

Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler

Vasfi HAFTACI*
A.Cemkut BADEM**

ÖZET

Avrupa Birliği uyum yasaları çerçevesinde, yaklaşık ellibeş yıldır yürürlükte bulunan eski Türk Ticaret Kanunu yerini 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ve 14 Şubat 2011 tarihinde T.C. Resmi Gazete’de yayımlanan yeni Türk Ticaret Kanunu’na bırakmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda muhasebe mesleğini ilgilendiren muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri ile özellikle finansal raporlama ve bağımsız denetim konusunda yeni düzenlemeler yer almaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Türkiye’de finansal raporlamada, muhasebe uygulamalarında ve bunlarla ilgili standartlar yayınlamada tek söz sahibi kurum olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yetkilendirilmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun muhasebe mesleğini ilgilendiren düzenlemelerinin yürürlük tarihi 1 Ocak 2013 olup, ilgili düzenlemeler bu çalışma kapsamında incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Yeni Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama, Muhasebe Denetimi.*

JEL Sınıflaması: *M41,M42,M48*

General Regulations Concerning the Accounting Profession within the Scope of the new Turkish Commercial Code

ABSTRACT

Within the framework of European Union Adjustment Law, about fifty-five years old Turkish Commercial Code has been replaced by the new Turkish Commercial Code which is accepted on January 13, 2011 and published in the Official Journal of Turkish Republic on February 14, 2011. In the new Turkish Commercial Code, new regulations concerning accounting profession, especially about the formation and principles of accounting records, financial reporting and independent auditing. With the Turkish Commercial Code, Turkish Accounting Standards Board is authorized as the only institution for financial reporting, accounting practices and publishing relevant standards in Turkey. New Turkish Commercial Code Regulations, concerning the accounting profession of which the effective date is on January 1, 2013, are examined in this study within this scope.

Keywords: *New Turkish Commercial Code, Turkish Accounting Standards, Financial Reporting, Auditing.*

Jel Classification: *M41,M42,M48*

* Prof.Dr. Vasfi Haftacı, Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman ABD

** Yrd. Doç. Dr. A.Cemkut Badem, Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman ABD

1. Giriş

1956 yılından beri yürürlükte bulunan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu” dünya ekonomisinde yaşanan gelişmeler sonucunda gereksinimleri karşılayamaz hale gelmiş, daha kullanılabilir ve küresel ekonomi düzeni ile uyumlu yeni bir ticaret kanununun oluşturulması kaçınılmaz olmuştur. Bunun yanında Türkiye’nin uluslararası ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde finansal raporlamada şeffaflık, tutarlılık gibi güncel ve genel kabul görmüş kavramları içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması zorunluluk olarak görülmüştür.

1999-2005 yılları arasında yapılan kapsamlı çalışmalar neticesinde 2005 yılında tasarısı hazırlanan yeni kanun “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu” adıyla nihayet 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu’nda görüşülüp kabul edilmiş, 14 Şubat 2012’de 27846 sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun genel olarak yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiş olup, muhasebe mesleğini ilgilendiren muhasebe standartları ile sermaye şirketlerinin denetlenmesine ilişkin hükümlerin yürürlük tarihi 1 Ocak 2013 olarak belirlenmiştir.

Kanunla muhasebe mesleği açısından muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama ile birlikte bağımsız denetim konusunda da yeni düzenlemeler getirilmiştir. Kanunda halka açık olsun veya olmasın tüm şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’nı (TMS) uygulama zorunluluğu getirilmiştir.

Bu çalışma kapsamında yeni TTK’nun ilgili maddelerindeki önem arz eden hükümlerden hareketle muhasebe mesleğini ilgilendiren, muhasebeleştirme sürecinde ticari defterlerle ilgili düzenlemeler, dönem sonunda sonuç çıkarma sürecinde raporlama ile ilgili düzenlemeler ve finansal raporların denetlenmeden anlam ifade etmediğini açıkça ortaya koyan bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler ele alınmıştır.

2.Ticari Defterler

İlgili yasaya ve yasanın atıf yaptığı Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak ticari defterlerin tutulması, öncelikle kendi yararları açısından tacirlere, tüzel kişi tacirlerde alınacak finansal ve yönetsel kararlarda ortaklara ve yöneticilere, vergi alacağının belirlenmesinde devlete, ticari alacakla ilgili uyuşmazlıklarda alacaklılara, çeşitli hukuk dalları açısından ortaya çıkan uyuşmazlıklarda delil olarak mahkemelere önemli faydalar sağlamaktadır (Bahtiyar, 2009: s.120).

Eski TTK'nda gerçek ve tüzel kişilerce tutulması zorunlu ticari defter türleri, defterlere kayıt süresi, saklama müddeti, tasdik ve beyanname verme sorumluluğu, teslim ve ibrazı ile ispat kuvveti ayrıntılı olarak açıkça ifade edilmiş iken (Moroğlu,1999: 68-86) yeni TTK'nda bu konulara öz olarak değinilmiştir.

