

6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU (TTK)'NUN MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Hikmet ULUSAN*

Elçin EREN**

Çağrı KÖYLÜ***

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ve bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğine dair delil sağlamaktır. Bu amaçla meslek mensuplarına 45 anket formu dağıtılmıştır. Geri dönen anket sayısı 41 olup cevaplama oranı yaklaşık %91'dir. Veriler aritmetik ortalama, frekans analizi, tek yönlü varyans analizi ve Tukey testi kullanılarak SPSS istatistik paket programında değerlendirilmiştir. Bu çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli ya da yeterli olduğu görüşüne katılanların sayısı katılmayanlardan biraz daha fazladır. Üç yenilik hariç 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki meslek mensuplarının görüşleri meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri değişkenleri açısından farklılık göstermemektedir.

Anahtar Sözcükler: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), Muhasebe ve Denetim Uygulamaları Konusundaki Yenilikler, Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri

JEL Sınıflandırması: M41, M42, M48

A Study for the Innovations on Accounting and Auditing Applications That New 6102 Numbered Turkish Commercial Code Brings

ABSTRACT

The aim of this study is to provide evidence for the ideas of the accounting professionals about the innovations of the new 6102 numbered Turkish Commercial Code's bringing on accounting and auditing applications. This study also aims to investigate whether the accounting professionals' ideas on the innovations become different for their working times and education level. In accordance with this aim, a questionnaire was distributed to 45 accounting professionals. The total number of completed questionnaires is 41 with response percentage, approximately %91. Data was evaluated SPSS statistical programme by using the arithmetic means of answers, frequency analysis, and Anova and Tukey statistical tests. As a result of this study, it is found that the number of participants that the innovations of the new 6102 numbered Turkish Commercial Code's bringing on accounting and auditing applications is correct and necessary is slightly greater than nonparticipants. For their working times and education level, the accounting professionals' ideas on innovations, except for 3 innovations, do not differ.

Keywords: 6102 Numbered Turkish Commercial Code, the Innovations on Accounting and Auditing Applications, The Ideas of Accounting Professionals'

JEL Classification: M41, M42, M48

* Doç. Dr. Hikmet ULUSAN, Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hikmet.ulusan@bozok.edu.tr

** Arş. Gör. Elçin EREN, Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, elcin.eren@bozok.edu.tr

*** Arş. Gör. Çağrı Köylü, Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, cagri.koylu@bozok.edu.tr

1. GİRİŞ

1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı TTK dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler neticesinde mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması ile işletmeler uluslararası arenada daha rahat hareket etmeye başlamış ve bu durum daha pratik ve yeni dünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanununu gerektirmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak, Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) uyum süreci nedeniyle başta temel kanunlarını değiştirmesi, finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirmesi zorunluluk arz etmiştir. Diğer taraftan, Türkiye'nin AB uyum sürecinin dışında uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için özellikle finansal raporlamada şeffaflık gibi güncel ve genel kabul görmüş konseptleri içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması gerekmiştir (PwC Türkiye, 2011a). Bu bağlamda, 6762 sayılı TTK'yı tümüyle değiştirmek amacıyla yeni bir kanun tasarısı hazırlanmış ve bu tasarı 2005 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TMMM)'nin ilgili alt komisyonlarında görüşülmeye başlanmıştır. Uzun süren çalışmalar sonucunda 6102 sayılı Yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TMMM Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

6102 sayılı Yeni TTK'nın pek çok yeni hükmü AB müktesebatına paralel düzenlemeler getirmekte olup Yeni TTK ile AB uyum sürecinde önemli bir adım atılmış olmaktadır (Öner, 2011; Aksoy, 2005: 14). Yeni TTK Türk iş hayatı için çağdaş ve reformcu bir yaklaşımla hazırlanmıştır (PwC Türkiye, 2011b). Yeni TTK esas itibarıyla şeffaflık ve denetim üzerine oturmaktadır (Şengel, 2011: 22). Yeni TTK kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şirketler hukukunda birçok yenilik öngörmektedir (Altaş, 2011: 143). Yeni TTK'nın getirdiği yenilikler ticari hayatı ve muhasebe uygulamalarını etkileyecek niteliktedir. Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile temel ticari işlemler, muhasebeleştirme, kayıt düzeni ve değerlendirme hususları yeni baştan ele alınacaktır (Akbulut, 2011: 25). Türk iş dünyasına yön veren yasalarda 54 yıl sonra gelen bu kapsamlı değişiklik Türk şirketlerini dünya klasmanına taşırken, getirdiği çağdaş ve ayrıntılı düzenlemeler ile ekonomide ciddi bir dönüşümün başladığını haber vermektedir (LOGO Business Solution, 2011).

