

MUHASEBE MENSUPLARININ YENİ TTK YER ALAN DENETİM UYGULAMALARI HAKKINDAKİ FARKINDALIKLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Ender GÜLER*

ÖZET

Ülkemizde Türk Ticaret Kanununu, gelişen ve değişen ekonomik olaylar ve küreselleşmenin de etkisiyle çağın ihtiyaçlarına göre yeniden düzenlemeye gereği kaçınılmaz olmuştur. Buna bağlı olarak hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu 01 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Ticari yaşamın birçok alanında önemli değişiklikler getiren Yeni TTK'nun getirmiş olduğu yenilikler ve değişikliklerin bir bölümü de denetim alanını ilgilendiren bölümlerde olmuştur.

Bu çalışmamızda yeni TTK ile gelen değişikliklerden denetim kısmı ile ilgili olan değişiklikler mercek altına alınacak ve bu değişikliklerin muhasebe mensupları tarafından farkındalıkları üzerine değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Yeni Türk Ticaret Kanunu, Denetim

Jel Kodlar: M40, M41, M42.

ABSTRACT

The Turkish Commercial Code (TCC) had gone through an unavoidable modification in order to comply with the fast moving globalism and related economic conditions. The modified and updated new TCC took effect on July 1st. 2012.

Some of the changes in the TCC occurred in the section that regulates the auditing mechanism besides many other changes in the Turkey's commercial environment.

* Gazi Üniversitesi, Tapu Kadastro Yüksekokulu.

Our study focuses on the changes in the law and its related effects in the area of auditing. The accounting specialists' level of awareness toward the change will be evaluated.

Key words: New Turkish Commercial Code, Auditing.

Jel Codes: M40, M41, M42.

1. GİRİŞ

Sermaye piyasaları ve teknolojide yaşanan hızlı değişim ülkeleri bir birine yaklaştırmış ve dünyamızı tek bir pazar haline dönüştürmüştür. Bu dönüşüm en çok kullanılan adıyla küreselleşme, farklı ülke ekonomileri ile hızla bütünleşen ve AB yasalarına uyum çalışmaları yapan ülkemizde de etkilerini göstermeye başlamıştır.

Sözünü ettiğimiz bu süreçte ticaret kanunu, muhasebe, finansal tablolar ve denetim konusunda ülkeler arasında görülen uygulama farklılıklarının giderilmesi adına çalışmalara başlanmıştır.

Uluslararası ticaretin ve küreselleşmenin getirdiği yenilikler ve gelişmeler birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi ülkemizde de uygulanmakta olan Ticaret Kanununun yeni şartlara göre yeniden düzenlenmesinin gerekliliği sonucunu doğurmuştur. Bu gerekçe ile Yeni Türk Ticaret Kanunu TBMM tarafından 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yasalaşmıştır. Yeni TTK 01 Temmuz 2012 yılında yürürlüğe girmiştir.

Yeni TTK 01 Temmuz 2012 'de genel olarak yürürlüğe girecek de olsa kanun bazı maddelerinin yürürlüğe girmesi zamana yayılmıştır. Aşağıdaki tabloda yürürlük tarihleri ve yürürlüğe girecek konular özetlenmiştir.

Yürürlüğe Girecek Maddeler	Yürürlük Tarihi
Esas sözleşmelerin yeni TTK ile uyumlu hale getirilmesi	01 Temmuz 2013
Muhasebe kayıtları ve finansal tabloların TMS/TFRS' YE Göre Düzenlenmesi	01 Ocak 2013
Bağımsız Denetçi Seçilmesi	01 Mart 2013
Sermaye şirketleri için internet sayfalarının hazırlanması ve yayınlanması	01 Temmuz 2013
Sermayelerin kanunda belirtilen tutarlara yükseltilmesi	14 Şubat 2014

Yeni TTK ile tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyma zorunluluğu getirmektedir. Bu

yasa ile birlikte AB müktesebatına uyum sürecinde gerekli olan şartlarda yerine getirilmiş olacaktır.

Yeni TTK incelendiğinde muhasebe mensuplarını ilgilendiren en önemli değişikliklerden birisi denetim konusuna verilen önem ve muhasebe denetimi konusunda yapılan değişikliklerdir. Yeni TTK şirketin denetimi ile ilgili olarak tamamen yeni kabul edilebilecek uygulama sistemi öngörmektedir. Bu değişikliklerin başında denetim ilkeleri gelmekte bunun yanında, birçok hükmünde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve muhasebe temel ilkelerinden etkilenecek hazırlanacağı görülmektedir.

2. YENİ TTK VE DENETİM UYGULAMALARI

Yeni TTK'da denetim uygulamalarına ilişkin hükümler 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda madde 397 ile başlamaktadır. Denetleme organları, denetçi çeşitleri ve denetimin işleyişi hakkında birçok değişikliği de beraberinde getirmiştir.

2.1 Yeni TTK ve Denetim

Genel anlamda denetim, karamacı güden veya gütmeyen örgütleri; Ekonomik, yönetim ve yasalar açısından inceleyen, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırarak, kanıtları tarafsız bir şekilde toplayan ve değerlendiren, ulaşılan görüşü rapor halinde ortaya koyan ve sonuçları bilgi kullanıcılarına ileten sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir (Marşap ve Kurt, 2008:6).