Yeni TTK'nun 64 ila 88. maddeleri arasında ticari defterlerle ilgili kısım defter tutma ve envanter, açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloları, saklama ve ibraz şeklinde üç alt başlık altında düzenlenmiştir.

2.1. Defter Tutma ve Envanter

Yeni kanunun "Defter Tutma Yükümlülüğü" açıklayan 64.maddesinde "Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartları'na ve 88. madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir" ifadesi ile her tacirin ticari defter tutma yükümlülüğüne ilişkin emredici bir kural koyulurken, bu ifadeden ayrıca ticari defterlerin tutulmasından bir sistem içerisinde muhasebenin tutulmasına vurgu yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu çıkarsama muhasebenin tutulmasında TMS'na uyulma zorunluluğunu ortaya koyan ifadeden de anlaşılmaktadır.

Defter tutma yükümlülüğü; gerçek kişi tacirler ile tüzel kişiler açısından yönetici ve Yönetim Kuruluna aittir ([ey.com](http://www.ey.com), 2011).

Ayrıca kanunun 2005 yılında TBMM'ne sunulan gerekçeli tasarısının ilgili maddesinde TMS'na verilen önem, muhasebenin sadece Vergi Usul Kanunu'na göre tutulmayacağı, vergi verilerinin TMS'ye göre tutulmuş muhasebe raporlarından çıkarılması gerektiği açıkça ifade edilmiştir.(TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005: 24)

İlgili maddede üçüncü kişi uzmanlar ifadesi, işletmenin içinde ya da dışında işletmenin mali durumu hakkında bilgi kullanıcısı olan herhangi bir kişi veya kurumu ifade etmekte olup, işletmenin finansal raporlarını denetlemeye gelen denetçi olarak anlaşılmalıdır. Kastedilen ayrıca bir araştırma ve çalışma yapmayı gerektirmeyecek temel düzeyde muhasebe bilgisi ile işletmenin mali işlemlerinin gelişimi ve işletmenin mali durumu hakkında fikir edinebilmektir.

Yeni TTK'nun 64.maddesinde “yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından bir tebliğ ile belirleneceği” ifade edilmiştir. Böylece yeni TTK işletmelerin niteliği ve önemine göre ticari defter ayrımı yapma gereğini taşımamış, bu görevi TMSK'na devretmiştir.

Yeni TTK'nun 64.maddesinde “pay defteri, karar ve genel kurul toplantı ve müzakere gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterdir” ifadesiyle bu defterlere de ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kuralları uygulanmak istenmiştir. (TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005: 26)

Yeni TTK'nun 64.maddesinin “ticari defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarda noter tarafından onaylanır” ifadesinden çift defter kullanımının önüne geçilmek istendiği anlaşılmaktadır.

Yeni kanunun “Defterlerin Tutulmasını” açıklayan 65.maddesinde “Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.” yorumlamayı gerektirmeyecek emredici nitelikteki hüküm yer almaktadır. Yine aynı maddede “...defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır...” ifadesi ile bilanço ilkelerine atıf yapılmakta, kaydı gereken işlemleri kayıt dışı bırakmadan tam, gerçeğe uygun ve sadık kalarak, sonraya bırakmadan zamanında, kronolojik sıra, tarih ve belge numarası ile düzenli olarak yapma gereği vurgulanmaktadır. (TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005: 26)

Yeni kanunun “Defterlerin Tutulmasını” açıklayan 65.maddesinde dikkat çeken bir diğer hüküm “...defterler ve gerekli diğer kayıtlar, biçim ve yöntemleri TMS'ye aykırı olmadıkça olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığı ile tutulabilir...” ifadesidir. Muhasebeleştirme sürecinin sonunda yevmiye ve defteri kebir'e yapılan yazımların çıktılarını işlemlerin özelliklerine göre çok geniş kapsamlı olmakta ve yer kaplamaktadır. Bugünkü düzenlemelere göre bu çıktıların kağıt kullanılarak alınması, bu kağıtların pek çoğunun kullanılmadan önce yetkili notere onaylatılması bir dizi külfeti gerektirmektedir. Çıktılar alındıktan sonra da arşivlere kaldırılmaktadır (Selek, 2000). Kanunun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere yeni düzenlemenin, teknolojik

gelişmeleri dikkate almasının bir sonucu olarak; defter ve belgelerin saklanması konusunda ikili bir sistem öngörülmüştür. Buna göre; defter ve belgeler fiziki olarak saklanabileceği gibi veri taşıyıcıları kullanılarak da saklanabilecektir. Veri taşıyıcıları dendiğinde; interalia, mikrofişleri, CD'ler, magnetler ve elektronik ortam anlaşılmalıdır ([ey.com](http://www.ey.com), 2011)

Yeni kanunun “Envanter” başlığı ile açıklanan 66.maddesinde “Her tacir, ticari işletmesinin açılışında ve açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır... Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır...”ifadesiyle işletmenin mali durumunun ve faaliyet dönemi sonuçlarının tam ve doğru olabilmesi için envanterin tam ve doğru olarak çıkarılması gerektiği vurgulanmış, başlangıç envanterinin tam ve doğru olmaması durumunda izleyen bilançoların hatalı olacağı gizli olarak belirtilmiştir.

