

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Enver BOZDEMİR *

ÖZET

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen değişikliklerden en önemlisi, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak yürütülmesidir. Bu açıdan Kanunun nasıl uygulanması gerektiği hususu muhasebe meslek mensuplarını yakından ilgilendirmektedir. Çalışmanın amacı, Yeni Türk Ticaret Kanununun uygulanması hususunda muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini, önerilerini, beklentilerini, tereddütleri ile Kanunun uygulanması tarihine kadarki sürede ne kadar hazır oldukları hususlarını ampirik bir çalışma ile ortaya koymaktır. Bu çalışmada Erzurum'da faaliyet gösteren Erzurum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan meslek mensuplarına Kanunun muhasebe uygulamaları ile ilgili anket soruları yöneltilip, görüşleri alınmıştır. Bu çalışma ile meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununun uygulanmasına tam anlamıyla hazır olmadıkları tespiti yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Tablolar, Meslek Mensupları.

JEL Sınıflandırması: K30, M40, M41

An Empirical Investigation Towards Evaluation in Terms of Accounting Profession Members's of New Turkish Commercial Code

ABSTRACT

According to the Numbered 6102 Turkish Commercial Code accounting entry should be made and financial statements should be prepared in accordance with International Accounting Standards. This is the most important amendments made by Numbered 6102 Turkish Commercial Code. Therefore, the members of accounting profession concern how the Code should be applied. The aim of this study is to determine opinion, suggestion, expectation, hesitations of the accounting profession members and determine how much they will be ready to application of this Code until this Code become effective. In this study, opinions of the accounting profession members who are members of Chamber of Certified Public Accountants of Erzurum operating in Erzurum were obtained by asking questions with the survey regarding accounting applications of the Code. The findings of this study reveal that the accounting profession members are not fully ready for the application of new Turkish Commercial Code..

Keywords: Turkish Commercial Code, Turkish Accounting Standards, Financial Statements, The Accountants.

JEL Classification: K30, M40, M41

* Dr. Enver Bozdemir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, ebozdemir25@hotmail.com

1. Giriş

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun hem ulusal hem de uluslararası ticari hayatta meydana gelen gelişmelere bağlı olarak değişen şartlara ve çağın gereklerine uygun yeni bir Ticaret Kanununun yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bir çok gelişmiş ülke, ticari yasalarını uluslararası ticaretin ve küreselleşmenin getirdiği yeni şartlar dahilinde değişiklikler yapmışlardır. Zira Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) adaylık süreci çerçevesinde hukuk düzeninde bir takım reformlar yapılmaktadır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununu (TTK) tümüyle değiştirmek amacıyla yeni bir kanun tasarısı hazırlanmış ve bu tasarı 2005 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde ilgili komisyonlarda görüşülmeye başlanmıştır. Yeni TTK Tasarısı TBMM Genel Kurulu'nda 13.01.2011 tarihinde kabul edilerek 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak yayımlanmıştır. Bu Kanunun belirli maddeleri 01.07.2012 tarihinde, muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri ise 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

Kanunun Geçici 2 ve Geçici 3'üncü maddeleri ise Kanunun yayımı ile birlikte yürürlüğe girmiştir. Bu maddelerden geçici 2'inci madde işletme denetimleri ile ilgili işlemlerin kamu tüzel kişiliğine haiz Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TDSK) tarafından hazırlanacağı ile ilgilidir. Kanunun geçici 3'üncü maddesi ise denetçileri denetlemek üzere yine kamu tüzel kişiliğine haiz Denetim Üst Kurulunun oluşturulması ve çalışmasına dair usul ve esasların belirlenmesine yöneliktir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin sermaye piyasalarında ve uluslararası piyasalarda rekabet edebilmesi ve rekabet piyasalarında güçlü olarak yer alabilmesi için, tam şeffaflığa dayalı muhasebe kayıt yönteminin Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alarak nasıl yürütülmesi gereğini ortaya koymaktadır. Bu anlamda TTK, işletmelerin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsatı hazırlamaktadır. Diğer yandan Kanunun getirdiği düzenlemeler ile işletmelerde şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından beklenen seviyeyi yakalama olanağı da elde edilebilecektir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 65'inci maddesinde; muhasebe kayıtlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulmasını öngörmekte ve yine kanunun 88'inci maddesi 1'inci fıkrasında yer alan "...gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar" (6102 TTK md.88) maddesiyle de konuya açıklık getirmektedir.

Yukarıda izah edildiği üzere Ülkemizde şu anda işletmeler muhasebe uygulamalarını Vergi Usul Kanunu, Tek Düzen Hesap Planı'na dayalı Muhasebe Sistemi ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre takip etmek zorundadırlar.

Muhasebe standartları ile ilgili her türlü değişiklik Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından gerçekleştirilecektir. Yine bu yasaya göre bu standartların işletmelerde defter bazında uygulanması gerekecektir. Bu da muhasebe kayıt ve yöntemlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak yapılması demektir. Bu durumda işletmelerin muhasebe sistemlerinde bazı değişikliklere neden olacağı beklenmektedir.

Kanunla meslek mensuplarına üstlenen bir başka görev ise TMS'na göre hazırlanan finansal tabloların Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bağımsız bir denetçi yada denetçi kuruluşu tarafından yapılmasıdır. Bu çerçevede Kanun, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal tabloların hazırlanması, Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bağımsız denetim, kurumsal yönetimin gerekliliği olan iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi gibi konularda birçok uluslararası standardı Türk Standartları olarak benimsetmekte ve değişimi zorunlu hale getirmektedir.

13.01.2011 tarihinde yayımlanan ve 01.07.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi beklenen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun ile TMS'nin tüm işletmeler için zorunlu kılınması karşısında her meslek mensubu TMS'nin kendisini ne ölçüde etkileyeceğini sorusunu sormaya başlamıştır. Ayrıca Kanunla murakıplık kalktığı için işletmelerin finansal tablolarını bağımsız denetim firmaları veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) denetlemesi zorunlu hale gelmektedir.