Yeni TTK da denetime tabi olacak şirketlerin seçimi 397 maddenin 4 fıkrası uyarınca Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır. Yeni TTK da denetim «Anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir» (YTTK md.397/1) şeklinde belirtilmiştir.

Yeni TTK anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonunu, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olarak denetleme kuruluna değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan müessese olarak “dış denetçiye” vermiştir. Buna göre anonim şirketlerde “denetleme kurulu” organı kaldırılmış; anonim şirketin mali tabloları ve yıllık faaliyet raporları ve bunlara bağlı olarak tüm şirket muhasebesinin, (serbest/bağımsız/) dış denetçi tarafından de-

netlenmesi esası benimsenmiştir (Arslan, 2011: 73).

Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu, 2008:3-4).

Yeni TTK 'unca tüm şirketler, iştirakler, bankalar ve finansal kuruluşlar ve kamu kurumları bağımsız denetime tabi olacaktır. Yeni TTK'na göre bağımsız denetime tabi olacak finansal tablolar ise dipnotları ile birlikte konsolide olanlarda dahil, bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosudur.

Yeni TTK'da denetim faaliyetinin denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi zorunludur. *“Denetime tabi olduğu halde denetlenmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir”* (YTTK md.397/2) şeklinde bir hüküm yer almaktadır.

Finansal tabloların denetimi, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun yayınlayacağı Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenecektir.

Yeni TTK' da yer alan 398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.(YTTK md.397/4)

2.2. Yeni TTK ve Denetçi

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişi olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt, 1999:31).

Yeni TTK kanunu ile birlikte denetçilerde yeniden tanımlanmıştır. Denetçi (Bağımsız denetçi) ve özel denetçi olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir.

- Denetçi (Bağımsız denetçi)
- Özel denetçi

2.2.1. Denetçi (Bağımsız Denetçi)

Bağımsız denetçi, anonim şirket ve şirketler topluluklarının finansal tablolarının, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Stan-

dartlarına göre profesyonel olarak denetlenmesi hizmeti veren ve bunu tek başına yada denetim bünyesi içerisinde yerine getiren kişidir.

Görevleri

- Denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarını, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi
- Şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi
- Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetlenmesi,
- Topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında incelemek;
- Yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunmak (YTTK md. 398/2-3-4)

Seçimi

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde 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 internet sitesinde ilan eder.(YTTK md. 399/1). İlk uygulama yılı ve bağımsız denetçi seçilmesi yürürlük tarihi 1 Mart 2013 olarak belirlenmiştir.

Görev Süresi

Yeni TTK' nun 400. Maddesi 1 ve 2. Fıkrasında görev süresi ile ilgili olarak *“On yıl içinde toplam yedi yıl denetçi olarak atanan bağımsız denetim kurulu ya da bağımsız denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir”*ve *“denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu*

bir yavru şirket aracılığıyla yapamaz” hükmü yer almaktadır.

Görevden Alma

Denetçinin görevden alınması çok sınırlı hallerde ve ancak mahkeme kararı ile olabilecektir. Yeni TTK’ un 399 Maddesi 4-5-6 fıkralarında bu görevden alma hükümleri şu şekilde belirtilmiştir.

Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;

a) Yönetim kurulunun,

b) Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin,

istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun tarafı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır. (YTTK md.399/4-5-6)

Sözleşmenin Feshi

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. (YTTK md. 399/8)

2.2.2. Özel Denetçi

Yeni TTK çok özel durumlar için yeni TTK’da sayılan denetçi türlerinden özel denetçi türüne çeşitli fonksiyonlar yüklemiştir.

Seçimi

1. Eğer denetçiler bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir (YTTK md.207).

2. Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya Yönetim Kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir (YTTK md.406).

3. Her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteyebilir. Genel kurul istemi onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir (YTTK md.438)

Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verir.

Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayımlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Uyuşmazlık hâlinde kararı mahkeme verir. Mahkemenin kararı kesindir. Bu hükümler limited şirketler içinde geçerlidir.(YTTK md.441)

Görevleri

- Özel denetçi, şirketin özel denetimin sonuçlarına ilişkin görüşünü alır.
- Şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi ve bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.
- Özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kurulusunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sırsaklamakla 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 sorumlu-

durlar (YTTK md. 554).

- Denetçinin sır saklama sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır (YTTK Md. 404).
- Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselseldir (YTTK md. 404).

Yeni TTK da kimlerin denetçi olup olamayacağı kanununun 400. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“(1) Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıymışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hismiysa,

d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz”(YTTK md.400/1)

Yeni TTK da daha önce şirkette denetçi olarak görev yapmış kişilerin aynı şirkette yeniden denetçi olarak görev alabilmeleri konusunu da bir hükme bağlamıştır. Buna göre;

“On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.”(YTTK md.400/2)

Yeni TTK’ unda denetçilerin sorumluluğu 554’ üncü maddede “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri taktirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur” düzenlenmiştir.

2.3 Yeni TTK ve Denetçi Görüşleri

Yeni TTK’ unda denetçilerle şirket arasındaki görüş ayrılıkları 405. Madde de “Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari 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. Karar kesindir. Dava giderlerinin borçlusu şirkettir.” şeklinde açıklanmıştır.