6102 sayılı Yeni TTK ile getirilen düzenlemeler ilgili oldukları alanlarda önemli fayda ve katkılar sağlayacaktır. Yeni TTK Türk şirketlerinin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsat ve zemin hazırlamaktadır (PwC Türkiye, 2011b). Ayrıca, Yeni TTK küresel rekabet arenasının aktörleri olma potansiyeli taşıyan Türk şirketlerini uluslararası standartlar ile tanıştıracak ve uzun zamandır ekonomide beklenen şeffaflığı getirecektir (LOGO Business Solution, 2011). Dolayısıyla, bu fırsatı en iyi şekilde değerlendirmek ve Yeni TTK'yı Türk şirketlerinin sağlıklı büyümesi ve geleceğe güvenle bakmasını sağlayacak önemli bir değişim projesi olarak benimsemek gerekir (PwC Türkiye, 2011b).

6102 sayılı Yeni TTK gerek muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları gerekse denetim ve denetim standartları alanında devrim niteliğinde yasal düzenlemeler getirmektedir (Şanlı, 2011: 3). Yeni TTK'nın geneli incelendiğinde de denetimle ilgili hükümler başta olmak üzere birçok hükmün uluslararası standartlar ve muhasebe ilkelerinden etkilenecek şekilde hazırlanmış olduğu görülmektedir. Özellikle, madde gerekçelerinde, muhasebenin temel ilkelerinden olan şeffaflık ve tutarlılık ilkelerine atıf yapılmaktadır. Yeni düzenlemenin tümünde uluslararası standartlar ve muhasebe ilkelerinin dikkate alınması daha şeffaf şirket yapıları yaratacak, daha gerçekçi veriler verecek ve küresel piyasalarda entegrasyon anlamında kolaylık sağlayacaktır (Ernst & Young Türkiye, 7). Bu nedenle, bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ve bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması amaçlanmaktadır. Bu amaçla, bu çalışmada öncelikle 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler incelenmiştir. Daha sonra ise anket yöntemi uygulanarak Yozgat il merkezinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ortaya konmaya çalışılmıştır.

2. 6102 SAYILI YENİ TTK'NIN MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Daha öncede ifade edildiği gibi, 6102 sayılı Yeni TTK'da gerek muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları gerekse denetim ve denetim standartları alanında devrim niteliğinde yasal düzenlemeler getirilmektedir. Yeni TTK ile artık vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için tutulan muhasebe anlayışı terk edilerek muhasebenin temel işlevi olan yönetime ve ticari işletme ile ilgisi olan üçüncü kişilere mali durum hakkında uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne çıkmaktadır (Öner, 2011). Başka bir ifadeyle, Yeni TTK'ya göre muhasebe artık vergi kanunlarına göre değil Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin çevirisi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)(1) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'na göre tutulacaktır. Bundan dolayı, muhasebe "vergisel özellikler" taşımayacak ve Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve de belirtildiği üzere finansal raporlama kamusal otoriteler için tutulmayacaktır (Akbulut, 2011: 25). Böylece, vergi verileri ve sonuçları muhasebenin bir sonucu olup amacı olmayacaktır (Şen, 2011).

6102 sayılı Yeni TTK'ya göre sadece halka açık şirketler değil halka açık olmayan şirketler de muhasebe sistemlerini TMS / TFRS ile uyumlu hale getireceklerdir. Bu ise, şirketlerin muhasebe sistemlerinde oldukça büyük değişikliklerin olacağı anlamına gelmektedir. Mevcut muhasebe sistemimiz bazı istisnalar hariç mevzuat olarak Vergi Usul

Kanunu (VUK), Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve 6762 sayılı TTK vasıtasıyla düzenlenmektedir. Yeni TTK bunları bir araya getirecektir (Seyhan, 2011).