İşte bu bağlamda çalışmanın amacı; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun muhasebe meslek mensuplarını muhasebe uygulamaları ile işletme finansal tablolarının denetlemesi açısından ne şekilde etkileyeceğini, Kanununun uygulanması ile ilgili olarak meslek mensuplarının görüşlerini, önerilerini, beklentilerini ve tereddütlerini ampirik bir çalışma ile ortaya koymaktır. Bu araştırmada Erzurum'da faaliyet gösteren Erzurum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan meslek mensuplarına Kanununun muhasebe uygulamaları ile ilgili 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış anket soruları yöneltilip, görüşleri alınacaktır. Yine meslek mensuplarının Kanununun uygulanması tarihine kadarki sürede ne kadar hazır oldukları hususları ile görüşlerin bir değerlendirilmesi yapılacaktır.

2. Defter Tutma Yükümlülüğü

6762 sayılı TTK'da tutulması zorunlu olan defterler 66. maddede, tüzel kişiler ve gerçek kişiler için ayrı ayrı belirlenmiştir. Tüzel kişi işletmeler; Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Envanter Defteri ve Karar Defteri tutmakla yükümlü tutulmuştur. Gerçek kişi işletmeleri ise, yaptıkları ticari faaliyetin önemine göre; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri veya bunların yerine sadece işletme defteri tutabilirler. (6762 TTK mad. 66) 6102 Sayılı TTK'daki defter tutma yükümü, envanter, açılış bilançosu, finansal tablolar, bilanço ilkeleri, aktifleştirme yasağı, karşılıklar, dönem ayırıcı hesaplar, değerlendirme ile saklama ve ibraz hakkındaki hükümler tamamıyla yenidir. (Demir, 2011: 51)

Yeni TTK'ya göre her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88. madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir. Diğer yandan, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesinin beşinci fıkrasında “yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.” denilmektedir. (6102 TTK md. 64).

Yeni TTK'da defter tutmada gerçek kişi ve tüzel kişi ayırımı ortadan kaldırılmış ve tüm tacirler için tutulacak muhasebe defterleri; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak belirlenmiştir. Bunların dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. İşletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter olarak nitelendirilmiştir. (Pamukçu, 2011) Görüldüğü gibi 6102 sayılı yeni TTK'da, tutulacak defterler arasında işletme defteri yer almamaktadır. Bilanço esasına göre kayıt tutmak; tüm tacirler açısından zorunlu hale getirilmiştir. (Seviğ, 2005: 17) Ayrıca TTK, defterler ile gerekli diğer kayıtların, fiziki dosyalama yanında elektronik ortamda, yani, veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulmasına da imkan tanımaktadır. (Atlas, 2011)

Mükelleflerin elektronik defter oluşturabilmeleri açısından 13 Aralık 2011 Tarihli Resmi Gazete Sayı 28141'de Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından Elektronik Defter Genel Tebliği yayımlanmış bulunmaktadır. (28141 R.G. Elektronik Defter Genel Tebliği) Bu tebliğde, Uygulamadan Yararlanmaya İlişkin Usul ve Esaslar kısmında başvuruların nereye ve nasıl yapılacağı, yazılımların uyumluluk onayının alınacağı, elektronik defterin nasıl oluşturulacağı, elektronik defterlerin muhafazası ve ibrazı hususları ile elektronik defterin sorumlulukları ve cezai müeyyidelerinin neler olduğu ifade edilmektedir.

İşletmeler ticari defterlerinde, ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS) yansıtır şekilde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadırlar. Anılan yükümlülük, ister gerçek isterse tüzel kişi olsun, bütün tacirleri kapsamaktadır. Tacirin tüzel kişi olması halinde defterleri tutma sorumluluğu yöneticilere ve yönetim kuruluna aittir.

Defterlerin tutulmasında Türkiye Muhasebe Standartları ve bu bağlamda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları emredici nitelikte olup, ticari kayıtlar ve defterlerin tutulmasında öngörülen bu yeniliğin en önemli amacı, uzman bir üçüncü kişinin makul bir süre içerisinde defterlerden işletmenin finansal raporların güvenilir bir şekilde hazırlanması ve sunulmasının sağlanmasıdır. Nitekim bu düzenleme, ticari defterlerin, diğer bir deyişle muhasebenin, vergisel yükümlülükler gereği değil, tacirin işlemleri ile malvarlığı durumunu açıkça göstermek amacıyla tutulması gerektiği yönündeki modern anlayışın bir yansımasıdır.

Tutulması gereken defterlerin sadece envanter, defteri kebir ve yevmiye defterleri olduğu düşünülmemelidir. Yeni TTK hesapların bir sistem dahilinde tutulmasını öngördüğünden bahsedilen defter tutma yükümlülüğü sadece ticari defterler bakımından değil, tacirlerin bir muhasebe sistemi dahilinde belge ve kayıtlarını tutması olarak anlaşılmalıdır.

Ayrıca Kanun 65'üncü maddesine göre; "her Tacir Ticari defterlerini ve gerekli diğer kayıtları Türkçe tutması, kısaltma, rakam, harf, ve sembol kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtmesi, defterlerin yazımları ve diğer gerekli kayıtların, eksiksiz, doğru zamanında ve düzenli olarak tutması, yazılı kayıtlarda yanlışlık varsa tek çizgi ile çizmesi, dijital kayıtla ilgili değiştirmelerde, kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yapmaması, defterler elektronik defter ortamında tutacaksa tutulan defterler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olması ..." gerekmektedir. (6102 TTK mad. 65) Belirtilen yükümlülükler aykırı davranan tacirler iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılmaları kanun 562. maddesinde yer almaktadır

3. Finansal Tabloların Düzenlenmesi

TTK hükümlerine göre hazırlanacak finansal tabloların neler olacağı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenecektir. Bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, satışların maliyeti tabloları gibi tablolardan hangi şirketler için hangilerinin düzenlenmesi zorunluluğu getirileceğine göre, şirketler kendi durumlarını değerlendirecek ve düzenlenme zorunluluğu gelen finansal tabloları düzenleyeceklerdir. Anonim şirketin veya şirketler topluluğunun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin yönetim kurulu tarafından şirketin finansal tabloları, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirilir ve şirketin internet sitesine de konulur. Finansal tabloların ilanı ve internet sitesine konulması, bilanço tarihinden itibaren altı ay içinde yapılır.

