

3.TÜRK TİCARET KANUNU TASARISINDA SERMAYE ŞİRKETLERİNİN DENETİM FAALİYETİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Sermaye şirketlerinde denetime ilişkin maddeler detaylı olarak Anonim Şirketlerde denetim başlığı altında anlatılmış ve buradaki hükümlerin diğer sermaye şirketlerine de uygulanacağı (Limited şirketler için madde 635 ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için madde 565) belirtilmiştir. Anonim şirketlerde denetim, tasarının 397-406 maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Tasarının 397. maddesine göre; denetçi, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarını ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu uluslararası denetim standartlarına göre denetler. Denetim faaliyeti yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığının incelenmesini de kapsamalıdır. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılmaktadır.

Taslakta denetimin, denetimden geçmemiş finansal tablolar ve ifade edilmektedir. Denetçinin direkt olarak yıllık raporlar hakkında görüş bildirmesi uluslararası uygulamalarda denetim kapsamı dışındadır. Denetimin yönetim kurulu yıllık raporunu da kapsamaması Uluslararası Denetim Standartlarına tam olarak uymayan bir uygulamadır. Denetçi sadece yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile uyumsuzluk arz edip etmediğine bakmalıdır (Dural,2005: 30).

Tasarının 398. maddesinde denetimin kapsamına, şirketin veya topluluğun finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ve envanterin denetimi alınmıştır. Şirketin veya topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulu faaliyet raporlarının denetlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşme hükümlerine uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılır. Denetleme mesleğin gerektirdiği dikkat, özen, meslek etiği ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yapılır. Denetçinin yaptığı denetimin kapsamına denetlenen şirketin muhasebe iç denetimi de dahil edilmiştir. Bu durum işletmelerin kendi içlerinde otokontrol sağlamak için etkin iç denetim komiteleri oluşturmalarını gerekli kılacaktır.

Tasarının 399. maddesine göre denetçi şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi ise ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile web sitesinde ilan eder.

Tasarının 400. maddesine göre; denetçi, ancak üyeleri, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir sıfatını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Küçük anonim şirketler, en az iki yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşunun kuruluş ve çalışma esasları ve denetleme elemanlarının nitelikleri bir tüzükle düzenlenir.

Ancak bu düzenlemenin Bakanlar Kurulu Kararı ile değil meslek örgütü olan TÜRMOB tarafından yapılması daha uygun olabilecektir (Dural, 2005:33). Maddenin ikinci bendinde bir bağımsız denetleme kuruluşu, bir şirket için altı yıl arka arkaya denetçi raporu vermişse, ilgili denetleme kuruluşu veya o şirketin denetimini gerçekleştiren denetçi ile çalışma grubu en az dört yıl içinde değiştirilir ibaresi yer almaktadır. TTK alt komisyon raporuna göre bu madde de değişiklik yapılarak denetleme süresi 6 yıldan 7 yıla çıkarılmıştır. Bir bağımsız denetleme kuruluşu bir şirket için yedi yıl arka arkaya denetleme raporu vermişse, yedinci yılın sonunda denetçi iki yıllığına değiştirilecektir. Bu şekilde ilgili madde Sermaye Piyasası Kanununa benzer şekilde değiştirilmiştir (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 35).

401. maddeye göre yönetim kurulu denetçinin istediği tüm belgeleri (finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporlarını) gecikme olmaksızın eksiksiz olarak teslim etmek zorundadır. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkındaki Yönetmeliği madde 49'a göre denetimin amacı; Firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır. Bu tasarı ile denetimin amacı içerisine yönetim kurulunun faaliyet raporlarının incelenmesi ile defter, belgeler ve envanterin incelemesi de dahil edilmiştir.

Tasarının 402. maddesine göre; denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler. Maddenin 2. fıkrasında yer alan ve denetçinin Yönetim Kurulu'nun şirketin durumu ve geleceği hakkındaki tahlillerini irdelemesi ve bunlar üzerine kanaat bildirmesine ilişkin sorumluluğunun finansal tablolar ile sınırlandırılması, Yönetim

Kurulu tarafından yıllık faaliyet raporunda yapılan saptamaların ise sadece finansal tablolar ile ahengi yönünden değerlendirilmesini kapsamı daha uygulanabilir gözükmektedir (Dural, 2005: 34).

Tasarının 403. maddesine göre; denetçi, denetimin sonucunu, bir görüş yazısıyla belirtir. Görüş yazısı, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında, denetçinin, denetimin sonucuna ilişkin değerlendirmesini de içerir. Olumlu görüş yazısında, denetimin sonucu, yönetim kurulunun sorumluluğunu gerektirecek bir durumun mevcut olup olmadığını ortaya koyacak, sorunlara işaret edecek ve herkes tarafından anlaşılabilir tarzda belirtilir. Şirketin varlığını sürdürmesi hakkında önemli belirsizlikler raporda, uluslararası standartlarda belirlenmiş çerçevede ayrı olarak açıklanır. Denetçi, çekinceleri varsa, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş yazısı verebilir. Sınırlandırılmış görüş, düzeltilebilir ve düzeltilmesi bile etkisi sınırlı olan ayrıntılara işaret eden olumlu bir görüştür. Sınırlamanın ve olumsuz görüşün gerekçesi verilir. Sınırlamanın konusu, amacı ve kapsamı belirli ve açık olmalıdır.