2.4. Yeni TTK ve Denetim Raporu

Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında,

gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler (YTTK md.402/1). Denetim raporunun düzenlenmesi denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetçinin işletme finansal tabloları hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü gösterir.

Yeni TTK 'unda denetim raporu ile ilgili yer alan maddeler şu şekildedir. Denetim raporunun esas bölümünde;

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği,
- Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı belirtilir.
- Denetim çerçevesinde, 398 inci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir.

i) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar (YTTK md. 378/4).

- Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar (YTTK md. 402)

Denetçi tarafından imzalanarak sunulan denetçi raporunda denetçiye ait olumlu ya da olumsuz görüş belirtilir. Olumlu görüşlerin dışında denetçi 3 görüş daha belirtebilir.

- Sınırlı Olumlu Görüş
- Olumsuz Görüş
- Görüş Bildirmekten Kaçınma

Sınırlı Olumlu Görüş

Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açık-

lanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir (YTTK md. 403/3).

Olumsuz Görüş

Finansal tabloların sunumuyla ilgili olarak işletme yönetimiyle düşülen görüş ayrılığının ve sınırlı olumlu görüşe yol açan aykırılıkların sonuca etkisinin kapsamlı ve büyük olduğu durumlarda verilir.

Olumsuz görüş yazılan durumlarda yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. (YTTK md.403/5)

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Şirket defterlerinde, denetlemenin bu Bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur (YTTK md.403/3)

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (YTTK md. 403/5)

3. MUHASEBE MENSUPLARININ YENİ TTK YER ALAN DENETİM UYGULAMALARI HAKKINDAKİ FARKINDALIKLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, muhasebe mensuplarının TBMM tarafından 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ve 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yasallaşmış olan Yeni Türk Ticaret Kanunu

hakkındaki farkındalık düzeylerini araştırmaktır.

Bu temel amaca ulaşılmasında yardımcı olacak alt amaçları şu şekilde belirlemek mümkündür;

- Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret kanunu ile getirilen değişiklikler konusunda bilgi sahibi olup olmadıklarını ölçmek,
- Yeni Türk Ticaret Kanununun geçmiş Ticaret Kanunu ile arasındaki olumlu yada olumsuz farkları ortaya koymak,
- Muhasebe mensuplarının 01 Temmuz 2012 tarihinde uygulamaya başlanan Yeni TTK' na ne kadar hazır olduklarını belirlemek.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın ana kütlesi Ankara ilinde faaliyette bulunan sermaye piyasası kurulundan bağımsız denetim yapmak amacıyla yetki almış firmalar ve Yeminli Mali Müşavir odasına kayıtlı firmalardır.

Araştırmanın amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde ilgili literatür ve ilgili daha önce gerçekleştirilen çalışmalar dikkate alınmıştır.

Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Anket formunun olgusal sorular bölümünü oluşturan birinci bölüm, kaynak kişilerin meslek ünvanına ilişkin özel soruları içerisine almaktadır.İkinci bölüm; denetim firmalarının Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkındaki genel görüşlerini içermektedir.**Üçüncü bölüm;** denetim firmalarının Yeni Türk Ticaret Kanununda yer alan denetimle ilgili maddeler hakkındaki genel görüşlerini içermektedir.

Toplam 65 örnek içinde elde edilen 53 tane anket formu ile anketin geri dönüşüm oranı % 81,5 olarak saptanmıştır.

Araştırmada geri dönen anket formlarındaki cevaplar kodlanarak "SPSS (Statistical PackageForSocialSciences)" ile analiz edilmiştir. Tabloların hazırlanmasında ise, Microsoft Word ve Microsoft Excel programlarından yararlanılmıştır.

3.3. Araştırmanın Hipotezleri

Bu çalışmada anketin ikinci ve üçüncü bölümünde yer alan görüşlerin katılımcıların firmadaki pozisyonlarına göre ve Yeni TTK 'nu bilme düzeylerine göre bir farklılık olup olmadığı araştırmak amaçlı hipotezler geliştirilmiştir.

Bu çalışmada alternatif hipotezler test edilmiştir. İstatistiksel analizler sonucunda "kabul" yada "ret" edilen hipotezler alternatif hipotezlerdir.

Araştırmanın amaçları çerçevesinde geliştirilen hipotezleri su şekilde sıralamak mümkündür;

Hipotez 1 Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşlerinde farklılık vardır

Hipotez 2 Muhasebe mensuplarının YTTK'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşlerinde farklılık vardır

Hipotez 3 Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşlerinde farklılık vardır

Hipotez 4 Muhasebe mensuplarının YTTK'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşlerinde farklılık vardır

3.4. Araştırmanın Bulgu ve Analizi

3.4.1. Araştırmaya Katılan Muhasebe Mensupları Hakkında Genel Bilgiler

Araştırma bulgularının değerlendirilmesine ilk olarak, araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının firmadaki görevi hakkında genel bilgiler verilecektir.

Araştırma anketini cevaplayanların firmadaki görevlerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 1'de görüldüğü gibidir.

Tablo 1. Araştırmaya Katılanların Firmadaki Görevleri

Firmadaki Görev	Sayı	Yüzde
Sorumlu Ortak Baş denetçi	10	18,9
Kıdemli Denetçi	9	17,0
Denetçi	24	45,3
Denetçi Yardımcısı	10	18,9
Toplam	53	100,0

Tablo 1'de görüldüğü gibi anketi cevaplayanların %45,3'si Denetçi, %18,9'u Sorumlu Ortak Baş denetçi, %18,9'u denetçi yardımcısı, %17'si kıdemli denetçidir.