Muhasebe Standartları yayınlama yetkisi TTK'nın aşağıda yer alan 88'inci maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesi 5 fıkra ile aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

(1) TTK 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnaî standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.” (6102 S.K. mad. 88)

6102 Sayılı Kanun, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nu (TMSK) Türkiye Muhasebe Standartları’nın konulmasında tek ve münhasır yetkili kurul olarak kabul etmiş, TMSK’ya buna uygun tekel yetkileri vermiştir. Kanun, halka açık olsun yada olmasın tüm işletmelerin finansal tablolarının TMSK tarafından yayınlanan TMS’ye göre hazırlanmalarını öngörmüştür. Bunun için de uluslararası arenada ortak dil olarak kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) mevcut kanuni düzenlemelerde yer alması gerekmektedir. Dolayısıyla yeni düzenlemenin tümünde UFRS ve muhasebe ilkelerinin dikkate alınması, daha şeffaf şirket yapılarını yaratacak şirketlerin büyümesi aşamasında daha gerçekçi veriler verecek ve küresel piyasalarda entegrasyon anlamında kolaylık sağlayacaktır.

Ayrıca TTK’nın 68’inci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasındaki hüküm, her tacir için açılış bilançosu ile yıllık bilanço düzenlenmesinin zorunlu olduğunu öngörmekte ve açılış bilançosuna uygulanacak hükümleri göstermektedir. Hüküm ayrıca “varlık ve borçların tutarlarının ilişkisini vurgulayarak bilanço kavramının anlamına da bir gönderme yapmaktadır. Üçüncü fıkra hükmü yılsonu “finansal tabloları”nı tanımlamaktadır. Ancak, hüküm yılsonu finansal tabloları bilanço ve gelir tablosu ile sınırlandırılmış gözükse de; bu hüküm asgarîyi göstermektedir. Bu sebeple hem TTK’nın 514’üncü maddesi hem de Türkiye Muhasebe Standartları saklı tutulmuştur. (Demir, 2011: 68)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na tutulacak ticari defterlere ilişkin geniş yetkiler verilmekte ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türk Muhasebe Standartları (TMS) ticari defterlerin tutulmasında esas alınacaktır. Bu esaslar arasında en önemlileri ise sabit kıymetlerin değerlendirilmesi, vadeli alım ve vadeli satışların ayrılması, tüm alacak ve borçlar için reeskont hesaplama zorunluluğu, reeskontun Vergi Usul Kanunu (VUK) uygulamasından farklı formülle hesaplanması, ilişkili tarafların ayrılması, öngörülemeyen giderler için karşılıkların ayrılması, değer düşüklüğü hesaplamaları, ertelenen vergilerin hesaplanması ve konsolide mali tabloların hazırlanması gibi konular sayılabilir.

Muhasebe uygulamaları açısından, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun belirlediği TMS kurallarına göre finansal tabloların oluşturulması, aynı zamanda VUK ve TMS arasında paralel hükümlerin oluşturulmaması durumunda, TMS’ye göre çıkartılan finansal tablolarda belirtilen karın Kurumlar Vergisi Matrahına esas kar olarak dikkate alınması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, TMS’ye göre çıkartılan finansal tabloların VUK değerlendirme hükümlerine göre düzeltilmesi sağlanarak, vergiye esas karın hesaplanması

gerekecektir. TTK uyumu ilgili olarak vergi kanunları konusunda Maliye Bakanlığı tarafından yapılması beklenen değişikliklere ilişkin henüz bir düzenleme olmamakla birlikte yapılması beklenen değişiklikler sonucunda, TTK ve vergi kanunları arasında oluşacak farklılıklar bu kapsamda daha net değerlendirilebilecektir.

Halka açık şirketler uzun süredir finansal tabloların hazırlanmasında zaten Uluslararası Muhasebe Standartlarını uyguluyorlardı. Ancak Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) finansal raporlama uygulamalarına yön veren hususlar değerlendirildiğinde, KOBİ'lerin vergi yönlü olarak devlete raporlama açısından muhasebeyi ele aldıkları görülmektedir. Özellikle küçük işletmelerde, muhasebe kayıtları sadece yasal bir yükümlülük olarak algılanabilmektedir. Buradaki muhasebe kayıtlarının, işletmenin gelecekteki özellikle finansal yapılanması için gerekli kaynakları oluşturduğu düşünülmektedir. Muhasebe işlevlerinde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımı Orta Büyüklükteki İşletmelerin bir kısmında kabul görmüşken; bir kısım Küçük ve Orta Ölçekli İşletme yönetimi, bu sistemleri uygulayabilecek teknik eleman eksikliği ile beraber parasal kaynak yetersizliği üzerinde durmaktadır. Bu açıdan KOBİ'ler geleneksel muhasebe uygulamalarında teknolojik imkânlardan çok fazla yararlanamamakta, muhasebe alanında da nitelikli işgücü sorunu yaşamakta, sağlıklı bir iç kontrol sistemi ve finansal raporlama ortamı yaratmada sıkıntılar yaşamaktadırlar.