Tasarının 404. maddesine göre; denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Bu konuda ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüzbin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. Ancak denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğunun şirketin borsada işlem görmesi şartına bağlı olmadan tüm anonim şirketler için ortak bir oranda belirlenebilmesi daha doğru bir uygulama olacaktır (Dural, 2005: 35)

Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları tasarının 405. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idarî tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Topluluk ilişkileri için özel denetçi denetimi tasarının 406. maddesinde düzenlenmiştir.

4. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI, YÖNTEMİ VE SORULARI

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Yöntemi ve Soruları

Bu çalışmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının genel anlamda TTK yasa tasarısının muhasebe mesleğine muhtemel etkileri ve bu tasarıda yer alan denetim düzenlemelerine ilişkin değerlendirmelerini (algı düzeylerini) belirlemektir. Bu amaçla aşağıdaki sorulara cevap bulunmaya çalışılmıştır;

1. Meslek mensupları TTK yasa tasarısı konusunda bilgi sahibi midirler?

2. Tasarı hakkında bilgi sahibi olan meslek mensupları genel olarak tasarının muhasebe mesleğine muhtemel etkilerine ilişkin önermelere katılmakta mıdır?
3. Meslek mensuplarının demografik özellikleri ile tasarının muhasebe mesleğine muhtemel etkilerine ilişkin önermelere verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar var mıdır?
4. Tasarı hakkında bilgi sahibi olan meslek mensupları denetim konusunda tasarının getirdiği yeniliklere ilişkin önermelere katılmakta mıdır?
5. Meslek mensuplarının demografik özellikleri ile tasarının denetim düzenlemelerine ilişkin önermelere verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar var mıdır?
6. Yeni yasa muhasebe mesleğini bir üst düzeye taşımayacak mıdır? Yoksa iş yükünü anlamsız bir şekilde artıracak mıdır?
7. Yeni yasadaki denetim düzeni şirketlerin muhasebe düzenine yeni bir çeki düzen verebilecek midir?

Muhasebe meslek mensuplarının TTK yasa tasarının muhasebe mesleğine muhtemel etkilerine ilişkin değerlendirmeleri ile bu tasarıda denetimle ilgili düzenlemelere katılma derecelerini tespit amacı ile çalışmada kullanılan anket, tarafımdan hazırlanmıştır. Anket çalışması, meslek mensupları ile yüz yüze görüşülme suretiyle gerçekleştirilmiştir. Ankette katılımcılara 5'li likert ölçeği ile hazırlanmış anket soruları yöneltilmiştir. Katılımcılardan, ankette yer alan TTK yasa tasarısına ilişkin genel ve denetimle ilgili önermelere katılım derecelerini beş farklı düzeyde ("*1 Kesinlikle Katılmıyorum*", "*2 Katılmıyorum*", "*Kararsızım*", "*4 Katılıyorum*" ve "*5 Kesinlikle Katılıyorum*") işaretlemeleri istenmiştir. Katılımcıların anket verileri, SPSS istatistik programı ile analiz edilmiştir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından önermelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve t testi ile analiz edilmiştir. $p < 0,10$ düzeyinde anlamlı farklılık gösteren önermeler 'Araştırma Bilgilerinin Değerlendirilmesi' başlığının altında tablolarda sunulmuştur.

Adam Smith, eğitimin getirisinin fiziksel sermaye yatırımının getirisinden az olmaması gerektiğini ifade etmiştir. Smith'in bu görüşünden yararlanılarak Beşeri Sermaye Teorisi geliştirilmiştir. Bu teoriye göre ilerleyen yaşlarda insanlar beşeri sermaye yatırımı yapmamaktadırlar (Biçerli, 2000: 234). Çünkü yaş, kendini geliştirme, yenilikleri kabullenme ve uygulama açısından oldukça önemli bir faktördür. Diğer taraftan eğitim modern karmaşık muhasebe sistemlerinin en önemli unsuru olarak görülmektedir. Eğitim düzeyi ile muhasebe meslek mensuplarının yeterlilikleri arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Zeghal and Mhedhbi, 2006: 377). Burada yüksek nitelikli ve iyi eğitim almış muhasebecilerin karmaşık bilgileri yorumlayabilmeleri ve mesleki yargıda bulunabilmeleri gerektiği ifade edilmektedir. Buna göre genç meslek mensupları tasarının muhasebe mesleğinin yürütülmesine ilişkin getirdiği yeni düzenlemelere daha çabuk uyum sağlayabileceklerdir.

Anket formunda yer alan önermelerin araştırma amacına ne ölçüde uygun olduğunu ve anlaşılabilirlik düzeyini açığa çıkarabilmek için araştırma kapsamına alınan ana kütlede bir grup katılımcıya anket uygulanarak onların görüşleri

doğrultusunda önermelerde gerekli revize işlemleri yapılmış ve anket formunun son haline ulaşılmıştır.

Araştırmanın ana kütesini Kahramanmaraş Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı olan ve serbest çalışan muhasebe mensupları oluşturmaktadır. Aktif olarak çalışan 301 adet meslek mensubunun 17 tanesi bayan, 284 tanesi ise erkektir. Ana küteden tesadüfi olarak seçilen örnekleme 150 muhasebe meslek mensubuna anket gönderilmiş olup 131 kullanılabilir anket elde edilmiştir. %43,5 cevaplama oranına ulaşılmıştır. Anket çalışması 2009 yılı Mart-Haziran dönemlerinde yapılmıştır.