Varlıkların ve borçların değerlerini teker teker belirtmeyle kastedilen kullanıcıları yanıltmak amacıyla bilançonun örtülmesi, bilançonun değiştirilmesi, bilançonun süslenmesi gibi bilançonun temel ilkelerine aykırı davranılmamasıdır (Yazıcı,1976: 24-25).

Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır ifadesinde ise envanter süresi tam olarak belirtilmemiştir. Eski TTK’nda ise envanter ve bilanço terimleri birlikte kullanılmış ve 3 aylık bir süre öngörülmüştür. Eski kanuna göre değerlendirildiğinde yeni durumun subjektif olduğu değerlendirilebilir (Doyrangöl, 2008: 8).

Yeni kanunun dikkat çeken bir başka maddesi “Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler” başlığı ile açıklanan 67.maddedir. Bu maddede “Envanter çıkarılırken malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem TMS’na uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanter sonuçlarına eş düşmelidir.” ifadesi ile işletmelere güvenle tespit edilmek ve fiziki sayım sonuçları gibi sonuç almak şartıyla TMS’na uygun kolaylaştırıcı envanter imkanı tanınmış olmakta, işletmeler fiziki envanter yapma külfetinden kurtulmaktadır. Yine ilgili madde içinde bir fıkrada işletme, faaliyet döneminin kapanışından önceki 3 ay ile faaliyet döneminin kapanışından sonraki 2 aylık zaman dilimi aralığında özel bir envanter çıkardı ise ve bu envanterde bulunan varlıklar faaliyet dönemi sonundaki sonucu yansıtarak TMS’na uygun değerlendirilirse faaliyet dönemi sonunda ayrıca başka bir envanter yapmaya gerek olmadığı ifade edilmiştir.

2.2. Açılış Bilançosu ve Yıl Sonu Finansal Tabloları

Yeni kanunun “Genel Hükümler” başlığı ile açıklanan 68.maddesinde “Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (açılış bilançosu, yıl sonu bilançosu) çıkarmak zorundadır....Tacirler Gelir Tablosunu hazırlar... Bilanço ve Gelir Tablosu yıl sonu finansal tablolarını oluşturur. 514. madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.” ifadesi yer almakta böylece her tacire açılış bilançosu ile yıllık bilanço ve yıllık gelir tablosunu kapsayan yıl sonu finansal tabloların düzenlenmesi yükümlülüğü getirilmektedir. Burada yıl sonu finansal tablolardan sadece bilanço ve gelir tablosunun anlaşılması gerekir. TMSK’nun yayınladığı TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında tam bir finansal tablolar seti bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişimler tablosu, nakit akış tablosu ve tabloların dipnot ve açıklamalarından oluşmaktadır.

69. maddede “Yıl sonu finansal tablolar, TMS’na uygun düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içerisinde çıkarılmalıdır.” ifadesinden finansal tabloların vergi kanunları etkisinden kurtulacağı, bu anlamda belirleyici olanın TMS’ı olacağı vurgulanmıştır. Ancak bu maddede envanter çıkarma süresinde olduğu gibi finansal tabloların çıkarılma zamanı ile ilgili kesin bir zaman aralığı belirlenmemiştir. Bu durum envanter zamanında olduğu gibi finansal tabloların düzenlenmesinde de subjektif uygulamalar oluşturabilir (Doyrangöl, 2008:13). Bununla birlikte kanunun anonim şirketler ve limited şirketlerle ilgili düzenlemelerinde finansal tabloların oluşturulmasında düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre 3 ay olarak belirlenmiştir.

Yeni Kanununun 72 ila 78. maddeleri arasında finansal tabloların kalemlerine ilişkin ilkeler genel olarak düzenlenmiştir. Finansal tabloların düzenlenmesinde tamlık ilkesi çerçevesinde tüm varlık ve borçları, dönem ayırıcı hesapları, tüm gelir ve giderleri doğru değerlendirilmiş olarak gösterilmelidir. Verilmiş maddi güvenceler veren bilançosunda gösterilir. Alınmış nakdi güvenceler alan bilançosunda da gösterilmelidir. Açıklık ilkesi çerçevesinde varlıklar borçlarla, giderler gelirlerle mahsuplaştırılmaz. 73. maddede TMS’nda aksi düzenlenmedikçe bilançonun tipi açık olarak belirtilememiş, sadece dönen varlık, duran varlık, özsermaye ve borçlardan oluşan hesap sınıfları ile dönem ayırıcı hesapların yeterli ayrıntıya inilerek raporlanması gereği vurgulanmıştır.

Eski TTK’nun 459. maddesinin tersine yeni TTK’nun 74.maddesi uyarınca TMS’nda aksi öngörülmedikçe noter, avukat ücreti, tescil giderleri, denetçi ücreti, öz sermaye için pay toplama gibi kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilemez.