6102 sayılı Yeni TTK madde 1522'ye göre bazı uygulamaların yapılması bakımından işletmeler için küçük ve büyük ölçekli ayrımı yapılacak olup küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri (KOBİ) tanımlayan ölçütler, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve TMSK'nın görüşleri alınarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenecektir. Söz konusu ölçütler, Yeni TTK'nın ticari defterler ile finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin olanlar başta olmak üzere ilgili tüm hükümlerine uygulanacaktır. Yeni TTK madde 1523'de söz konusu KOBİ ölçütlerinin sermaye şirketleri için de geçerli olduğu ve bu ölçütlerin üzerindeki sermaye şirketlerinin ise büyük sermaye şirketi sayılacağı ifade edilmiştir.

Yeni TTK 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). Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler şöyle sınıflandırılabilir:

- Defterler ve belgeler ile ilgili yenilikler,
- Envanter ve değerlendirme ile ilgili yenilikler,
- Muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğü ile ilgili yenilikler,
- Bağımsız denetim ile ilgili yenilikler.

6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin her biri aşağıda ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir.

2.1. Defterler ve Belgeler İle İlgili Yenilikler

Muhasebede defter tutma yükümlüğü Türkiye'de öteden beri TTK ve VUK ile hukuk, kural ve normuna bağlanmıştır (Bilen, 2007: 124). Bu durum 6102 sayılı Yeni TTK'da da korunmaktadır. 6762 sayılı TTK ile karşılaştırıldığında Yeni TTK'nın defter ve belgeler ile ilgili getirdiği yenilikler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1) Yeni TTK madde 64'de defter tutmada gerçek kişi ve tüzel kişi ayrımı ortadan kaldırılmış ve tüm tacirler için tutulacak muhasebe defterleri yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak sayılmıştır. Bunların dışında tutulacak defterler TMSK tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. Başka bir ifadeyle, Yeni TTK'da tutulacak defterler arasında işletme defteri yer almamaktadır. TMSK işletme defterinin belli koşullarda tutulmasını sağlayabilir. Aksi takdirde işletme defteri tutulamaz. Oysa 6762 sayılı TTK madde 66'ya göre tacir hükmi şahıs ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri; tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç diğer defterleri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri tutmak durumundadır.

2)Yeni TTK madde 64'de işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter olarak

nitelendirilmiştir. Oysa söz konusu defterler 6762 sayılı TTK madde 66'da karar defteri hariç ticari defterler arasında sayılmamıştır.

3)Yeni TTK madde 64'de defter ayırımı olmaksızın ticari defterlerin tümü açılış ve kapanış tasdikine tabi tutulmaktadır. Buna göre, açılış ve kapanış tasdikine tabi ticari defterler yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri ile TMSK'nın belirleyeceği defterler olacaktır. 6762 sayılı TTK madde 69'a göre ise açılış tasdikine tabi defterler yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteridir. 6762 sayılı TTK madde 70 ve 72'ye göre sadece yevmiye ve envanter defterlerinin kapanış tasdikinin yaptırılması gerekmektedir. 6762 sayılı TTK'da ticari defterler arasında sayılan işletme defteri açılış tasdikine tabi olmadığı gibi kapanış tasdikine de tabi değildir. Mevcut uygulamada bu defterin açılış tasdiki yükümlülüğü 213 Sayılı VUK madde 220'den gelmektedir.

4)Yeni TTK madde 64'e göre kapanış onaylarının izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılması gerekir. 6762 sayılı TTK madde 70 ve 72'ye göre ise yevmiye defterinin yeni senenin en geç Ocak ayı, envanter defterinin ise en geç Mart ayının sonuna kadar kapanış tasdiklerinin yaptırılması gerekmektedir.

5) Yeni TTK madde 64 ve 65'de açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere diğer tüm defter ve belgelerin saklanmasında iki seçenek sunulmaktadır. Birincisi fiziki dosyalama, ikincisi ise interalia, mikro fişler, CD'ler, magnetler ve elektronik ortam gibi veri taşıyıcılarının kullanılmasıdır. Başka bir ifadeyle, Yeni TTK'da TMS / TFRS'ye uygun olmak kaydıyla defterler fiziki olarak saklanabileceği gibi elektronik ortamda da saklanabilmektedir. 6762 sayılı TTK madde 66'da ise defter ve belgelerin uzun süre sadece fiziki olarak dosyalama suretiyle tutulması ve saklanmasına imkan sağlanmıştır. Ancak 29 Mart 2011 tarihinde TMMM Genel Kurulu'nda kabul edilen 6215 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 14. maddesi ile 6762 sayılı TTK'ya göre defter ve belgeleri elektronik ortamda tutma ve saklama imkanı getirilmiştir.