4.2. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin veriler sunulduktan sonra TTK yasa tasarısına ilişkin değerlendirmeleri ile demografik özellikler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olan önermelere tablolarda yer verilmiştir.

A) Demografik Özellikler

Katılımcıların demografik özelliklerine bakıldığında, meslek mensuplarının %92,4'ü erkek, %7,6'sı ise bayandır. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun (%79,7) eğitim düzeyi lisans ve üstüdür.

Tablo 1: Demografik Özellikler

Demografik Özellikler	Sayı	Oran	Demografik Özellikler	Sayı	Oran
Cinsiyeti			Eğitim Durumu		
Erkek	121	92,4	Lisans Öncesi	25	20,3
Kadın	10	7,6	Lisans ve üstü	98	79,7
Toplam	131	100,0	Toplam	123	100,0
Mesleki Kıdem Yılı			Yaşı		
6 yıldan az	21	17,8	30 yaş ve altı	19	14,5
6-12 yıl	40	33,9	31-40 yaş arası	57	43,5
13 yıl ve üzeri	57	48,3	41-50 yaş arası	25	19,1
			50 yaş ve üstü	30	22,9
Toplam	118	100,0	Toplam	131	100,0

Ankete katılan meslek mensuplarının %85,5'i 30 yaşın üzerindedir. Anket formunun doldurulduğu muhasebe bürolarının %31,7'si altı yıl ve altı, %25,2'si ise altı ile on iki yıl arası faaliyette bulunmaktadır. Anketi dolduran kişilerin büyük çoğunluğu (%82,2) altı yıl ve üstü sürede muhasebe alanında çalışmaktadır.

B) Muhasebe Meslek Mensuplarının TTK Yasa Tasarisına ve Sermaye Şirketlerinde Denetime İlişkin Düzenlemelere Bakış Açılı ve Değerlendirmeleri

Çalışmanın bu bölümünde, meslek mensuplarının TTK tasarısına ilişkin değerlendirmelerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. İlk olarak katılımcılara TTK

yasa tasarısı konusunda bilgi sahibi olup olmadıkları sorulmuştur. Ankete katılan meslek mensuplarının %21,6'sı bu konuda bilgi sahibi olmadıklarını, %78,4'ü ise bilgi sahibi olduklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 2: Yeni TTK Yasa Tasarısı Konusunda Bilgi Sahibi Olanların Oranı

	Sayı	Oran(%)
Bilgi sahibiyim	98	78,4
Bir bilgim yok	27	21,6
Toplam	125	100,0

Tablo 3'te görüldüğü üzere katılımcıların %67,3 ü yeni TTK yasa tasarısının muhasebe mesleğine değer katacağını ifade etmişlerdir. Meslek mensuplarının %41,4'ü tasarının getirdiği yeni görev ve sorumlulukları karşılayacak donanımına sahip olmadıklarını, %33,7'si ise kararsız kaldıklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla ankete katılan meslek mensuplarının % 92,3'ü SMMM Odalarının, % 89,5'ini ise TÜRMOB'un TTK Yasa Tasarısının gerektirdiği yeni görev ve sorumluluklar konusunda eğitim vermesini arzu etmektedirler. Katılımcıların % 55,7'si zorlukların üstesinden gelebilmek için güçlerini birleştirerek şirketleşmeleri gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo3: Meslek Mensuplarının TTK Tasarısının Muhasebe Mesleğine Muhtemel Etkilerine İlişkin Genel Değerlendirmeleri

Önermeler	1	2	3	4	5	AO	SS
	N (%)	N (%)	N (%)	N (%)	N (%)		
Yeni TTK yasası mesleğe katma değer katacaktır	3 (3,0)	9 (8,9)	21 (20,8)	31 (30,7)	37 (36,6)	3,89	1,09
Meslek mensupları yeni TTK nun getirdiği yeni görev ve sorumlulukları karşılayacak donanımına sahiptirler	9 (8,7)	34 (32,7)	35 (33,7)	17 (16,3)	9 (8,7)	2,84	1,08
Yeni TTK nun getirdiği yeni görev ve sorumlulukları konusunda Odalar meslek mensuplarına eğitim vermelidir	2 (1,9)	1 (1,0)	5 (4,8)	42 (40,4)	54 (51,9)	4,39	0,79
Yeni TTK nun getirdiği yeni görev ve sorumlulukları konusunda TÜRMOB meslek mensuplarına eğitim vermelidir	1 (1,0)	1 (1,0)	9 (8,6)	33 (31,4)	61 (58,1)	4,45	0,77
Yasa tasarısının gerektirdiği eylemleri gerçekleştirmek için muhasebe bürolarının şirketleşmesi, birleşerek güçlenmesi gerekmektedir	2 (1,9)	11 (10,6)	33 (31,7)	41 (39,4)	17 (16,3)	3,58	0,95
Her sermaye şirketine web sitesi kurma zorunluluğu	9 (8,6)	12 (11,4)	26 (24,8)	24 (22,9)	34 (32,4)	3,59	1,28

getirilmesi meslek mensuplarının iş yükünü artıracaktır							
TTK tasarısı, işletmeleri; gerek defterlerini tutarken, gerek bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu getirmektedir	1 (1,0)	4 (4,0)	10 (10,1)	47 (47,5)	37 (37,4)	4,16	0,84
1 Kesinlikle Katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Kararsızım 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle Katılıyorum							