Yine 73 ve 74. maddelerin ilgili fıkralarına göre aktife kaydolunacak duran varlıkların işletmeye devamlı süreyle tahsis edilmesi gerekli olup, TMS’nda aksi öngörülmedikçe bedeli ödenerek başkalarından alınmamış, işletme tarafından oluşturulmuş ticaret ünvanı, marka, patent, tasarım, telif hakkı, peştemaliye gibi maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi yasaktır.

75 ve 76. maddelerde ise karşılıklar ve dönem ayırıcı gelir ve gider hesaplamaları için TMS’nda belirtilen kurallara göre işlem yapılacağı hükme bağlanmıştır. 77. maddede ise şeffaflık ilkesinin gereği olarak pasifte yer verilmemiş olan sorumluluk ilişkilerinin bilançonun dipnotlarında belirtilmesi gereği ifade edilmiştir.

78. maddede genel değerlendirme ilkelerine değinilmiş, TMS’nda belirtilenler de dikkate alınmak ve TMS’ndaki istisnalar saklı kalmak kaydıyla;

- Kapanış bilançosundaki değerler ile izleyen dönemin açılış bilançosunun değerlerinin aynı olması,

- Tasfiye niyeti, faaliyet hacminde azalma, iflas davası gibi nedenler olmadıkça değerlemelerde işletmenin devamlılığı ilkesinden hareket edilmesi,

- Varlıklar ve borçların değerlemelerinin faaliyet döneminin sonunda bilanço gününde, şeffaflık ve tam açıklama ilkelerine uygun olarak teker teker ele alınarak yapılması,

- Değerlemede ihtiyatlılık ilkesinden ayrılınmaması yani aktiflerin ve gelirlerin olduğundan eksik, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan fazla gösterilmemesi,

- Değerleme gününde tahakkuk ilkesine uygun olarak döneme düşen gelir ve giderlerin, tahsil edilip ödenmesine bakılmaksızın finansal tablolara alınması,

- Karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereği olarak finansal tabloların hazırlanmasında kullanılmış muhasebe politikaları ve yöntemlerinin bir önceki dönemle aynı olması gerekir.

Yukarıda sayılan genel değerlendirme kuralları dışında 79 ila 81. maddelerde ise değerlendirme ölçülerinin, değerlemeyi basitleştirici yöntemlerle diğer değerlendirme konularının Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülenler ışığında yapılacağı hükme bağlanmış, böylece değerlendirme de Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun hareket edileceği ve Vergi Usul Kanununun etkisinden kurtulacağı zımnen belirtilmiştir.

Ayrıca yeni TTK’nun finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili en dikkat çekici değişiklikler 68. maddenin gönderme yaptığı Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları ile ilgili düzenlemeleri içeren 514 ila 528. maddelerdeki hükümlerdir. Yeni

kanununun 514. maddesinde Anonim Şirketlerde (A.Ş) yönetim kurullarının geçmiş hesap dönemine ait TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında sayılan bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişimler tablosu, nakit akış tablosu ve tabloların dipnot ve açıklamalarından oluşan tam bir finansal tablolar seti ile yıllık faaliyet raporunu izleyen hesap döneminin ilk 3 ayı içinde hazırlayıp genel kurula sunması gerektiğini hükme bağlamıştır. A.Ş'lerde yıllık faaliyet raporu, işletmenin o yıla ait faaliyetleri ile ilgili bilgileri, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklerini, özel önem taşıyan olayları, varsa Ar-Ge harcamalarını, yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, ikramiye ve benzeri ödemeler ile harcırah ve sigorta güvenceler hakkında bilgileri kapsamalıdır. Finansal tablolar TMS'na uygun tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, gereksinmelere ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde şeffaf ve güvenilir olarak ve dürüst resim ilkesine göre hazırlanmalıdır. Konsolide finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunu hazırlamakla yükümlü işletmeler TMS'nca belirlenecek, hazırlayacakları finansal tablolar TMS'na uygun olacaktır. A.Ş'ler ve konsolide finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunu hazırlamakla yükümlü işletmelerin yönetim kurulları bilanço gününden başlayarak 6 ay içerisinde finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunu, kâr dağıtımına ilişkin genel kurul kararını, bağımsız denetçi görüşünü, ticaret sicili gazetesi ile günlük traşi en az elli bin olan ulusal bir gazetede ilan ettirir. Bu ilanı A.Ş'ler web sitelerinde de yayınlamak zorundadırlar (TTK, madde 514-528). Ayrıca 1524. maddede her sermaye şirketinin bir internet sitesi açmak zorunda olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer bir sermaye şirketi türü olan Limited Şirketlerin finansal tablolarının hazırlanması ve ilan edilmesinde A.Ş'lere uygulanan 514 ila 527. maddelerde belirtilen hükümler geçerli olacaktır. Böylece her Limited Şirket kuracağı web sitesinde yıllık faaliyet raporları ile finansal tablolarını aynı A.Ş'ler gibi yayınlamak yükümlülüğünde olacaktır (TTK, madde 610).