Bu nedenle finansal raporlama alanında da kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) yayınlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir. Yeni TTK'nın 88. maddesine uygun olarak, TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması zorunlu hale gelmiştir. Adı geçen kanunun geçici maddesi 1'de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartlarının; Türkiye Muhasebe Standartları, (TMS/TFRS) ve yorumları ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından (KOBİ TFRS) oluştuğuna değinilmiştir. daha basit ve anlaşılabilir olan KOBİ TFRS'nin, tüm KOBİ'lerin aynı dili konuşmalarını sağlayarak, karar vericilerin karşılaştırabilir finansal bilgilere daha kısa sürede ulaşmalarına yardımcı olacaktır. (Demirel Utku- Gürsoy, 2011: 37)

Kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenen KOBİ standartları, mikro olarak tanımlanan işletmelerin de kullanımına uygun olarak hazırlanmıştır. Bu sayede işletmeler büyüdüğünde, bu nedenle sınıf değiştirdiğinde ve tam standart setine geçtiğinde sorunlar yaşanmayacaktır. KOBİ muhasebe standartları aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslar arası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve bu işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına yardımcı olacaktır. (Akdoğan, 2010:2)

Ayrıca Kanun 64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerçek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe

Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Bu kurala uymayan tacirler TTK'nun 562/2'inci maddesine göre; yüz günden üç yüz güne kadar adli para cezasıyla karşı karşıya kalacaklardır.

4. Defterin Onaylanması ve Belgelerin Saklanması

İşletmeler 6762 sayılı TTK'nun 69. maddesine göre ticari defterlerini kullanılmaya başlamadan önce tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Bu Kanuna göre kapanış tasdikine tabi olan defterlerden yevmiye defterinin en geç yeni yılın Ocak ayı sonuna kadar tasdik işleminin yaptırılması gerekmektedir. Envanter defterinin kapanış tasdiki ise yeni yılın Mart ayı sonuna kadar yaptırılabilir. (6762 TTK, mad. 69)

6102 sayılı TTK'nın 64. maddesinin üçüncü fıkrasında "Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na bir tebliğle belirlenir." denilmiştir. (6102 TTK mad. 64/3).

Dikkat edileceği üzere, ticari defterlerin tümü açılış ve kapanış onayına tâbi tutulmuştur. Bu değişikliğin sebebi çift defter kullanımını engellemektir. Çift defter sadece hesaplara ilişkin ticarî defterlerde değil, aynı zamanda pay defteri, karar defteri ve genel kurul karar defterlerinde de rastlanan bir olgudur. Bu defterlerden herhangi biri kapatılmadan yenisi açılabilen, ihtilaflarda mahkemenin önüne değişik defterler çıkabilmektedir. Bu çoğu kez hileli bir davranış teşkil eden çift defter uygulamasına özellikle pay defteriyle, yönetim kurulu karar defterinde çok sık rastlanmaktadır. Anılan düzenleme ile uygulamada sıkışıklığa yol açmamak için onay süresi de izleyen faaliyet döneminin altıncı ayına kadar uzatılmış olması meslek mensupları açısından olumlu bir durum gösterecektir.

Ayrıca şirketlerin kuruluşunda açılış onay yetkisinin sicil memuruna tanınmasının sebebi, şirketlerin kuruluşunu süratlendirmektir. Kuruluş sırasında oda gerekli belgeyi derhal verebilecek ve doğrudan doğruya sicile gidilerek şirketin tescili gerçekleşebilecektir. Başka bir deyişle noter aradan çıkabilecektir. Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre; açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. (Demir, 2011: 61)

Yeni TTK'da tacirler tarafından tutulan tüm defterler ticari sayılmış ve defterlerin tamamı için açılış ve kapanış tasdiki zorunluluğu getirilmiştir. Kapanış tasdiki zamanı da ayrıca belirlenerek bu konuda karmaşa ve belirsizlik ortadan kaldırılmıştır. Bu şekilde tüm defterlerin tasdiki ile ticari defterler tacirler için özel delil olma özelliğine sahip olmuş olacaktır.

Ticaret Kanununda belgelerin saklanması ve saklama süresi 82'nci madde de düzenlenmiştir. Buna göre “her tacir, ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, yapılan kayıtların dayandığı belgeleri on yıl süreyle saklamaya mecburdur.” denilmektedir. (6102 TTK mad. 83/5). 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.

Ayrıca Kanun 64'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre; her Tacir, Ticari defterlerinin açılış ve kapanış tasdiklerini notere yaptırması zorunlu olup Bu zorunluluğa uymayanların iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılmaları gerektiği kanun 562. maddesinde yer almaktadır.

5. Denetim

Dünyada ticari ve ekonomik hayattaki gelişmeler, değişimlerin yarattığı hukuki eksiklikler, yolsuzluklar, karmaşa sorunlara küreselleşme ölçeğinde cevap verecek nitelikte yeni düzenlemeler içeren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun çıkmasını zorunlu kılmıştır. Bu kanun muhasebe ve denetim mesleği açısından mesleğin önemini ortaya koyan yeni iş alanlarıyla muhasebe mesleğini vergi muhasebeciliğinden bilgi muhasebeciliğine götüren bir dönüm noktası yaratmıştır. (Arıkan, 2010:11)

6102 Sayılı TTK kimlerin denetçi olabileceğini 400. maddede izah etmiş bulunmaktadır. Buna göre “denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler.” (6102 TTK mad. 400)

6102 Sayılı TTK, muhasebe ve denetim mesleğinde önemli değişiklikler getirmekte ve Türkiye Muhasebeciler ve Odalar Birliği'ne (TÜRMOB) ve mensuplarına önemli görevler vermektedir. Buna göre Denetim Uluslararası Denetim Standartlarına uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacaktır. Türkiye Denetim Standartları, TÜRMOB bünyesinde kurulacak Türkiye Denetim Standartları Kurulu içerisinde oluşturulacaktır. Kurulacak Türkiye Denetim Standartları Kurulu, uluslararası denetim standartları ile uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak üzere TÜRMOB ile ilişkili, TÜRMOB bünyesinde olacak ve sekreteryası TÜRMOB tarafından yürütülecektir. Buna istinaden 2 Kasım 2011 tarihinde 28103 sayılı Resmi Gazete'de “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasına ilişkin Kanun Hükmünde Kararname yayımlanmıştır.