Tasarıda sermaye şirketlerinin web sitesi kurmalarına ilişkin düzenlemenin iş yüklerini artıracaklarını düşünen katılımcıların oranı %55,3'dür. Meslek mensupları % 84,9 gibi yüksek bir oranla TMS uygulamasını olumlu karşıladıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 4: Meslek Mensuplarının TTK Tasarısında Denetime İlişkin Genel Değerlendirmeleri

Önermeler	1	2	3	4	5	AO	SS
	N (%)	N (%)	N (%)	N (%)	N (%)		
Şirket denetçilerinin SMMM olması mesleğin itibarını artıracaktır	2 (1,9)	2 (1,9)	11 (10,6)	36 (34,6)	53 (51,0)	4,31	0,88
Büyük ve Orta Ölçekli şirketlerin bağımsız ve tarafsız denetleme şirketlerince denetlenmesi meslek mensuplarına yeni iş olanakları yaratmıştır	6 (5,7)	9 (8,6)	38 (36,2)	32 (30,5)	20 (19,0)	3,49	1,08
Küçük şirketlerde bağımsız denetimin, en az 2 YMM ya da SMMM tarafından yürütülebilecek olması iş yükünü artıracaktır	2 (1,9)	14 (13,3)	21 (20,0)	31 (29,5)	37 (35,2)	3,83	1,11
Denetimin YMM, SMMM ve bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması işletmelerimizin dış pazarlarda rekabet gücünü artıracaktır	7 (6,7)	29 (27,9)	17 (16,3)	44 (42,3)	7 (6,7)	3,14	1,11
Tasarıya göre sadece UFRS'ye göre denetim yapılabilecektir.	5 (5,0)	5 (5,0)	32 (32,0)	38 (38,0)	20 (20,0)	3,63	1,02
Denetçiler ve denetim şirketleri tüm gelirinin % 30 dan fazlasını elde ettiği şirketin	3 (3,0)	5 (5,0)	20 (20,0)	41 (41,0)	31 (31,0)	3,92	0,99

denetimini yapamayacaktırlar.							
Bağımsız denetleme kurumlarının, denetlediği şirkete danışmanlık vermesi önlenmiştir	2 (2,0)	9 (9,1)	21 (21,2)	35 (35,4)	32 (32,3)	3,87	1,04
TTK tasarısı, bağımsız denetimin kapsamını genişletmektedir	1 (1,0)	----	19 (19,0)	37 (37,0)	43 (43,0)	4,21	0,82
Tasarıya göre gerek işlem denetçisi gerekse şirket denetçisi olabilmek için mali müşavirlik mesleğine mensup olmak gerekmektedir.	---- -	4 (4,0)	7 (7,1)	34 (34,3)	54 (54,5)	4,39	0,79
Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, ilgili denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi gerekmektedir	2 (2,0)	6 (6,0)	16 (16,0)	36 (36,0)	40 (40,0)	4,06	0,99
TTK tasarısı, denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir	2 (2,0)	4 (4,0)	16 (16,2)	42 (42,4)	35 (35,4)	4,05	0,93
TTK tasarısı, SMMM'lerin kendi aralarında muhasebeciler ve denetçiler olarak uzmanlaşmalarına olanak sağlamaktadır	2 (2,0)	6 (6,0)	27 (27,0)	45 (45,0)	20 (20,0)	3,75	0,91
TTK tasarısı ile İşlem denetçiliği uygulamasına geçilmektedir.	1 (1,0)	11 (11,2)	33 (33,7)	35 (35,7)	18 (18,4)	3,59	0,95

1 Kesinlikle Katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Kararsızım 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 4'te görüldüğü üzere, katılımcıların % 85,6'sı SMMM'lere denetçi görevinin verilmesini olumlu karşılamaktadır. Diğer taraftan %64,7'si ise bu durumun SMMM'lerin iş yüklerini artırmasından endişe duymaktadırlar. Meslek mensuplarının %49'u bağımsız denetimin Türk işletmelerinin dış pazarlarda rekabet gücünü artırmasına katkı sağlayacağını ifade etmişlerdir.

Ankete katılanların % 58'i denetimin UFRS'ye göre yapılmasını olumlu karşılarken, %32'si kararsız kalmışlardır. Tasarının denetim standartlarının uluslararası

denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesi düzenlemelerini katılımcıların %77,8'i olumlu karşılamaktadır. Meslek mensupları tasarıda denetçi olabileceklere ilişkin düzenlemeleri kapsayan önermelere katıldıkları yönünde görüş bildirmişlerdir.

C) Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri ile Tasarının Muhasebe Mesleğine Muhtemel Etkilerine İlişkin Değerlendirmeleri Arasındaki İlişkiler

Yaş açısından önermelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi ile analiz edilmiştir. $p < 0,10$ düzeyinde anlamlı farklılık gösteren önermeler tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşı ile Tasarının Muhasebe Mesleğine Muhtemel Etkilerine İlişkin Genel Değerlendirmeler

Önermeler	Yaş				Toplam	F	Sig.
	1	2	3	4			
	N AO SS	N AO SS	N AO SS	N AO SS	N AO SS		
Yeni TTK nun getirdiği yeni görev ve sorumlulukları konusunda Odalar meslek mensuplarına eğitim vermelidir	13 4,62 0,506	46 4,57 0,974	21 3,90 0,995	23 4,39 0,891	103 4,40 0,796	4,012	0,010**
Yeni TTK nun getirdiği yeni görev ve sorumlulukları konusunda TÜRMOB meslek mensuplarına eğitim vermelidir	13 4,46 0,776	46 4,63 0,645	21 3,90 1,044	24 4,58 0,504	104 4,45 0,774	5,081	0,003**
Yasa tasarısının gerektirdiği eylemleri gerçekleştirmek için muhasebe bürolarının şirketleşmesi, birleşerek güçlenmesi gerekmektedir	13 4,08 0,954	45 3,67 0,879	21 3,19 0,873	24 3,46 1,062	103 3,57 0,956	2,715	0,049*
TTK tasarısı, işletmeleri; gerek defterlerini tutarken, gerek bireysel ve gerekse konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMS'ye uyma zorunluluğu getirmektedir	10 4,30 0,483	45 4,40 0,730	20 3,70 0,733	23 4,04 1,022	98 4,16 0,846	3,702	0,014**

Gruplar: 1= 30'dan düşük 2= 31-40 3= 41-50 4= 51 ve üstü
Önerme Skalası(ÖS): 1 Kesinlikle Katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Biraz
Katılıyorum 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle Katılıyorum
* 0,05 * *0,01 istatistiksel anlamlılık düzeyini ifade etmektedir

Tablo 5'teki önermelere verilen cevaplar incelendiğinde, en yüksek düzeyde katılıyorum seçeneğinin işaretlendiği önerme "Yeni TTK'nın getirdiği yeni görev ve sorumlulukları konusunda TÜRMOB meslek mensuplarına eğitim vermelidir" (\bar{x} = 4,45) olurken, bunu "Yeni TTK'nın getirdiği yeni görev ve sorumlulukları konusunda Odalar meslek mensuplarına eğitim vermelidir" (\bar{x} = 4,40) ve "TTK tasarısı, işletmeleri; gerek defterlerini tutarken, gerek bireysel ve gerekse konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu getirmektedir" (\bar{x} = 4,16) önermeleri takip etmektedir. En düşük aritmetik ortalamaya sahip önerme ise "Yasa tasarısının gerektirdiği eylemleri gerçekleştirmek için muhasebe bürolarının şirketleşmesi, birleşerek güçlenmesi gerekmektedir" (\bar{x} = 3,57) önermesidir.

Tablodaki veriler incelendiğinde 41-50 yaş grubundaki katılımcıların tüm önermelere diğer katılımcılara göre daha düşük oranda katıldıkları ya da "kararsız" kaldıkları, ilk iki yaş grubundaki katılımcıların ise tabloda yer alan önermelere daha yüksek düzeyde katıldıkları görülmektedir. Beşeri sermaye teorisinde belirtildiği üzere, genç yaştaki kişiler eğitime ve kendilerini geliştirmeye daha fazla yatırım yaparlar. Tasarımın mesleğe muhtemel etkilerine ilişkin önermelere genç yaş grubuna dahil meslek mensupları daha olumlu görüş bildirmişlerdir.

Eğitim düzeyi açısından önermelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi ile analiz edilmiştir. $p < 0,10$ düzeyinde anlamlı farklılık gösteren önermeler Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyi ile Tasarımın Muhasebe Mesleğine Muhtemel Etkilerine İlişkin Genel Değerlendirmeler

Önermeler	Eğitim Düzeyi				t	Sig.
	1		2			
	AO	SS	AO	SS		
Yeni TTK yasası mesleğe katma değer katacaktır	3,38	1,147	3,99	1,082	-2,038	0,044**
Yeni TTK nun getirdiği yeni görev ve sorumlulukları konusunda Odalar meslek mensuplarına eğitim vermelidir	4,06	1,181	4,49	0,711	-1,928	0,057*
Yeni TTK nun getirdiği yeni görev ve sorumlulukları konusunda TÜRMOB meslek mensuplarına eğitim vermelidir	4,12	1,219	4,55	0,614	-2,156	0,034**

Gruplar: 1= Lisans Öncesi

2= Lisans ve üstü

Önerme Skalası: 1 Kesinlikle Katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Biraz Katılıyorum 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle Katılıyorum
*0,10 ** 0,05 *istatistiksel anlamlılık düzeyini ifade etmektedir*

Tablo 6'da görüldüğü gibi aritmetik ortalamaların (\bar{x}) büyük çoğunluğu 3,5'in üzerindedir. Tablodaki veriler incelendiğinde, lisans öncesi eğitime sahip meslek mensuplarının TTK yasa tasarısının muhasebe mesleğine katacağı değer konusunda kararsız kaldıkları, lisans ve üstü eğitime sahip olanların ise bu önermeye katıldıkları görülmektedir. Yeni TTK yasa tasarısının mesleğe getirdiği yeni görev ve sorumluluklara ilişkin olarak gerek odaların gerekse Türmob'un eğitim vermesi ile ilgili önerilere her iki eğitim grubu da katılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki kıdemleri ile tasarıya ilişkin genel değerlendirmeleri arasında istatistiki olarak önemli farklılık tespit edilememiştir.

D) Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri ile Denetime İlişkin Değerlendirmeleri Arasındaki İlişkiler

Yaş açısından önermelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi ile analiz edilmiştir. $p < 0,10$ düzeyinde anlamlı farklılık gösteren önermeler tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşı ile Denetime İlişkin Değerlendirmeleri Arasındaki İlişki

Önermeler	Yaş				Toplam	F	Sig.
	1	2	3	4			
	N	N	N	N			
	SS	AO	AO	AO	AO		
	SS	SS	SS	SS	SS		
Büyük ve Orta Ölçekli şirketlerin bağımsız ve tarafsız denetleme şirketlerince denetlenmesi meslek mensuplarına yeni iş olanakları yaratmıştır.	13 4,15 0,899	46 3,63 0,974	21 3,10 1,221	24 3,17 1,049	104 3,48 1,079	3,846	0,012**
Küçük şirketlerde bağımsız denetimin, en az 2 YMM ya da SMMM tarafından yürütülebilecek olması iş yükünü artıracaktır	13 3,69 1,032	46 4,11 1,038	21 3,33 1,317	24 3,79 1,021	104 3,83 1,119	2,513	0,063*
Tasarıya göre anonim şirketler için sadece uluslararası muhasebe standartlarına göre denetim yapılabilecektir	11 3,91 0,831	45 3,87 0,919	20 3,35 0,988	23 3,26 1,214	99 3,63 1,026	2,690	0,051*
TTK tasarısı, bağımsız denetimin kapsamını genişletmektedir	10 4,20 0,632	45 4,53 0,694	20 3,70 0,979	24 4,08 0,717	99 4,22 0,815	5,935	0,001***
Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin	10 4,10	45 4,38	20 3,85	24 3,63	99 4,06	3,607	0,016**

denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, ilgili denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi gerekmektedir	0,738	0,806	1,137	1,135	0,998		
TTK tasarısı, denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir	10 4,40 0,699	45 4,40 0,889	20 3,70 0,733	23 3,61 0,891	98 4,07 0,911	6,382	0,001***

Gruplar: 1= 30'dan düşük 2= 31-40 3= 41-50 4= 51 ve üstü
Önerme Skalası: 1 Kesinlikle Katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Biraz Katılıyorum 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle Katılıyorum
** 0,10 **0,05 ***0,01 istatistiksel anlamlılık düzeyini ifade etmektedir*

Tablo 7'deki önermelere verilen cevaplar incelendiğinde, en yüksek düzeyde katılıyorum seçeneğinin işaretlendiği önerme “TTK tasarısı, bağımsız denetimin kapsamını genişletmektedir” ($\bar{x}= 4,22$) olurken bunu “TTK tasarısı, denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir” ($\bar{x}=4,07$) ve “Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, ilgili denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi gerekmektedir” ($\bar{x}=4,06$) önermeleri takip etmektedir. En düşük aritmetik ortalamaya sahip önermeler ise sırasıyla “Büyük ve Orta Ölçekli şirketlerin bağımsız ve tarafsız denetleme şirketlerince denetlenmesi meslek mensuplarına yeni iş olanakları yaratmıştır” ($\bar{x}=3,48$) ve “Tasarıya göre anonim şirketler için sadece uluslararası muhasebe standartlarına göre denetim yapılabilir” ($\bar{x}=3,63$) önermeleridir.

Tablo 7'de yer alan verilerin yorumlanmasına ilişkin birkaç örnek verilecek olunursa, ankete katılan meslek mensuplarının “Büyük ve Orta Ölçekli şirketlerin bağımsız ve tarafsız denetleme şirketlerince denetlenmesi meslek mensuplarına yeni iş olanakları yaratmıştır” önermesine verdikleri yanıtlarla yaş grupları arasında $p<0,01$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının yaşları arttıkça bu önermeye katılım dereceleri azalmaktadır. Benzer şekilde “TTK tasarısı, denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir” önermesine genç katılımcılar, ileri yaştaki katılımcılara nazaran daha fazla katılmaktadırlar.

Tabloda yer alan önermelere, 31-40 yaş grubundaki meslek mensuplarının katılım düzeylerinin genel olarak daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu da genç meslek mensuplarının yeni düzenlemelere daha çabuk uyum sağlama eğiliminde olduklarını göstermektedir.

Eğitim düzeyi açısından önermelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi ile analiz edilmiştir. $p < 0,10$ düzeyinde anlamlı farklılık gösteren önermeler Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8: Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyi ile Denetime İlişkin Değerlendirmeleri Arasındaki İlişki

Önermeler	Eğitim Düzeyi				t	Sig
	1		2			
	AO	SS	AO	SS		
Şirket denetçilerinin SMMM olması mesleğin itibarını artıracaktır	3,88	1,088	4,39	0,849	-2,099	0,039**
Küçük şirketlerde bağımsız denetimin, en az 2 YMM ya da SMMM tarafından yürütülebilecek olması iş yükünü artıracaktır	4,29	0,985	3,76	1,139	-1,786	0,077*
Denetçiler ve denetim şirketleri tüm gelirinin % 30 dan fazlasını elde ettiği şirketin denetimini yapamayacaktırlar.	3,50	1,265	3,99	0,931	-1,780	0,078*
Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, ilgili denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi gerekmektedir.	3,50	1,155	4,18	0,934	-2,553	0,012***

Gruplar: 1= Lisans Öncesi 2= Lisans ve üstü

Önerme Skalası: 1 Kesinlikle Katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Biraz Katılıyorum 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle Katılıyorum

0,10 ** 0,05 * 0,01 istatistiksel anlamlılık düzeyini ifade etmektedir*

Tablo 8’deki veriler incelendiğinde, lisans ve üstü eğitime sahip meslek mensupları “TTK tasarısı, denetim standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu hale getirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir” önermesi dışındaki diğer önermelere, lisans öncesi eğitime sahip meslek mensuplarından daha fazla katıldıkları yönünde görüşlerini ifade etmişlerdir. Lisans ve üstü eğitime sahip katılımcıların, mesleki açıdan gerekli titizliği gösterdikleri ve bağımsız davranmaya yönelik düzenlemelere karşı daha duyarlı oldukları söylenebilir.