Yeni TTK'da açık hüküm bulunmamasına karşın KOBİ'lerin (küçük ve orta büyüklükteki işletmeler) TMS'na uyumunu kolaylaştırabilmek amacıyla TMSK finansal tabloların hazırlanmasında kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan KOBİ'ler için Tam Set TFRS/TMS'den ayrı olarak sadeleştirilmiş ve KOBİ'ler için daha kullanışlı hale getirilmiş (Akdoğan, 2010: 1) standartlar hazırlanmış ve KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) hakkında tebliğ 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır (tmsk.org.tr, 2011)

2.3. Saklama ve İbraz

Eski kanununun 68. maddesinde düzenlenmiş olan ticari defter ve belgelerin 10 yıl olan saklama müddeti ile ilgili hüküm yeni kanunla biraz daha kapsamlı olarak düzenlenmiştir. Yeni kanununun 82. maddesinde “belgelerin saklanması ve saklama süresi” başlığı altında ;

- ticari defterlerin, envanterlerin, açılış, ara, kapanış bilançoları ile diğer finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının,
- alınan ve gönderilen ticari işle ilgili yazışmaları içeren ticari mektupların,
- defterlere kaydedilmiş mali işlemlerin dayanağı olan fatura gibi ticari belgelerin

tüm belgelerin olduğu takvim yılının bitişinden itibaren 5 yıl boyunca saklanacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca saklama biçimiyle ilgili olarak, saklama süresi boyunca her an ulaşılabilmesi ve okunur hale getirildiklerinde defter dayanaklarıyla görsel ve içerik olarak örtüşmeleri şartı ile “açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, yukarıda sayılan belgeler TMS’na uygun olmak kaydı ile görüntü ve veri taşıyıcılarında” saklanabileceği belirtilmiştir.

Yeni TTK artık modern kanunlarda rastlanılmayan ticari defterlerle ispat usulü hakkındaki hükümlere yer vermemiştir (pwc.com, 2011). Yeni TTK’nda ticari defterlerin ispat aracı olarak kullanılması konusunda köklü bir değişikliğe gidildiği görülmektedir. Buna göre; eski TTK’nun 82 ila 86.maddelerinde düzenlenmiş ticari defterlerin kesin delil olarak sahibinin lehine, aleyhine veya diğer tarafın aleyhine kullanılması durumu ortadan kaldırılmıştır. Bunun yerine “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticarî işlerde de uygulanır” hükmü getirilmiştir. Hükme göre; ticari uyuşmazlıkların varlığı halinde hakim tarafından resen ya da taraflardan birinin istemi üzerine incelenen defterler takdiri delil olarak nitelendirilecektir (ey.com, 2011). Yeni TTK’nun 86. maddesinde “Saklanması zorunlu olan belgeleri sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığı ile ibraz edebilen kimse...” nin ibraz durumu düzenlenmiş, buna göre bu kişiye giderleri kendisine ait olmak üzere, ilgili belgeleri okunabilecek hale getirme yükümlülüğü verilmiştir.

Yeni TTK'nda 5.kısımda Ticari Defterler başlığındaki düzenlenmiş defter tutma ve envanter, açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tablolar ile saklama ve ibraz başlıklarındaki hükümlerden sonra 88. maddede son olarak TMSK'nun yetkisi düzenlenmiştir.

Buna göre; yukarıda açıklanmış hükümlere tabi olan gerçek ve tüzel kişiler ticari defterlerini tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken TMSK tarafından yayımlanan TMS'na, TMS Kavramsal Çerçeve'de belirtilen muhasebe ilkelerine ve bunların yorumlarına uymak zorundadırlar. Bu anlamda ulusal ve uluslararası alanda uygulamada birlik sağlamak, özellikle uluslararası piyasalarda Türk işletmelerinin finansal tablolarının yorumlanabilmesine imkan sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak düzenlemeleri yayınlamada tek yetkili kurum TMSK'dur.

TMSK çeşitli büyüklükteki işletmeler ve bazı sektörler için özel ve istisnai standartlar koyabilecektir.

Nitekim, tam set TMS/TFRS'ler KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılamada biraz karmaşık ve zor gelmiştir. Bu nedenle KOBİ'ler için gereksinmelerine uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan onlara özgün daha basit bir standart yayımlanması gündeme gelmiştir. 01.11.2010 tarihinde TMSK tarafından yayımlanan KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardıyla Türkiye'deki KOBİ'lere uluslararası piyasalarda kendilerini gösterme imkanı tanınmış, aynı zamanda büyüyen ve sınıf atlayan KOBİ'lere de tam set TMS/TFRS'ye geçişte kolaylıklar sağlanmış olacaktır (Akdoğan, 2010: 2).

3. Denetim

Denetim, belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunma sürecidir (Haftacı, 2011: 3).