Bu bağlamda Tablo 1'den de anlaşılacağı gibi ankete cevap verenlerin büyük çoğunluğunu, denetçi ünvanına sahip muhasebe mensupları oluşturmaktadır.

Araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının Yeni TTK 'nu bilme düzeylerine ilişkin değerler aşağıdaki Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2. Araştırmaya Katılanların YTTK'nu Bilme Düzeyleri

Bilme Düzeyleri	Sayı	Yüzde
Kararsızım	18	34,0
Bilirim	35	66,0
Toplam	53	100,0

Tablo 2'de görüldüğü gibi anketi cevaplayanların %66'sı YTTK 'nu Bilirim derken, %34'ü bu konuda kararsız kalmıştır.

3.4.2. Araştırmaya Katılan Muhasebe Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Hakkındaki Genel Görüşleri

Araştırmaya katılanların Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşlerini tespit etmek amacıyla Tablo 3'teki maddeler beşli likert ölçeği şeklinde sorulmuştur. Ölçekte 1 kesinlikle katılmama ve 5 kesinlikle katılma anlamındadır. Sonuçlar aşağıda görüldüğü gibidir.

Tablo 3. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Genel Görüşler

	Ort.	Std.Sap.
Yeni Türk Ticaret Kanununun düzenlenmesi gerekiyordu.	4,26	0,79
Yeni TTK anlatılması için Üniversiteler, Odalar ve Meslek kuruluşları tarafından konferans, sempozyum v.s etkinliklerin yapılması gereklidir.	4,13	1,04
Yeni Türk Ticaret Kanununun bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.	3,83	0,83
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır.	3,62	1,35
Yeni TTK bu hali ile gelişen ticaret şekli ve dünya şartları açısından yeterlidir.	3,08	0,87
Yeni TTK'da yer alan Denetim uygulamaları kapsam açısından yeterlidir.	2,96	1,04
Yeni TTK ile ilgili olarak şirketler yeterince bilgi sahibidir.	2,04	0,76
Şirketler finansal tablolarını, TMS/TFRS uyumlu olarak çıkarmaya hazırdır.	1,87	0,81
01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek Yeni TTK'ne şirketler hazırdır.	1,72	0,69

Notlar: (i) n=53, (ii) ölçekte 1 kesinlikle katılmıyorum ve 5 kesinlikle katılıyorum anlamındadır. (iii) Friedman çift yönlü Anova testine göre $\chi^2=282,184$; $p<0,001$ sonuçlar istatistiksel bakımdan anlamlıdır.

Tablo 3 incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret

Kanunun uygulamaya başlamasına ilişkin genellikle olumlu görüşler beyan ettikleri görülmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanununun uygulanmasına yönelik muhasebe meslek mensuplarının genel görüşlerine ilişkin görüşlerde 4,26 ortalama ile “Yeni Türk Ticaret Kanununun düzenlenmesi gerekliydi.” Görüşü birinci sıradadır. Diğerleri sırasıyla, “Yeni TTK anlatılması için Üniversiteler, Odalar ve Meslek kuruluşları tarafından konferans, sempozyum v.s etkinliklerin yapılması gereklidir.” (4,13), “Yeni Türk Ticaret Kanununun bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.” (3,83), “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır.” (3,62), “Yeni TTK bu hali ile gelişen ticaret şekli ve dünya şartları açısından yeterlidir.” (3,08), “Yeni TTK ’da yer alan Denetim uygulamaları kapsam açısından yeterlidir.”(2,96), “Yeni TTK ile ilgili olarak şirketler yeterince bilgi sahibidir.” (2,04), “**Şirketler finansal tablolarını, TMS/TFRS uyumlu olarak çıkarmaya hazırdır.**” (3,06) ve “01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek Yeni TTK’ne şirketler hazırdır.”(1,72) şeklindedir.

Araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşler ‘inde bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar aşağıda Tablo 4’te görüldüğü gibidir.

Tablo 4. Muhasebe Mensuplarının Firmadaki Pozisyona Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Genel Görüşleri

	Sorumlu Ortak Başdenetçi (n=10)		Kıdemli Denetçi (n=9)		Denetçi (n=24)		Denetçi Yardımcısı (n=10)		Kruskal Wallis Testi	
	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	χ^2	p
Yeni Türk Ticaret Kanununun düzenlenmesi gerekliydi.	4,40	0,52	4,56	0,53	4,00	0,98	4,50	0,53	3,986	0,263
Yeni Türk Ticaret Kanununun bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.	4,30	0,67	4,11	0,78	3,54	0,88	3,80	0,63	7,624	0,054
Yeni TTK bu hali ile gelişen ticaret şekli ve dünya şartları açısından yeterlidir.	2,90	0,99	3,22	0,83	2,92	0,93	3,50	0,53	3,431	0,33