Yayımlanmış olan kanun hükmünde kararname ile kuruma, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek,

bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisi verilmiştir. (28103 sayılı Resmi Gazete'deki KHK)

Denetçilerin yapacağı denetim, kanunun 397-406 maddelerinde “Denetleme” başlığı altında düzenlenmiştir. “Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, 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 yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.” hükmüne yer verilmiştir. (6102 TTK mad. 397)

Yeni TTK sisteminde murakıplık kalktığı için işletmeler finansal raporlarını bağımsız denetim firmalarına veya YMM ve SMMM'lere denetletmek zorundadırlar. Bu kişiler şirketin normal denetiminden farklı olarak kuruluş, birleşme, ayrılma gibi kanunda sayılan belli durumlarda işlem denetçileri görev yapacaktır. Bu işletmelerin mali tablolarının işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyetlerinin sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetimidir. Yine bağımsız denetçi finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını yapacaktır.

TTK'da işletme bilgilerini kullananlar tarafından ve SMMM tarafından ilk başta özlenen ve beklenen bir durum olarak görünse de işletme sahip, ortak ve yöneticileri için denetleme ile ilgili getireceği yararlarının yanında KOBİ'ler üzerinde ciddi mali yükler getirecektir. Şimdiki TTK ile Şirketlerin zorunlu organları arasında sayılan ve konuyla ilgili uzmanlığı bulunması gerekmeyen denetçi vasıtasıyla yapılan denetim, yeni düzenleme ile bağımsız denetim şirketlerine ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler tarafından gerçekleştirilecek olması işletme için ek mali külfet ve prosedür getireceğinden kaynağı az şirketlerin de bu uygulamada yükümlü tutulacak olması önümüzdeki dönemlerde mali sıkıntıların yaşanmaması yada en aza indirgenmesi için yeni TTK geçiş süreci çalışmalarının devlet tarafından istihdam paketi ile tamamlayıcı bir rol oynamasını ve daha önce şirket kurulması vs. gibi işlemlerde yaşanan bürokratik engellerin bu kanunla kaldırılması beklenmektedir.. (Taş, 2011)

6. Araştırma

6.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu çalışmanın amacı, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun muhasebe meslek mensuplarını muhasebe uygulamaları ile işletme finansal tablolarının denetlemesi açısından ne şekilde etkileyeceğini, Kanunun uygulanması ile ilgili olarak meslek mensuplarının görüşlerini, önerilerini, beklentilerini, tereddütlerini ve Kanunun uygulanması tarihine kadarki

sürede ne kadar hazır oldukları hususlarını ampirik bir çalışma ile ortaya koymaktır. Çalışmanın amacını gerçekleştirmeye yönelik veri toplama aracı birincil kaynaklardan oluşturulan anket formu ile meslek mensuplarıyla yüz yüze görüşülerek bilgi alınması sağlanmıştır. Değerlendirmenin sonuçlarını gerçekleştirmek amacıyla hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun ilgili hüküm maddeleri dikkate alınarak 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Hazırlanan anket sorularıyla meslek mensuplarının görüşlerinin bir değerlendirilmesi yapılacaktır.

6.2. Araştırmanın Kapsamı ve Örneklem Seçimi

Araştırma kapsamına Ülkemizde faaliyet gösteren TÜRMOB'a kayıtlı olan ve muhasebe mesleğini faal olarak gerçekleştiren tüm SM, SMMM ve YMM'leri kapsamaktadır. Bu çalışmada Erzurum'da faaliyet gösteren Erzurum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı muhasebe meslek mensupları örneklem olarak seçilmiştir. Anket gerek ana kütleyi temsil gücünü gerekse istatistikî gücünü artırmak amacıyla, Erzurum İlinde faaliyette bulunan 161 meslek mensubuna uygulanmıştır. Ancak bazı meslek mensuplarından yeterli cevap alınamamış olup anket forumlarının geri dönmemesi nedeniyle çalışmada 110 anket formu dikkate alınmıştır.

6.3. Verilerin Analizi ve Değerlendirilmesi

Meslek mensuplarına uygulanan anket iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım meslek mensuplarının kişisel bilgilerini içeren sorulardan oluşurken ikinci kısım ise meslek mensuplarının TTK hakkındaki görüşlerini belirleyen sorulardan oluşmaktadır. Anketin ilk kısmını şu şekilde izah edebiliriz;

Tablo 1: Meslek mensuplarının cinsiyeti

Cinsiyet durumu	Frekans	%
Kadın	6	6
Erkek	104	94
Toplam	110	100

Buna göre, çalışmaya katılan meslek mensuplarının 6'sı %6'lık bir oranla kadın, 104'u %94'lik bir oranla ise erkek olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Meslek mensuplarının ünvanları

Unvan durumu	Frekans	%
SM	9	8
SMMM	101	92
YMM	0	0,00
Toplam	110	100

Buna göre, çalışmaya katılan meslek mensuplarının 9'u %8'lik bir oranla SM, 101'i %92'lik bir oranla ise SMMM'dir. Erzurum'da faaliyet gösteren tek bir YMM olduğundan anketin cevaplanması için kendisine ulaşılamamıştır. Bu nedenle YMM kısmı boş bulunmaktadır.