2.2. Envanter ve Değerleme İle İlgili Yenilikler

İşletmenin bilanço ve gelir tablosunun gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonucunu göstermesi için dönem sonunda envanter işlemlerinin yapılması gerekir. Faaliyet dönemi sonunda envanter işlemlerinin yapılması sadece muhasebe ilkelerinden kaynaklanmaz. Aynı zamanda 6762 sayılı TTK ve 213 sayılı VUK'da da istenmektedir. 6102 sayılı Yeni TTK'da da envanter işlemleri konusunda hükümler yer almaktadır. 6762 sayılı TTK ile karşılaştırıldığında Yeni TTK'nın envanter ve değerlendirme ile ilgili getirdiği yenilikler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1) Yeni TTK'da envanterin tanımı yapılmamış ve envanter defteri açıklamasına yer verilmemiştir. Yeni TTK envanter başlığı madde 66/1'de "her tacir, ticarî işletmesinin açılışında, 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” denilmektedir. Ayrıca, Yeni TTK madde 66/2’de tacirin açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenleyeceği ve faaliyet (hesap) döneminin (yılı) oniki ayı geçemeyeceği belirtilmiştir. Madde 66/2’de envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır açıklaması da yer almaktadır. Oysa 6762 sayılı TTK madde 72 ve 73’de hem envanterin tanımı yapılmış hem de envanter defteri ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca, 6762 sayılı TTK’da iş yılının 6 aydan az olamayacağı belirtilmiş olup Yeni TTK’da böyle bir hüküm bulunmamaktadır.

2)Yeni TTK madde 66’ya göre envanter kural olarak malvarlığı unsurlarının değerlerinin teker teker fiziksel sayım yapılarak belirlenmesi yoluyla çıkarılır. Ancak, bunun iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan birincisi maddî duran malvarlığına dahil varlıklar, ikincisi ise dönen malvarlığı kategorisi kapsamındaki işletme ihtiyaçları için düzenli bir şekilde ikame edilen ham ve yardımcı maddeler ile akaryakıt gibi işletme malzemeleridir. Her ikisi de daha önceki değişmeyen değerleriyle (sabit değer) envantere alınabilirler. Ancak, ikinci kategorinin işletmede devamlı ikame edilmesi yanında toplam değerleri ile sabit değerleri arasındaki farkın küçük olması gerekir. Bu hükmün uygulanabilmesi için TMS / TRFS’de aksinin öngörülmemiş olması şarttır(2). Bununla birlikte, bu kural sürekli olarak uygulanamaz, üç yılda bir fizikî yani tam ve gerçek değerle varlıkların teker teker değerlendirilmesi suretiyle envanterin çıkarılması gerekir. 6762 sayılı TTK’da ise böyle bir hüküm bulunmamaktadır.

3)Yeni TTK madde 66’ya göre aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir. 6762 sayılı TTK’da ise böyle bir hüküm bulunmamaktadır.

4) Yeni TTK madde 67’ye göre envanter çıkarılırken malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine(3) göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, TMS / TFRS’ye uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir. 6762 sayılı TTK’da ise envanteri kolaylaştırıcı yöntemlerin kullanılması ve muhasebe standartlarının referans gösterilmesi gibi bir hüküm bulunmamaktadır.

5) Yeni TTK madde 79’a göre duran ve dönen varlıklar, borçlar ve diğer kalemler TMS / TFRS uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Ayrıca, Yeni TTK madde 81’e göre şartların gerçekleşmesi hâlinde TMS / TFRS’de öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanabilir. Özetle, Yeni TTK değerlemeyi tamamıyla TMS / TFRS düzenlemelerine bırakmış durumdadır. 6762 sayılı TTK’da şahıs işletmeleri ve şirketleri ticari bilançolarını düzenlerken değerlendirme ölçülerinin seçiminde genel olarak serbest bırakılmış olup bir varlık için maliyet veya piyasa değeri varsa bunlardan büyüğünü seçebilirler. Sermaye şirketleri için ise düşük değer kuralı esastır (Benligiray vd, 2009: 7). 6762 sayılı

TTK'da sermaye şirketlerinin bütün varlık ve borçlarının hangi değerlendirilme ölçüsüne göre değerlendirileceği ayrı ayrı belirlenmemiş, sadece belli başlı kıymetler için asgari değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir (Akbulut, 2011: 25).