Muhasebe ile denetleme, hangi açıdan ele alınırsa alınsın bunların tanımlarının örtüştüğü, belirli dayanaklara göre oluşturulan somut kanıtların her ikisi için de aynı, özdeş olduğu görülür. Muhasebe ile denetim birbiri ile çok yakından ilişkilidir; dahası muhasebe ile denetleme içiçedir; bunlardan biri öbürünün bütünleyicisi ve devamıdır. Muhasebe denetlemenin temel dayanağı; denetleme, muhasebenin,

dayanaklara göre kanıtlara uygunluğunun sağlamasıdır. Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe sağlamasıdır (Yazıcı, 2003:105).

Yeni TTK'nun muhasebe mesleğini ilgilendiren en önemli yeniliklerinden birisi de bağımsız denetim konusunda olmuştur. Yeni düzenleme ile tüm anonim şirketler bağımsız denetleme kuruluşu veya yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir tarafından uluslararası denetim standartlarına göre yapılacak bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.

Yeni TTK'na göre ayrıca AET ve AT yönergelerinde bir sermaye şirketi olarak sayılan limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere de A.Ş.'lerin denetimi ile ilgili düzenlemeler uygulanacaktır (Köksal, 2009: 250).

Böylece eski TTK'nun ilgili hükümleri uyarınca tüm A.Ş.'ler için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na yapılan genel dış denetim ile kamuoyunu yakından ilgilendiren bazı A.Ş.'ler için Sermaye Piyasası Kanunu gibi özel kanun ve yönetmeliklere dayanılarak yapılan özel dış denetim (Bahtiyar, 2005: 146) faaliyetleri saklı kalmak kaydıyla şirket içindeki bir takım kişilerce yapılan eski TTK'nun ilgili maddelerinde şirketin üç kanuni organından biri olan uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplar eliyle yapılan iç denetim tarihe karışmıştır.

Sermaye şirketlerinde bağımsız denetleme konusu yeni TTK'ndaki incelemeler sonucunda sermaye şirketlerinde işlem denetimi ve özel denetim, sermaye şirketlerinde denetimi başlıklarında incelenmiştir.

3.1. Sermaye Şirketlerinde İşlem Denetimi ve Özel Denetim

Yeni TTK'nda A.Ş.'ler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile limited şirketlerin kuruluşuyla ilgili denetim raporunun düzenlenmesi gereği hükme bağlanmıştır. A.Ş.'lerin kuruluşuyla ilgili 351. maddedeki düzenlemeye göre "Şirketin kuruluşuna ilişkin denetleme raporu bir veya birkaç işlem denetçisi tarafından verilir. İşlem denetçisi kuruluş raporunda, payların tamamının taahhüt edildiğini; kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan pay bedellerinin en az tutarlarının kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını; buna ilişkin banka mektubunun kuruluş belgeleri arasında yer aldığını; bu yükümlülüğün herhangi bir şekilde dolandırıldığına ilişkin bir belirti bulunmadığını; aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece bir kararla onaylanan raporun dosyaya sunulduğunu; kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu; kurucular beyanı ile ilgili açık bir uygunsuzluğun, aşırı değerlemenin, işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını

gerekçeleriyle ve hesap verme ilkesinin gereklerine uygun olarak açıklar.” işlem denetimi kavramı şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen faaliyet olarak tanımlanmıştır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile limited şirketlerin kuruluşuyla ilgili işlem denetimi raporunda bu madde hükümlerine göre düzenleneceği belirtilmiş ve işlem denetimi raporu sermaye şirketlerinin kuruluş belgeleri arasında sayılmıştır.

Özel denetim, hakim şirket yavru şirket ilişkileri açısından uygulama alanı bulan bir yöntem olup, gerekli görüldüğü hallerde; herhangi bir pay sahibinin şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurması sonucu mahkemenin tayin edeceği bir kişinin şirketler topluluğu ile ilgili inceleme yapmasıdır. Her pay sahibi pay sahipliği haklarını kullanabilmek ve belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer alması bile Genel Kurul'dan isteyebilir. Genel Kurulun istemi onaylaması halinde, her pay sahibinin otuz gün içinde mahkemeye başvurma hakkı vardır. Aşağıdaki hallerde özel denetçi atanmasına karar verilebilir;

* Şirketi denetleyen denetçi şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa,

*Yönetim Kurulunun aldığı kararların şirketi zarara uğratması ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa, özel denetçi atanması için Mahkemeye başvuru yapılabilecektir ([ey.com](http://www.ey.com), 2011)

3.2. Sermaye Şirketlerinde Denetim

Yeni TTK'nun ticari defterle ilgili 64 ila 88 ve Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları ile ilgili düzenlemeleri içeren 514 ila 528.maddeleri hükümleri ile getirilen ilkeleri ve TMS'nı tamamlayan ve gerek içerik, gerek amaç yönünden onlarla uyumlu olan nitelikteki sermaye şirketlerinde denetim hükümlerinin Türkiye'deki şirketlerin finansal sonuçlarını uluslararası pazarlarda ve borsalarda güvenilir konuma getireceği düşünülmüştür (TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005: 131).