Tablo 3: Meslek mensuplarının eğitim durumları

Eğitim durumu	Frekans	%
Lise	30	27
Ön Lisans	15	14
Lisans	63	57
Lisans Üstü	2	2
Toplam	110	100

Buna göre, çalışmaya katılan meslek mensuplarının 30'u %27'lik bir oranla Lise, 15'i %14'lük bir oranla Ön Lisans, 63'ü %57'lik bir oranla Lisans ve 2'si %2'lik bir oranla Lisans Üstü bir eğitime sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 4: Meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri

Mesleki tecrübe durumu	Frekans	%
1-5 yıl	10	9
6-10 yıl	40	36
11-20 yıl	50	46
21 yıl ve üzeri	10	9
Toplam	110	100

Buna göre, çalışmaya katılan meslek mensuplarının 10'u %9'luk bir oranla 1-5 yıl, 40'ı %36'lık bir oranla 6-10 yıl, 50'si %46'lık bir oranla 11-20 yıl ve 10'u %9'luk bir oranla 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip oldukları görülmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun muhasebe meslek mensuplarını muhasebe uygulamaları ile işletme finansal tablolarının denetlemesi açısından ne şekilde etkileyeceğini, Kanunun uygulanması ile ilgili olarak meslek mensuplarının görüşlerini, önerilerini, beklentilerini ve tereddütlerini ortaya koymak amacıyla 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış olan anketin ikinci kısmını ise 5:Kesinlikle Katılıyorum, 4:Katılıyorum, 3:Kararsızım, 2:Katılmıyorum, 1:Kesinlikle Katılmıyorum önermeleri ile şu şekilde izah edebiliriz;

Tablo 5: “Şirketlerin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsattır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	70	64
Katılıyorum	25	23
Kararsızım	15	14
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	110	100

Buna göre, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile “şirketlerin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsattır” önermesine meslek mensupların 70’i %64’lük bir oranla kesinlikle katıldıklarını ve 25’i %23’lük bir oranla ise katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 6: “Türk şirketlerinin sağlıklı büyümesi ve geleceğe daha güvenle bakmasını sağlayacak önemli bir değişim projesi olarak benimsemek gerektiğine inanıyoruz” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	75	68
Katılıyorum	25	23
Kararsızım	0	0
Katılmıyorum	10	9
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	110	100

Buna göre, “Türk şirketlerinin sağlıklı büyümesi ve geleceğe daha güvenle bakmasını sağlayacak önemli bir değişim projesi olarak benimsemek gerektiğine inanıyoruz” önermesine meslek mensupların 75’i %68’lik bir oranla kesinlikle katıldıklarını ve 25’i %23’lük bir oranla ise katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 7: “Yasal defterler ile gerekli diğer kayıtların, fiziki dosyalama yanında elektronik ortamda tutma imkanı teknik alt yapı yetersizliği nedeniyle mümkün değildir” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	10	9
Katılıyorum	45	41
Kararsızım	40	36
Katılmıyorum	5	5
Kesinlikle Katılmıyorum	10	9
Toplam	110	100

Buna göre, “Yasal defterler ile gerekli diğer kayıtların, fiziki dosyalama yanında elektronik ortamda tutma imkanı teknik alt yapı yetersizliği nedeniyle mümkün değildir” önermesine meslek mensupların 45’i %41’lik bir oranla katıldıklarını ve 40’ı %36’lık bir oranla ise kararsız kaldıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 8: “Muhasebe ve denetim uygulaması açısından muhasebe mesleğini vergi muhasebeciliğinden bilgi muhasebeciliğine götüren önemli bir adımdır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	60	55
Katılıyorum	45	41
Kararsızım	0	0
Katılmıyorum	5	4
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	110	100

Buna göre, “Muhasebe ve denetim uygulaması açısından muhasebe mesleğini vergi muhasebeciliğinden bilgi muhasebeciliğine götüren önemli bir adımdır” önermesine meslek mensupların 60’ı %55’lik bir oranla kesinlikle katıldıklarını ve 45’i %41’lik bir oranla ise katılmadıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 9: “İşletmelerde bağımsız denetimin yapılması finansal tabloların daha şeffaf olmasını sağlayacaktır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	65	59
Katılıyorum	20	18
Kararsızım	15	14
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	10	9
Toplam	110	100

Buna göre, “İşletmelerde bağımsız denetimin yapılması finansal tabloların daha şeffaf olmasını sağlayacaktır” önermesine meslek mensupların 65’i %59’luk bir oranla kesinlikle katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 10: “Kanunla ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulmaması ve yapılması gereken diğer işlemlerin usulüne uygun yapılmaması durumlarında verilecek olan hapis ve idari para cezaları çok fazla ağırdır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	55	50
Katılıyorum	20	18
Kararsızım	35	32
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	110	100

Buna göre, “Kanunla ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulmaması ve yapılması gereken diğer işlemlerin usulüne uygun yapılmaması durumlarında verilecek olan hapis ve idari para cezaları çok fazla ağırdır” önermesine meslek mensupların 55’si %55’lik bir oranla kesinlikle katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 11: “Kanunun muhasebe uygulamaları ile ilgili yükümlülükler meslek mensuplarına bundan böyle çok daha fazla sorumluluk taşıyacakları anlamına gelmektedir” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	90	82
Katılıyorum	20	18
Kararsızım	0	0
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	110	100

Buna göre, “Kanunun muhasebe uygulamaları ile ilgili yükümlülükler meslek mensuplarına bundan böyle çok daha fazla sorumluluk taşıyacakları anlamına gelmektedir” önermesine meslek mensupların 90’ı %82’lik bir oranla kesinlikle katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 12: “Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) uygulanması zorunluluğu, teknik alt yapı yetersizliği, bilgi birikiminin eksikliği gibi nedenlerle daha uzun bir zamana yayılarak aşamalı geçişe dayandırılmalıdır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	30	27
Katılıyorum	45	41
Kararsızım	10	9
Katılmıyorum	10	9
Kesinlikle Katılmıyorum	15	14
Toplam	110	100