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek Yeni TTK'ne şirketler hazırdır.	1,60	0,52	2,00	1,22	1,54	0,51	2,00	0,47	4,076	0,253
Yeni TTK ile ilgili olarak şirketler yeterince bilgi sahibidir.	2,10	0,57	1,78	0,67	2,17	0,96	1,90	0,32	1,853	0,603
Yeni TTK anlatılması için Üniversiteler, Odalar ve Meslek kuruluşları tarafından konferans, sempozyum.v.s etkinliklerin yapılması gereklidir.	3,70	1,49	4,33	0,50	4,04	1,08	4,60	0,52	3,216	0,359
Yeni TTK'da yer alan Denetim uygulamaları kapsam açısından yeterlidir.	3,40	1,35	3,00	0,71	2,54	1,02	3,50	0,53	9,785	<0,05
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır.	3,60	1,26	4,78	0,67	3,25	1,39	3,50	1,35	10,141	<0,05
Şirketler finansaltablolalarını, TMS/TFRS uyumlu olarak çıkarmaya hazırdır.	1,60	0,52	1,78	0,44	1,96	1,08	2,00	0,47	2,238	0,524

Tablo 4'te görüldüğü gibi firmadaki pozisyonlarına göre muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşler 'inde Kuruskal Wallis Testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuçlar «**Hipotez 1 Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşlerinde farklılık vardır**» şeklindeki hipotezi desteklememektedir.

Araştırmaya katılanların Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel görüşler 'inde bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar aşağıda Tablo 5'de görüldüğü gibidir.

Tablo 5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu Bilme Düzeylerine Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili Genel Görüşler

	Kararsızım (n=18)		Bilirim (n=35)		Mann-Whitney U Testi	
	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Z	p
Yeni Türk Ticaret Kanunun düzenlenmesi gerekiyordu.	4,22	0,73	4,29	0,83	-0,507	0,612
Yeni Türk Ticaret Kanunun bu hali ile gelişmiş ülkelerde uygulanan Ticaret Kanunları ile arasında görülen uygulama farklılıkları büyük ölçüde giderilecektir.	4,11	0,32	3,69	0,96	-1,758	0,079
Yeni TTK bu hali ile gelişen ticaret şekli ve dünya şartları açısından yeterlidir.	3,28	0,67	2,97	0,95	-1,026	0,305
01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek Yeni TTK'ne şirketler hazırdır.	1,78	0,55	1,69	0,76	-0,827	0,408
Yeni TTK ile ilgili olarak şirketler yeterince bilgi sahibidir.	2,06	0,54	2,03	0,86	-0,584	0,559
Yeni TTK anlatılması için Üniversiteler, Odalar ve Meslek kuruluşları tarafından konferans, sempozyum.s etkinliklerin yapılması gereklidir.	4,17	1,29	4,11	0,90	-1,068	0,285
Yeni TTK'da yer alan Denetim uygulamaları kapsam açısından yeterlidir.	3,17	0,86	2,86	1,12	-1,267	0,205
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında tek otorite olmalıdır.	3,56	1,15	3,66	1,45	-0,554	0,579
Şirketler finansal tablolarını, TMS/IFRS uyumlu olarak çıkarmaya hazırdır.	2,06	0,64	1,77	0,88	-1,884	0,06

Tablo 5'de görüldüğü gibi Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu bilme düzeylerine göre katılımcıların Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilgili genel Görüşler 'inde Mann-Whitney U Testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuçlar «*Hipotez 2* Muhasebe mensuplarının YTTK

'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu İle İlgili genel görüşlerinde farklılık vardır" şeklindeki hipotezi desteklememektedir.

3.4.3. Araştırmaya Katılan Muhasebe Mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu Denetim Uygulaması Esasları Hakkındaki Görüşleri

Araştırmaya katılanların Yeni Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Uygulama esaslarına ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla Tablo 6'daki maddeler beşli likert ölçeği şeklinde sorulmuştur. Ölçekte 1 kesinlikle katılmama ve 5 kesinlikle katılma anlamındadır. Sonuçlar Tablo 6'da görüldüğü gibidir.

Tablo 6. Yeni Türk Ticaret Kanunu Denetim Uygulaması Esasları İlişkin Görüşler

	Ort.	Std.Sap.
Muhasebe mensuplarının tamamı TMS/TFRS ve TTK konusunda eğitim almaları ve denetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmalıdır	4,62	0,69
Şirket bağımsız denetçiye gerekli olan tüm bilgileri eksiksiz ve doğru olarak sunmalıdır.	4,57	0,77
Denetimin başarısı için işletmelerin şirket kültürlerini değiştirmeleri ve muhasebe ve finansal raporlamaya önem vermeleri gereklidir.	4,45	0,97
Yeni TTK'nun denetim faaliyetinde uygulanacak kriterlerde Uluslararası Muhasebe Standartlarını zorunlu kılması fikrine,	4,04	1,00
İşletmelerin tamamında iç denetim biriminin oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,94	0,93
Murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılması denetimi daha işlevsel hale getirecektir	3,87	1,00
İşletmelerin tamamında denetim komitesi oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,79	0,91
Dış denetçilik mesleğinin mesleki unvan ve mesleki faaliyet tekeline sahip olması gerektiği fikrine,	3,75	0,94
Yeni TTK'un tüm sermaye şirketlerinin ve KOBİ'lerin mali tablolarının denetimini zorunlu tutması fikrine,	3,64	1,16
Yeni TTK'un meslek mensubu olmak ile bu mesleğin ancak bir ticaret şirketi çatısı altında ifa edilmesini sağlamak işini kural olarak düzenleme açısından karıştırmıştır.	3,62	0,71
Mali tabloların denetimden geçmesi için sunulmaması durumunda yönetim kurulu üyelerine uygulanacak YTTK yer alan cezai sorumluluk hükmü doğrudur.	3,51	0,95
Yeni TTK'un Bağımsız denetçiye olağanüstü yetkiler vermesi fikrine,	3,42	1,01
Denetimin kapsamının sadece mali tablolarla sınırlı kalmayıp yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda dahil edilmesi fikrine,	3,32	1,00
Yeni TTK'un denetçilik mesleğine meslek sistematiği ve bütünlüğü içinde yaklaşmadığı fikrine,	3,30	0,77
Yeni TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır	3,23	0,89
Şirketlerin çalışacakları denetim firmasını kendileri seçmesi fikrine,	3,17	1,33
YTTK'unda muhasep seçmeyi KOBİ'lere bırakan bir tanımlı baz almamız	3,02	0,64