Mesleki kıdem açısından önermelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testi ile analiz edilmiştir. $p < 0,10$ düzeyinde anlamlı farklılık gösteren önermeler Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9: Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Kıdemleri ile Denetime İlişkin Değerlendirmeleri Arasındaki İlişki

Önergeler	Mesleki Kıdem			Total	F	Sig.
	1	2	3			
	N AO SS	N AO SS	N AO SS	N AO SS		
Büyük ve Orta Ölçekli şirketlerin bağımsız ve tarafsız denetleme şirketlerince denetlenmesi meslek mensuplarına yeni iş olanakları yaratmıştır.	15 4,13 1,125	29 3,48 0,986	47 3,49 0,882	91 3,59 0,977	2,854	0,063*
Denetimin YMM, SMMM ve bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması işletmelerimizin dış pazarlarda rekabet gücünü artıracaktır	15 3,67 0,900	29 2,83 1,037	46 3,11 1,140	90 3,11 1,096	3,030	0,053*
TTK tasarısı, denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir	12 4,58 0,515	27 4,33 0,832	46 4,02 0,774	85 4,20 0,784	3,172	0,047* *
TTK tasarısı, SMMM'lerin kendi aralarında muhasebeciler ve denetçiler olarak uzmanlaşmalarına olanak sağlamaktadır	12 4,33 0,778	27 3,74 0,656	47 3,83 0,789	86 3,87 0,764	2,770	0,068*
TTK tasarısı ile İşlem denetçiliği uygulamasına geçilmektedir.	12 4,33 0,778	27 3,56 0,751	46 3,54 0,912	85 3,66 0,880	4,438	0,015* **

Gruplar: 1= 6 yıldan az 2= 6-12 yıl arası 3= 13 yıl ve üzeri

Önerme Skalası: 1 Kesinlikle Katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Biraz Katılıyorum 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle Katılıyorum

0,10 ** 0,05 * 0,01 istatistiksel anlamlılık düzeyini ifade etmektedir*

Tablo 9'daki önermelere verilen cevaplar incelendiğinde, en yüksek düzeyde katılıyorum seçeneğinin işaretlendiği önerme "TTK tasarısı, denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir" ($\bar{x} = 4,20$) olurken bunu "TTK tasarısı, SMMM'lerin kendi aralarında muhasebeciler ve denetçiler olarak uzmanlaşmalarına olanak sağlamaktadır" ($\bar{x} = 3,87$) önermesi takip etmektedir. En düşük aritmetik ortalamaya sahip önermeler ise sırasıyla "Denetimin YMM, SMMM ve bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması işletmelerimizin dış pazarlarda rekabet gücünü artıracaktır" ($\bar{x} = 3,11$) ve "Büyük ve Orta Ölçekli şirketlerin bağımsız ve tarafsız denetleme şirketlerince denetlenmesi meslek mensuplarına yeni iş olanakları yaratmıştır" ($\bar{x} = 3,59$) önermeleridir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışma muhasebe meslek mensuplarının TTK yasa tasarısının denetime ilişkin düzenlemeleri ile muhasebe mesleğine muhtemel etkileri konusundaki görüş ve değerlendirmelerini belirlemek amacıyla yapılmıştır.

Meslek mensuplarının TTK yasa tasarısına ilişkin bilgi düzeyleri incelendiğinde; bilgi sahibi olduğunu ifade edenlerin oranı %78.4 iken, bilgi sahibi olmadığını ifade edenlerin oranı ise %21,6 dır. Meslek mensupları gerek defterlerin tutulması ve gerekse finansal tabloların hazırlanmasında, TMS'lerine uyma zorunluluğunun getirilmesi konusunda %84,9 oranında, denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesi düzenlemeleri konusunda ise %77,8 gibi yüksek bir oranda olumlu görüş bildirmişlerdir.

Katılımcıların denetime ilişkin düzenlemeler konusundaki olumlu görüşleri; Bu düzenleme mesleğin itibarını artıracaktır, SMMM'lerin kendi aralarında muhasebeciler ve denetçiler olarak uzmanlaşmalarına olanak sağlayacaktır, bağımsız denetimin kapsamı böylece genişlemektedir, şeklindedir. Araştırma sonuçları, katılımcıların genel olarak yasa tasarısı ile getirilen düzenlemeler konusunda olumlu görüşe sahip olduklarını göstermektedir.