2.3. Muhasebe Standartlarını Uygulama Yükümlülüğü İle İlgili Yenilikler

6102 sayılı Yeni TTK'nın temel amaçlarından biri, muhasebe kayıtlarının ve dolayısıyla finansal tabloların çağa uygun ve evrensel nitelik taşıyan muhasebe standartlarına uyumlu olmasını sağlamaktır. Bu amaçla, Yeni TTK işletmeleri TMS / TFRS hükümlerine uygun olarak muhasebe kayıtlarını tutmak ve finansal tablolarını düzenlemek zorunda bırakılmaktadır. 6762 sayılı TTK'da ise böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. 6762 sayılı TTK'da hüküm bulunmayan ancak Yeni TTK ile getirilen muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğü ile ilgili yenilikler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1) Yeni TTK'nın 64-88. maddelerinde yer alan hükümlere tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken gerek bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMSK tarafından yayımlanan TMS / TFRS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır.

2) Yeni TTK madde 71'e göre finansal tablolar tacir tarafından tarih atılarak imzalanmalıdır.

3) Yeni TTK madde 88'e göre TMSK'ca değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için UMS / UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir. Bunları uygulayanlar söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklamak zorundadır.

4) Yeni TTK madde 88'e göre kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, TMS / TFRS'ye uygun olmak ve TMSK'nın onayını almak şartıyla kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler.

6102 sayılı Yeni TTK'nın 88. ve 1523. maddelerinde yer alan hükümler birlikte değerlendirildiğinde ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer şirketler, bankalar ile bağlı ortaklıkları, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve bu sayılanların dışında kalan büyük ölçekli sermaye şirketleri TMS / TFRS'ye göre defter tutacaklardır. Küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri ile yukarıda sayılanlar dışında kalan her ölçekteki gerçek ve tüzel kişi tacirler ise defterlerini bunlar için yayımlanan örneğin KOBİ TFRS gibi özel TMS / TFRS'ye göre tutabileceklerdir.

2.4. Bağımsız Denetim İle İlgili Yenilikler

6102 sayılı Yeni TTK sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun denetiminde reformcu anlayış ve çağdaş bir yaklaşımla köklü bir sistem değişikliği getirmektedir (Şengel, 2011: 29). Yeni TTK'da bağımsız denetim alanında getirilen yenilik ve değişiklikler ulusal ve uluslararası piyasalarda güveni kuracak, yerleştirecek ve Türkiye'ye yeni bir bakış açısı kazandıracak niteliktedir (Şanlı, 2011: 3). Yeni TTK'da mesleki yetkinliği ispatlanmış meslek mensuplarınca amaca uygun gerçek denetimi öngören bir düzenlemeye gidilmiştir (Aksoy, 2005: 5). Yeni TTK'da sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun denetimi ve denetçiler üç ayrı kategoride düzenlenmiştir. Bunlar (Deryal ve Durgut, 2009: 42-60; Akarca ve Şafak, 2011);

- Bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler,
- İşlem denetimi ve işlem denetçileri (4) ve
- Özel denetim ve özel denetçilerdir (5).

6762 sayılı TTK'da anonim şirketin üç kanuni organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan "murakıplar(6)" eli ile yapılan denetleme 6102 sayılı Yeni TTK ile kaldırılmıştır. Başka bir ifadeyle, 6762 sayılı TTK'da öngörülen murakıplık müessesesi Yeni TTK'da yerini bir bağımsız denetleme kuruluğu veya Yeminli Malî Müşavir (YMM) ya da Serbest Muhasebeci Malî Müşavir (SMMM)'in yaptığı finansal tablolar ile raporların dolayısıyla muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır (Şengel, 2011: 30). Yeni TTK'nın denetim yaklaşımı uzman, mesleki yönden yeterli, teknik donanımlı, hukuki anlamda özenli, sorumluluğunun bilincinde olan, bağımsız bir denetçi tarafından Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'na uygun, meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen, mesleğin gereği olan şüphecilikle yapılan ve şeffaf bir denetim olacaktır (Şanlı, 2011: 3). Yeni TTK'nın 397-406. maddelerinde düzenlenen bağımsız denetim vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunmasını içermemektedir (Demir, 2011: 47). 6762 sayılı TTK'da hüküm bulunmayan ancak 6102 sayılı Yeni TTK ile getirilen bağımsız denetim ile ilgili yenilikler şöyle özetlenebilir:

1) Yeni TTK madde 397'ye göre bağımsız denetimin kapsamına muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar(7) ile tutarlılığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetimi ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetimi girmektedir. Ayrıca, Yeni TTK madde 398'e göre şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında belirlemeye yönelik bir sistemin mevcut olup olmadığı ve bu sistemin işleyip işlemediğinin denetimi de bağımsız denetimin kapsamındadır.