Yeni TTK 'un meslek olarak dış denetçiliği doğrudan düzenleme yerine yönetmelikle halletmesi fikrine,	2,92	1,07
Yeni TTK göre denetim faaliyetlerinin artık Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu nitelikte belirlenmiş standartlara sahip olduğumuz fikrine,	2,91	1,08
Esas denetçiye mali tabloların denetimi yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin de yüklenmesi fikrine,	2,77	1,03

Notlar: (i) n=53, (ii) ölçekte 1 kesinlikle katılmıyorum ve 5 kesinlikle katılıyorum anlamındadır. (iii) Friedman çift yönlü Anova testine göre $\chi^2=326,250$; $p<0,001$ sonuçlar istatistiksel bakımdan anlamlıdır.

Tablo 6 incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununun uygulama esaslarına ilişkin genellikle olumlu görüşler beyan ettikleri görülmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanununun uygulanma esaslarına yönelik muhasebe meslek mensuplarına ilişkin görüşlerde 4,62 ortalama ile "Muhasebe mensuplarının tamamı TMS/IFRS ve TTK konusunda eğitim almaları ve denetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmalıdır" Görüşü birinci sıradadır. 2,77 ortalama ile "Esas denetçiye mali tabloların denetimi yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin de yüklenmesi fikri" görüşü ise son sıradadır.

Araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu uygulama esasları ilgili görüşler 'inde bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar aşağıda Tablo 7'de görüldüğü gibidir.

Tablo 7. Muhasebe Mensuplarının Firmadaki Pozisyonlarına Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu Denetim Uygulaması Esaslarına İlişkin Görüşleri

	Sorumlu Ortak Başdenetçi (n=10)		Kıdemli Denetçi (n=9)		Denetçi (n=24)		Denetçi Yardımcısı (n=10)		Kruskal Wallis Testi	
	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	χ^2	p
Denetimin başarısı için işletmelerin şirket kültürlerini değiştirmeleri ve muhasebe ve finansal raporlamaya önem vermeleri gereklidir.	4,80	0,42	4,89	0,33	4,00	1,25	4,80	0,42	9,276	<0,05
Muhasebe mensuplarının tamamı TMS/IFRS ve TTK konusunda eğitim almaları ve denetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmalıdır	4,80	0,42	4,67	0,50	4,46	0,88	4,80	0,42	2,489	0,477

1. İşletmelerin tamamında iç denetim biriminin oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,70	1,16	4,67	0,50	3,83	1,01	3,80	0,42	8,25	<0,05
İşletmelerin tamamında denetim komitesi oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,50	1,18	4,00	0,87	3,75	0,85	4,00	0,82	1,635	0,651
Şirket bağımsız denetçiye gerekli olan tüm bilgileri eksiksiz ve doğru olarak sunmalıdır.	4,70	0,48	4,67	0,50	4,46	0,93	4,60	0,84	0,648	0,885
Mali tabloların denetimden geçmesi için sunulmaması durumunda yönetim kurulu üyelerine uygulanacak YTTK yer alan cezai sorumluluk hükmü doğrudur.	3,80	0,79	3,56	1,13	3,29	1,08	3,70	0,48	2,58	0,461
Şirketlerin çalışacakları denetim firmasını kendileri seçmesi fikrine,	3,80	0,79	3,00	1,50	3,25	1,26	2,50	1,58	3,921	0,27
Murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılması denetimi daha işlevsel hale getirecektir	4,20	0,63	4,22	0,97	3,83	1,09	3,30	0,95	5,214	0,157
Esas denetçiye mali tabloların denetimi yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin de yüklenmesi fikrine,	2,80	1,32	3,44	0,88	2,50	0,98	2,80	0,79	5,37	0,147
Yeni TTK'un meslek olarak dış denetçiliği doğrudan düzenleme yerine yönetmelikle halletmesi fikrine,	2,80	1,62	3,67	1,22	2,63	0,65	3,10	0,88	5,715	0,126
Yeni TTK'un denetçilik mesleğine meslek sistematiği ve bütünlüğü içinde yaklaşmadığı fikrine,	3,90	0,88	3,22	0,97	3,13	0,68	3,20	0,42	7,5	0,058
Yeni TTK'un meslek mensubu olmak ile bu mesleğin ancak bir ticaret şirketi çatısı altında ifa edilmesini sağlamak işini kural olarak düzenleme açısından karıştırmıştır.	3,40	0,70	3,89	0,60	3,63	0,77	3,60	0,70	2,2	0,532
Yeni TTK'un Bağımsız denetçiye olağanüstü yetkiler vermesi fikrine,	3,80	0,42	2,78	1,48	3,38	1,06	3,70	0,48	3,198	0,362