Yeni TTK'nda denetimle ilgili düzenlemeler A.Ş.'ler ilgili 397 ila 406. maddelerde düzenlenmiştir. Ayrıca limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de A.Ş.'ler ile ilgili 397 ila 406. madde hükümlerine göre denetleneceklerdir. Bu maddelerle ilgili olarak genel değerlendirmeler aşağıda özetlenmiştir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu da kapsamak kaydı ile A.Ş'in ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği, denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı 397. maddede hükme bağlanmıştır.

397. maddenin gerekçesinde denetime büyük, küçük ve orta ölçekli; halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm A.Ş'lerin dahil olacağı ifade edilmiştir (TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005: 131).

Denetleme faaliyetinin, denetçilik mesleğinin gerekleriyle meslek etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirileceği, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının, yansıtılmamışsa sebeplerinin, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağı ve denetim raporunun bu ilkelere göre hazırlanacağı 398. maddede belirtilmiştir. Bu denetlemenin vergi denetimini içermediği ancak vergi denetimine yardımcı ve destekçi olacağı madde gerekçesinde belirtilmiştir.

Yeni TTK'nun 399. maddesine göre denetçi, faaliyet dönemi bitmeden ve her faaliyet dönemi için yeniden A.Ş'nin genel kurulunca seçilecektir. Denetimle aslında şirketin yönetim kurulunun faaliyetleri denetlenmekte olup denetçinin seçim görevi de doğal olarak genel kurulun yetkisine bırakılmıştır. 399. maddedeki istisna hükümler saklı olmak üzere yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden alma yetkisi yoktur. Yani kural olarak denetçi ile yapılan sözleşme ilgili istisna hükümler saklı kalmak kaydı ile feshedilemez. Ancak istisna hükümlerde belirtildiği şekilde haklı sebeplerin olması halinde bir mahkeme kararı ile görevden alınabilir. Denetçi ise 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 vermektan kaçınma haklı sebep sayılamaz.

Yeni TTK'nda işlem denetçileri de dahil olmak üzere denetçi olabileceklerle ilgili düzenleme 400. maddede yapılmıştır. Buna göre denetçi ancak;

- Ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu,
- Küçük ve orta ölçekli A.Ş'ler için bir veya birden fazla yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir olabilir.

Bağımsız denetleme kuruluğu ve yukarıdaki unvanlara sahip olanların denetçi olamayacakları durumlar 400. maddede ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Bu düzenleme kapsamında serbest muhasebeci ve mali müşavirlik mesleğini icra edenler de denetçi olabileceklerdir. Bu kapsamda denetçilik mesleğini icra edeceklerin “bağımsız denetim lisans eğitimi”ni başarmış olmaları gerekecektir. Bunun için TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi’nin kurulması, bu merkez tarafından “Bağımsız Denetim Lisans Eğitimi” verilmesine yönelik olarak düzenleme yapılmış ve 01.11.2010 tarihinde Resmi Gazete’de “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Bu makalenin hazırlandığı aşamada, odalardan gelen görüş ve öneriler doğrultusunda yeni düzenleme yapılacağı gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmış olan bu tebliğ, yeni düzenlemeden sonra tekrar yayınlanacaktır.

Yeni TTK’unda denetim raporunun şekli ve içeriği ile ilgili düzenleme 402. maddede yapılmıştır. “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” hükmü ile raporun ifade şekli için açıklık ilkesine vurgu yapılmış, raporun geçmiş yıl finansal tablolarıyla karşılaştırılarak ele alınması şart koşulmuştur. Bu rapor dışında ayrıca denetçi, şirketin yıllık faaliyet raporunun içeriğini gerçeğe uygunluk ve finansal tablolarla tutarlı olma açısından incelediğini gösteren ayrı bir rapor da düzenleyecektir.

Denetçi, denetim raporunun yanında açıkça ifade edilecek şekilde 403.maddeye göre “görüş yazısı” hazırlar. Görüş yazısı olumlu, sınırlı olumlu, kaçınma ve olumsuz olmak üzere ancak dört türde yazılabilir. “Olumlu görüş” yazısı, şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun TMS’ye, kanuna ve esas sözleşmeye uygun olduğunu ifade eder, genel kurulda yönetim kurulunun ibrası için temel dayanak olur. “Sınırlı olumlu görüş” yazısı, şirketin finansal tablolarının genel olarak TMS’ye uygun düzenlendiği sadece yetkili kurullarca düzeltilebilecek ve finansal sonuçlara etkilerinin büyük olmadığı ayrıntılıklar içerdiği geneli olumlu bir yazı olup genel kurul düzeltmelerle ilgili yapılacakları karara bağlar. “Kaçınma” yazısı, şirket defterleri ve hesaplarıyla finansal tabloların bağdaşmaması, TMS’nin, kanunun ve esas sözleşme hükümlerinin ihlali, denetleme faaliyeti sırasında şirket tarafından yapılan kısıtlamalar gibi durumlarda denetçi tarafından ispat edilemese de gerekçeleri açıkça yazılarak denetim hakkında görüş vermektan kaçınılabılır. Kaçınma yazısı olumsuz görüş yazısıyla aynı sonuçları doğurur. “Olumsuz görüş” yazısı, şirketin finansal tablolarının TMS, kanun ve esas sözleşmeye uygun olarak