Buna göre, “Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) uygulanması zorunluluğu, teknik alt yapı yetersizliği, bilgi birikiminin eksikliği gibi nedenlerle daha uzun bir zamana yayılarak aşamalı geçişe dayandırılmalıdır” önermesine meslek mensupların 30’u %27’lik bir oranla kesinlikle katıldıklarını ve 45i %41’lik bir oranla ise katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 13: “Meslek mensupları muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaya ilişkin konulardaki bilgi birikimleri TMS’na uygun olarak yerine getirmeleri hususunda yetersizdirler” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	25	23
Katılıyorum	55	49
Kararsızım	15	14
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	15	14
Toplam	110	100

Buna göre, “Meslek mensupları muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaya ilişkin konulardaki bilgi birikimleri TMS’na uygun olarak yerine getirmeleri hususunda yetersizdirler” önermesine meslek mensuplarının 55’i %49’luk bir oranla katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 14: “Yayımlandığı tarihten bu güne kadar geçen süre zarfında gerek Kamu ve gerekse Meslek Odaları, Kanunun uygulanması noktasında meslek mensupları için yeterli bilgilendirme çalışmaları yapmışlardır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	25	23
Katılıyorum	40	36
Kararsızım	25	23
Katılmıyorum	15	14
Kesinlikle Katılmıyorum	5	4
Toplam	110	100

Buna göre, “Yayımlandığı tarihten bu güne kadar geçen süre zarfında gerek Kamu ve gerekse Meslek Odaları, Kanunun uygulanması noktasında meslek mensupları için yeterli bilgilendirme çalışmaları yapmışlardır” önermesine meslek mensuplarının 25’i %23’lük bir oranla hem kesinlikle katılıyorlar hem de aynı oranda kararsız kaldıkları ve 40’ı %36’lık bir oranla da katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 15: “Meslek mensupları ve muhasebe departmanları, Kanunun uygulanması konusunda yeni bir muhasebe sistemi ile karşılaşacaklarından verimlilikleri düşecektir” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	45	41
Katılıyorum	35	32
Kararsızım	10	9
Katılmıyorum	10	9
Kesinlikle Katılmıyorum	10	9
Toplam	110	100

Buna göre, “Meslek mensupları ve muhasebe departmanları, Kanunun uygulanması konusunda yeni bir muhasebe sistemi ile karşılaşacaklarından verimlilikleri düşecektir” önermesine meslek mensupların 45’i %41’lik bir oranla kesinlikle katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 16: “Muhasebe kayıt ve işlemlerinin yeni Kanuna göre yapılacak olması Vergi Usul Kanunu hükümleriyle çelişkilerin olacağı konusunda tereddütleri vardır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	40	36
Katılıyorum	34	31
Kararsızım	20	18
Katılmıyorum	16	15
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	110	100

Buna göre, “Muhasebe kayıt ve işlemlerinin yeni Kanuna göre yapılacak olması Vergi Usul Kanunu hükümleriyle çelişkilerin olacağı konusunda tereddütleri vardır” önermesine meslek mensupların 40’ı %36’lık bir oranla kesinlikle katıldıklarını ve 34’ü %31’lik bir oranla katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 17: “İşletmelere bağımsız denetimin getirilmesi, işletme için ek mali külfet ve prosedür getireceğinden mali sıkıntıların yaşanmasına neden olacaktır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	60	55
Katılıyorum	25	23
Kararsızım	20	18
Katılmıyorum	5	4
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	110	100

Buna göre, “İşletmelere bağımsız denetimin getirilmesi, işletme için ek mali külfet ve prosedür getireceğinden mali sıkıntıların yaşanmasına neden olacaktır” önermesine meslek mensupların 60’ı %55’lik bir oranla kesinlikle katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 18: “Bundan böyle Kanunun uygulanması ile ilgili yayımlanacak olan Yönetmelik ve Tebliğlerin fazla olacak olması meslek mensuplarının verimliliklerini azaltacaktır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	70	64
Katılıyorum	25	23
Kararsızım	5	4
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	10	9
Toplam	110	100

Buna göre, “Bundan böyle Kanunun uygulanması ile ilgili yayımlanacak olan Yönetmelik ve Tebliğlerin fazla olacak olması meslek mensuplarının verimliliklerini azaltacaktır” önermesine meslek mensupların 70’i %64’lük bir oranla kesinlikle katıldıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 19: “İşletmelerin bağımsız denetiminin meslek mensupları tarafından gerçekleştirilecek olması yerinde bir uygulamadır” önermesi hakkındaki görüşlerin frekans dağılımı

	Frekans	%
Kesinlikle Katılıyorum	75	68
Katılıyorum	25	23
Kararsızım	10	9
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	110	100

Buna göre, “İşletmelerin bağımsız denetiminin meslek mensupları tarafından gerçekleştirilecek olması yerinde bir uygulamadır” önermesine meslek mensupların 75’i %68’lik bir oranla kesinlikle katıldıklarını ifade etmektedirler.

7. Sonuç

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, yürürlüğe gireceği 01.07.2012 tarihinden itibaren ticari hayatta ve 01.01.2013 tarihinden itibaren ise muhasebe uygulamalarında pek çok yeni düzenlemeyi beraberinde getirecektir. Muhasebe uygulamaları açısından, meslek mensuplarının Kanunu yürürlük tarihine kadar ki süre zarfında ve Kanunun uygulanması hususunda yapılan ampirik çalışma sonucunda şu bilgilere ulaşılmıştır. 6102 Sayılı Kanunla;

- Şirketlerin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsat olarak gördüklerini,
- Türk şirketlerinin sağlıklı büyümesi ve geleceğe daha güvenle bakmasını sağlayacak önemli bir değişim projesi olarak benimsediklerini,
- Yasal defterler ile gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutma imkanının teknik alt yapı yetersizliği nedeniyle mümkün olmadığını,
- Muhasebe uygulamaları açısından muhasebe mesleğini bilgi muhasebeciliğine götüreceğini,
- Finansal tabloların daha şeffaf olmasını sağlayacağını,
- Muhasebe uygulamalarının Kanuna uygun olarak tutulmaması halinde verilecek olan cezaların ağır olduğunu,
- Muhasebe uygulamaları ile ilgili yükümlülükler meslek mensuplarına daha fazla sorumluluk getireceğini,
- TMS uyulması zorunluluğu daha uzun bir zamana yayılarak aşamalı geçişe dayandırılması gerektiğini,