Street (2002: 89)'a göre Uluslararası Muhasebe Standartları'nda yakınsama çalışmalarının başarıya ulaşabilmesi, tarafların (hükümet, borsa düzenleyicileri, finansal tablo kullanıcıları, standart oluşturanlar ve muhasebe meslek mensupları) hepsinin ortak çabasıyla gerçekleşebilecektir. Bunun için muhasebecilerin ve denetçilerin eğitilmesi, uygulama mekanizmasının geliştirilmesi ve kullanıcıların bilgilendirilmesi gerekmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uluslararası Denetim Standartları birbirini tamamlayan uygulamalardır. Nitekim tasarıda şirketlerin finansal tablolarının uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak tutulup tutulmadığının Uluslararası Denetim Standartları ile denetleneceği ifade edilmektedir. TTK tasarısının başarıyla uygulanabilmesi tüm tarafların (kanun koyucuların, muhasebe meslek mensuplarının, şirket yöneticilerinin ve bilgi kullanıcılarının) ortak çabası ile sağlanabilecektir. Bu amaçla meslek mensuplarının eğitilmeleri ve mesleki yeterliliklerinin artırılması gerekmektedir. Çalışmanın bulgularında görüleceği üzere meslek mensupları, eğitim konusunun öneminin farkında olduklarını belirterek meslek mensuplarından beklenen faydanın sağlanabilmesi için gerek SMMM Odaları ve gerekse TÜRMÖB'un eğitim vermeleri gerektiğine işaret etmişlerdir.

Bu tasarı ile şirketlerde içdenetim birimlerinin önemi artmıştır. Şirketlerin içdenetim biriminin kurulması ve etkin işletilmesi konusundaki ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) "içdenetim uzmanlığı" programı açmıştır. Diğer meslek odalarının da gerek içdenetim konusunda gerekse de Uluslar arası Denetim Standart'larına göre bağımsız denetim konusunda eğitim vermeleri bağımlı ve bağımsız meslek mensupları tarafından olumlu karşılanacaktır.

5. KAYNAKÇA

- Akbıyık, S. (2005), Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama, Ekin Kitabevi
Bakır, M. (2003), Denetim, Akademisyen Yayınevi, Rize.
Biçerli, M. K. (2000), Çalışma Ekonomisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

- Bozkurt, N.(2000), Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, 3. Baskı, Bursa.
- Can, A.V. ve Uyar S. (2009), Yeni TTK Tasarısı Faaliyet Denetimini mi Getiriyor?-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı 195, Mart: 240-245.
- Cömert, N. (2008) , Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İçdenetim ve İçkontrol, İç Denetim Dergisi, Sayı 21, (<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ttkicidenetimmurancomertmakale.pdf>, (Erişim Tarihi:04.03.2010).
- Çalgan, E., Menteşe E., Işıloğlu F., Toroslu M.V., Özcan M., Kanpak N.G., Savaş Ş., Onur Z.J. ve Ağca Z. (2008), Muhasebe Denetimi, İSMMMÖ Yayın No: 113, İstanbul.
- Duman, Ö. (2008), Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları için Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Ankara.
- Dural, F. (2005), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak’ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 70, Ocak Şubat Mart: ss:29-35.
- Hatunoğlu, Z. ve Vural G. (2007), International Financial Reporting Standards And Consolidated Financial Tables Analysis In Banking Sector In European Countries, The Balkan Countries’1st International Conference on Accounting and Auditing, 8-9 March, Edirne Turkey, ss:629-645.
- Joshi P.L, Bremser W.G. and Al-Ajmi J. (2008), “Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain”, Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, 24, ss:41-48.
- Selimoğlu, S. ve Göktepe H.(2007), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetleme ile İlgili Yeni Düzenlemeler”, İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi, Yıl:17, Sayı:81, Mayıs-Haziran: ss:17-44.
- Özkorkut, K. (2005), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt XXIII, Sayı: 2, Aralık.
- Pricewaterhousecoopers, http://www.pwc.com/tr_TR/tr/publications/Assets/TTK-TR-Aralik-2009.pdf, Erişim Tarihi 15.03.2010.
- Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkındaki Yönetmelik, Resmi Gazete Tarihi: 03/01/1990
- Sipahi, B. ve Arsoy A. P. (2007), Adoption of International Financial Reporting Standards in Turkey: The Auditors’ View, The Balkan Countries’1st International Conference On Accounting and Auditing, 8-9 March, Edirne Turkey, pp.952-961.
- Stenka, R. ve Ormrod P. (2007), The impact of IFRS Adoption in the UK-Issues in Group Accounting, European Financial Reporting Research Group *Accounting in Europe*, 3rd Annual Workshop, 12/13 September: ss:1-27.
- Street, D.L. (2002), “GAAP 2001- Benchmarking National Accounting Standards Against IAS: Summary of Results”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 11, ss: 77-90.

- Uzay, Ş.(2008), "Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe", 12th World Congress of Accounting Historians, July 20-24, İstanbul (http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf) Erişim Tarihi:09.03.2010.
- Yıldırım, S.(2008), "Türk Ticaret Kanun Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Denetim", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 10, Sayı:1, Mart.
- Zeghal, Daniel ve Mhedhbi Karim (2006), "An Analysis of the Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries", The International Journal of Accounting, Volume: 41, Issue: 4, December, ss:373-386.
- <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/003/>, Erişim Tarihi:02.03.2010
- <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURK%20TICARET%20KANUNU%20TASARISI%20VE%20T.M.S.K.doc>, Erişim Tarihi:04.03.2010.
- http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/seval_selimoglu.doc, Erişim Tarihi:05.03.2010.
- http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2002/l_243/l_24320020911en00010004.pdf, Erişim Tarihi:07.03.2010.
- Türk Ticaret Kanunu Yasa Tasarısı, 2005.