düzenlenmediği, açıklanan kâr ve zararın gerçeği yansıtmadığını ifade eder. Bu durumda genel kurul finansal sonuçlarla ilgili karar alamaz. Olumsuz görüş yazısının yönetim kuruluna teslim tarihinden itibaren dört iş günü içinde yönetim kurulu genel kurulu toplantıya çağırarak istifa eder. Genel kurul yeni yönetimi seçer, yeni yönetim altı ay içinde yeniden düzenlenmiş ve denetim raporu alınmış finansal tabloları tekrar genel kurula sunar.

Yeni TTK'nın 404. maddesindeki sır saklama ile ilgili ihlaller saklı olmak üzere 554. maddesine göre “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi;..... işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Kusuru iddia eden ispatlar.”

Anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete de uygulanır.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Yeni TTK'nu yasalaşana kadar Türkiye'de muhasebe uygulamaları Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu gibi kanun ve diğer yönetmeliklerin gölgesinde kalmıştır. Bu çok başlı yapı akademik dünyada ve muhasebecilik mesleğinde öğretici ve uygulayıcılar açısından çeşitli zorlukların yaşanmasına neden olmuştur. Yeni TTK ile birlikte Türkiye'de finansal raporlamada, muhasebe uygulamalarında ve bunlarla ilgili standartlar yayınlamada tek söz sahibi kurum olarak TMSK yetkilendirilmiştir.

Yeni TTK'nun TMSK'nu tek yetkili kılma amacı, TMS'na göre hazırlanmış finansal tabloların UFRS'na göre hazırlanmış finansal tablolara karşılaştırılabilmesini ve TMS'na göre hazırlanmış finansal bilgilerin uluslararası pazarlarda kabulünü sağlamaktır. Bu amaçla kanunda muhasebe mesleği açısından muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama ile birlikte bağımsız denetim konusunda da yeni düzenlemeler getirilmiştir. Kanunla halka açık olsun veya olmasın tüm şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulama zorunluluğu getirilmiş, özellikle Türkiye'deki sermaye şirketlerinin finansal tablolarının uluslararası alanda güvenilir olarak karşılaştırılabilmesi için uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi hükümlerine yer verilmiştir.

Sonuç olarak, yasalaşan yeni TTK'nun muhasebe alanındaki düzenlemeleri ile öğretici ve uygulayıcılar açısından muhasebe mesleği uluslararası muhasebe

standartlarına uygun olarak yürütülecek, Türkiye'nin kendi muhasebe mevzuatı UFRS'ye uyumlu hale getirilmiş olacak, Türk işletmelerinin finansal sonuçları TMS'na göre yayımlanacak ve Türkiye'deki işletmeler açısından bunun yararları ile birlikte söz konusu olabilecek sakıncaları orta ve uzun vadede ortaya çıkacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan (2010), "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı", Muhasebe ve Denetim Bakış, Sayı 30, s.1-26.
- Bahtiyar, Mehmet (2005), Ortaklıklar Hukuku, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Bahtiyar, Mehmet (2009), Ticari İşletme Hukuku, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Doyrangöl, Nuran Cömert (2008), "Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla Muhasebeye Getirilen Yenilikler", Ankara SMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, s.1-21.
- Köksal, Aytaç (2009), Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Moroğlu, Erdoğan (1999), Notlu İçtihatlı TTK ve İlgili Mevzuat, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Haftacı, Vasfi (2011), Muhasebe Denetimi, Umuttepe Yayınları 2. Baskı, Kocaeli.
- Selek, Seha (2000), "Son Teknolojik Gelişmeler Işığında Türk Muhasebe ve Kayıt Sisteminin Değerlemesi", İzmir YMM Odası Bülteni, Sayı 8.
- Yazıcı, Mehmet (1976), Bilanço Kuramları ve Çözümlemeleri, İİTA. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:263, İstanbul.
- Yazıcı, Mehmet (2003), Kurumsal Muhasebe Denetimi, İstanbul YMMO. Yayını, İstanbul.
- TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005/4903.
- 6102 Sayılı TTK, Kabul Tarihi 13/01/2011, Resmi Gazete Yayın Tarihi ve Numarası:14.02.2011/27846.
- <http://www.ey.com>, 100 Soruda Yeni TTK, Ernst&Young (26.01.2011)
- <http://www.pwc.com>,TTK Tasarısı Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme, PwC Türkiye (26.01.2011)
- <http://www.tmsk.org.tr> (08.02.2011)