- Muhasebe uygulamalarını TMS'na uygun olarak yerine getirmeleri hususunda yetersiz olduklarını,
- Şu ana kadar Kanunun uygulanması noktasında meslek mensupları için yeterli bilgilendirme çalışmalarının yapılmadığını,
- Kanunun uygulanması konusunda yeni bir muhasebe sistemi ile karşılaşacaklarından verimliliklerinin düşeceğini,
- Muhasebe kayıt ve işlemlerinin yeni Kanuna göre yapılacak olmasıyla VUK hükümleriyle çelişkilerin olacağı konusunda tereddütlerinin olduğunu,
- Kanunun uygulanması ile ilgili yayımlanacak olan Yönetmelik ve Tebliğlerin fazla olacak olması meslek mensuplarının verimliliklerini azaltacağını,
- İşletmelerde bağımsız denetiminin meslek mensupları tarafından gerçekleştirilecek olması yerinde bir uygulama olduğunu belirtmişlerdir.

Yeni TTK'nın yürürlüğe girecek olmasının olumlu bir durum olduğu görülmektedir. Ancak Kanunun meslek mensupları açısından muhasebe uygulamalarıyla ilgili hükümlerine karşı tereddütlerinin olduğu ve Kanunun gereklerine ve TMS uyum konularına henüz hazır olmadıkları görülmüştür. Özellikle meslek mensupları muhasebe işlemlerini bu zamana kadar VUK hükümlerine göre yaparken 01.01.2013 tarihinden itibaren TMS esaslarına uygun olarak yapacaklardır.

TMS'ye göre çıkartılan finansal tabloların VUK değerlendirme hükümlerine göre düzeltilmesi sağlanarak, vergiye esas karın hesaplanması gerekecektir. TTK uyumu ilgili olarak vergi kanunları konusunda Maliye Bakanlığı tarafından yapılması beklenen değişikliklere ilişkin henüz bir düzenleme olmamakla birlikte yapılması beklenen değişiklikler sonucunda, TTK ve vergi kanunları arasında oluşacak farklılıklar bu kapsamda ortadan kalkacağı beklenmektedir. Ayrıca Kanunla işletmelerin bağımsız denetiminin meslek mensupları tarafından gerçekleştirilecek olması yerinde bir uygulama olarak görülmekle birlikte denetim esaslarıyla ilgili henüz net olmayan durumların olması nedeniyle bazı tereddütlerin varlığı söz konusudur.

Sonuç olarak; Meslek mensupları, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile işletmelerin kurumsallaşacağını, şirketlerinin sağlıklı büyümesiyle geleceğe daha güvenle bakmasını sağlayacağını ve finansal raporların TMS açısından daha şeffaf olacağı kanaatlerini taşıyarak muhasebe uygulamalarının vergi muhasebesinden bilgi muhasebesine dönüşeceğini düşünmektedirler. Ayrıca Yeni TTK ile getirilen muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları veya bu standartların Türkiye versiyonu olan TMS'na uygun olarak yürütülmesi hususunda meslek mensuplarının henüz yeterli bilgi birikimine sahip olmadıkları görülmüştür. Görünen o ki, muhasebe meslek mensupları Kanunun yürürlüğe girdikten sonra Kanunu uygulayarak öğrenmek yoluna gideceklerdir. Bu da uygulamada bazı aksaklıklara neden olabilir.

Bu nedenle meslek mensupları söz konusu standartlara uygun raporlama yapacak şekilde muhasebe sistemlerini kurmaları ve gerekli bilgi donanımlarını kazanacak eğitimleri

almaları gerekmektedir. Bu çerçevede gerek Kamu ve gerekse Meslek Odaları tarafından Kanunun uygulanması noktasında meslek mensupları için yeterli bilgilendirme çalışmaları yapılmalıdır. Yeni TTK'nın yayımlanması gibi bu olumlu değişimden elde edilecek faydaları en üst seviyeye çıkarabilmek için bu hazırlık sürecine hiç zaman kaybetmeden başlanması gerekmektedir.

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.
- Arıkan, Yahya (2010). “Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık, Sayı 102, s. 7-17.
- Atlaş, Soner (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterlerin Açılış ve Kapanış Tasdikleri” , *Yaklaşım Dergisi*, <http://vergivekanun.com/?p=13831>, (12.12.2011)
- Demir, Şeref (2011). “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan, Sayı 104, s. 43-70.
- Demirel Utku, Burcu- Gürsoy, Kemal, (2011). “KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak- Şubat, Sayı 103, s.19-42.
- Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından Elektronik Defter Genel Tebliği 13 Aralık 2011 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 28141
- T.C. Yasalar (13.01.2011), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun, Ankara
- T.C. Yasalar (09.07.1956), 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu,. Ankara
- Pamukçu, Fatma (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan, Sayı 220, www.huseyinust.com, (13/12/2011)
- Seviğ, Veysi (2005). “Kayıt Tutma ve Denetim Açısından Yeni Ticaret Yasa Tasarısı”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart, Sayı 70, s. 14-22.
- Taş, Oktay (2011). “Yeni TTK’ya Geçiş Sürecinde S.M. Mali Müşavirler ile Kobiler Açısından Bağımsız Denetim”, *Muhasebe Dergisi*, E-Dergi, <http://muhasabedergisi.com/oku.php?id=91&mak=30> , (15/12/2011)
- 28103 sayılı Resmi Gazete, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun kurulmasına ilişkin Kanun Hükmünde Kararname.