Yeni TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır	3,30	0,82	3,33	1,00	3,08	1,02	3,40	0,52	1,746	0,627
Yeni TTK'un tüm sermaye şirketlerinin ve KOBİ'lerin mali tablolarının denetimini zorunlu tutması fikrine	4,30	0,48	3,56	1,51	3,21	1,25	4,10	0,57	8,313	<0,05
Yeni TTK'nun denetim faaliyetinde uygulanacak kriterlerde Uluslararası Muhasebe Standartlarını zorunlu kılması fikrine,	4,00	0,47	3,67	1,32	4,04	1,16	4,40	0,52	2,163	0,539
Yeni TTK göre denetim faaliyetlerinin artık Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu nitelikte belirlenmiş standartlara sahip olduğumuz fikrine,	2,80	0,63	3,67	1,22	2,83	1,17	2,50	0,85	5,229	0,156
Denetimin kapsamının sadece mali tablolarla sınırlı kalmayıp yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda dahil edilmesi fikrine,	3,40	0,84	3,22	0,97	3,42	1,02	3,10	1,20	1,102	0,777
Dış denetçilik mesleğinin mesleki unvan ve mesleki faaliyet tekeline sahip olması gerektiği fikrine,	4,10	0,88	4,33	0,50	3,71	0,91	3,00	0,94		<0,05
YTK'unda muhasip seçmeyi KOBİ'lere bırakan bir tanımlı baz almamız	2,80	0,42	2,78	0,97	3,17	0,64	3,10	0,32	7,685	0,053

Tablo 7'de görüldüğü gibi firmadaki pozisyonlarına göre muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu uygulama esaslarına ilişkin görüşler'inde Kuruskal Wallis Testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuçlar "**Hipotez 3 Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonlarına göre Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşlerinde farklılık vardır**" şeklindeki hipotezi desteklememektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu uygulama esaslarına ilişkin görüşler 'inde bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar Tablo 8'de görüldüğü gibidir.

Tablo 8. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu Bilme Düzeylerine Göre Yeni Türk Ticaret Kanunu Denetim Uygulaması Esaslarının İlişkin Görüşler

	Kararsızım (n=18)		Bilirim (n=35)		Mann-Whitney U Testi	
	Ort.	S.S.	Ort.	S.S.	Z	p
Denetimin başarısı için işletmelerin şirket kültürlerini değiştirmeleri ve muhasebe ve finansal raporlamaya önem vermeleri gereklidir.	4,67	0,49	4,34	1,14	-0,405	0,686
Muhasebe mensuplarının tamamı TMS/IFRS ve TTK konusunda eğitim almaları ve denetim uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmalıdır	4,83	0,38	4,51	0,78	-1,735	0,083
İşletmelerin tamamında iç denetim biriminin oluşturulması zorunlu olmalıdır	4,00	0,49	3,91	1,09	-0,365	0,715
İşletmelerin tamamında denetim komitesi oluşturulması zorunlu olmalıdır	3,94	0,54	3,71	1,05	-0,565	0,572
Şirket bağımsız denetçiye gerekli olan tüm bilgileri eksiksiz ve doğru olarak sunmalıdır.	4,56	0,70	4,57	0,81	-0,229	0,819
Mali tabloların denetimden geçmesi için sunulmaması durumunda yönetim kurulu üyelerine uygulanacak YTK yer alan cezai sorumluluk hükmü doğrudur.	3,44	0,51	3,54	1,12	-0,553	0,58
Şirketlerin çalışacakları denetim firmasını kendileri seçmesi fikrine,	2,89	1,28	3,31	1,35	-1,342	0,18
Murakıplık müessesesi kaldırılıp yerine denetimin bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılması denetimi daha işlevsel hale getirecektir	3,28	0,75	4,17	0,98	-3,25	<0,05
Esas denetçiye mali tabloların denetimi yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin de yüklenmesi fikrine,	2,72	0,75	2,80	1,16	-0,39	0,696
Yeni TTK'un meslek olarak dış denetçiliği doğrudan düzenleme yerine yönetmelikle halletmesi fikrine,	2,94	0,73	2,91	1,22	-0,482	0,629
Yeni TTK'un denetçilik mesleğine meslek sistematiği ve bütünlüğü içinde yaklaşmadığı fikrine,	3,28	0,46	3,31	0,90	-0,194	0,846
Yeni TTK'un meslek mensubu olmak ile bu mesleğin ancak bir ticaret şirketi çatısı altında ifa edilmesini sağlamak işini kural olarak düzenleme açısından karıştırmıştır.	3,39	0,61	3,74	0,74	-1,823	0,068
Yeni TTK'un Bağımsız denetçiye olağanüstü yetkiler vermesi fikrine,	3,67	0,59	3,29	1,15	-0,857	0,391
Yeni TTK denetçilik mesleği ile ilgili uluslararası alanda yaşanan tüm gelişmeleri hükümlerine taşımıştır	3,61	0,85	3,03	0,86	-2,14	0,032
Yeni TTK'un tüm sermaye şirketlerinin ve KOBİ'lerin mali tablolarının denetimini zorunlu tutması fikrine	3,72	1,07	3,60	1,22	-0,148	0,883
Yeni TTK'nun denetim faaliyetlerinde uygulanacak kriterlerde Uluslararası Muhasebe Standartlarını zorunlu kılması fikrine,	4,00	0,84	4,06	1,08	-0,674	0,501
Yeni TTK göre denetim faaliyetlerinin artık Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu nitelikte belirlenmiş standartlara sahip olduğumuz fikrine,	2,83	0,92	2,94	1,16	-0,381	0,704

Denetimin kapsamının sadece mali tablolarla sınırlı kalmayıp yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporundadahil edilmesi fikrine,	3,00	1,03	3,49	0,95	-1,877	0,061
Dış denetçilik mesleğinin mesleki unvan ve mesleki faaliyet tekeline sahip olması gerektiği fikrine,	3,44	1,15	3,91	0,78	-1,384	0,166
YTTK'unda muhasip seçmeyi KOBİ'lere bırakan bir tanımı baz almıyoruz	3,00	0,00	3,03	0,79	-0,213	0,831

Tablo 8'de görüldüğü gibi Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu bilme düzeylerine göre muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşler içinde Mann-Whitney U Testine göre istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuçlar «**Hipotez 4 Muhasebe mensuplarının YTTK'nu bilme düzeylerine göre Yeni Türk Ticaret Kanunu denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşlerinde farklılık vardır**» şeklindeki hipotezi desteklememektedir.

4. SONUÇ

Araştırmada, 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanununun denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler hakkında muhasebe mensuplarının görüşleri ve uygulama esaslarına ilişkin farkındalıkları ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırmamız üç bölümden oluşmakta olup; birinci bölümde araştırmaya katılan muhasebe mensuplarının firmadaki görevleri ve Yeni Türk Ticaret Kanunu bilme düzeyleri araştırılmıştır.

İkinci bölümde, Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu hakkındaki genel görüşleri firmadaki görevleri ve Yeni Türk Ticaret Kanununu bilme düzeyleri açısından araştırılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise, Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununda yer alan denetim uygulaması esaslarına ilişkin görüşleri firmadaki görevleri ve Yeni Türk Ticaret Kanununu bilme düzeyleri açısından araştırılmıştır. Bu araştırmanın değerlendirilmesi ve sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Araştırma anketine cevap veren muhasebe mensuplarının büyük çoğunluğu denetçi unvanına sahip denetim elemanları ve denetim konusunda tecrübeli kişilerdir.
- Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu bilme düzeylerine ilişkin araştırmada “bilirim” düzeyi baskın çıkmıştır.
- Araştırmaya göre muhasebe mensuplarının çoğunluğu böyle bir düzenlemenin gerekliliği konusunda görüş belirtmiş fakat şirketlerin henüz bu kanun uygulanmasına hazır olmadıkları, konferans ve eğitimlerle destek-

lenmesi gerektiği görüşü üzerinde durmuşlardır.

- Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonları ve Yeni Türk Ticaret Kanununu bilme düzeyleri açısından bakıldığında kanun hakkındaki genel görüşlerinde herhangi bir farklılık yoktur.
- Muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununda denetim alanında getirilen yeni uygulamalarla ilgili görüşleri incelendiğinde çoğunluğunun uygulama esasları hakkında olumlu görüş belirttiklerini görmekteyiz.
- Muhasebe mensuplarının firmadaki pozisyonları ve Yeni Türk Ticaret Kanununu bilme düzeyleri açısından bakıldığında Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen denetimle ilgili uygulama esasları hakkındaki görüşlerinde herhangi bir farklılık yoktur.

Araştırmada ortaya çıkan sonuçlara göre; muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununun düzenlenmesinin gerekliliğinden yana oldukları ve Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gelişmiş ülkelerle olan uygulama farklılıklarının giderileceğine inandıkları görülmektedir. Şirketlerin yeni Türk Ticaret Kanununa hazır ya da bilgi sahibi olup olmadıklarına yönelik görüşleri ise şirketlerin henüz hazır olmadıkları yönündedir.

Yeni Türk Ticaret Kanununda düzenlenen denetim kısmına ilişkin değerlendirmelerinde ise; genelde uygulamalar hakkında olumlu görüş beyan etmişler yalnız denetçi görev tanımı ve sınırları konusunda yeterli olmadığı görüşündedirler.

5. KAYNAKÇA

Arslan, Erdoğan. 2011, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre "Denetçinin" Niteliği", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı: 104

Bozkurt, Nejat. 1999, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Yayınları

Marşap, Güçlü Beyhan, Kurt, Ganite. (2008), **Muhasebe Denetiminin Gelişimine Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Katkısının Tarihsel Süreçte İncelenmesi (1938–2008)**, Ankara: ASMMMO Yayınları, Yayın No:62

Selimoğlu, Seval Kardeş. 2008. Denetimin Genel Çerçevesi. (Editör: Seval Kardeş Selimoğlu, ve Şaban Uzey). **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi

T.C. Yasalar (14.02.2011), **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (27846 Sayılı)