2) Yeni TTK madde 397'ye göre sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından UDS ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS)'na göre denetlenir.

3) Yeni TTK madde 398'e göre finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi TMS / TFRS'ye, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini kapsamaktadır.

4) Yeni TTK madde 397'ye göre denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

5) Yeni TTK madde 397 ve 635'e göre halka açık olsun veya olmasın hem büyük sermaye şirketleri ve şirketler topluluğu hem de küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir.

6) Yeni TTK madde 400'e göre denetçi, ancak ortakları, YMM veya SMMM unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli sermaye şirketleri bir veya birden fazla YMM veya SMMM'yi denetçi olarak seçebilirler.

7) Yeni TTK madde 400'de denetçinin bağımsızlığını koruyabilmek amacıyla sermaye şirketlerinde denetçi olamayacaklar belirlenmiştir. Buna göre, 6762 sayılı TTK'ya göre murakıp olarak seçilebilen pay sahipleri artık bağımsız denetçi olamamaktadır. Ayrıca, Yeni TTK'da denetçinin bağımsızlığını koruyabilmek için bir bağımsız denetleme kuruluşunun bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi istenmektedir. Bunlara ilaveten, denetçinin bağımsızlığını koruyabilmek için Yeni TTK'da denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesi ve bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapması da yasaklanmıştır.

8) Yeni TTK geçici madde 3'e göre denetçilerin denetlemelerini bu Kanun hükümleriyle standartlara ve amaca uygun olarak yapmalarını sağlamak için denetçilerin yerinden ve internette, denetleme belgelerine erişim suretiyle ve ayrıca gerekli bilgileri de alarak kamu adına denetleyici tüzel kişiliğe haiz bir üst kurum tarafından denetlenmesi gerekir.

9) Yeni TTK madde 1524'e göre sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ve denetçi raporlarının internet sitesinde yayımlanması ve finansal tabloların en az 5 yıl, denetçi raporlarının ise en az 6 ay süre ile bu sitede kalması gerekmektedir.

Yukarıdaki bilgilere göre 6102 sayılı Yeni TTK'nın bağımsız denetim ile ilgili getirdiği yeniliklerin en önemlisi şirket denetimlerinin YMM ve SMMM'ye bırakılması ve denetimin UDS ile uyumlu TDS'ye göre yapılmasıdır (Yıldırım, 2011: 44). Yeni TTK'da denetim işlevi önceki sistemden farklı olarak tamamen bağımsız denetçilere verilmiş ve denetçiler şirket organı olmaktan çıkarılmıştır (Özkorkut, 2005: 31; Deryal ve Durgut, 2009: 43). Sonuç olarak, Yeni TTK devrim niteliğinde yepyeni bir denetim anlayışı getirmiştir (Değer, 2011: 32).

3. 6102 SAYILI YENİ TTK’NIN MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı, Yöntemi ve Evreni

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı yeni TTK’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ve bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğine dair delil sağlamaktır. Bu çalışmada, söz konusu amaçlara ulaşmak için aşağıdaki soruların cevapları araştırılmıştır.

1) Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK’nın defterler ve belgeler ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri nedir?

2) Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK’nın envanter ve değerlendirme ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri nedir?

3) Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK’nın muhasebe standartları uygulama yükümlülüğü ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri nedir?

4) Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK’nın bağımsız denetim ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri nedir?

5) Meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri farklılık gösteriyor mu?

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Bu amaçla, üç bölümden oluşan bir anket formu hazırlanmıştır. Anketin birinci bölümünde, muhasebe meslek mensupları hakkında genel bilgilerin edinilmesine yönelik sorulara yer verilmiştir. Anketin ikinci bölümü, meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK’nın defter ve belgeler, envanter ve değerlendirme ile muhasebe standartları uygulama yükümlülüğü ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerinin ortaya konmasına yönelik ifadeleri içermektedir. Anketin üçüncü bölümünde ise, meslek mensuplarının Yeni TTK’nın bağımsız denetim ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerinin ortaya konmasına yönelik ifadeler yer almaktadır. Yukarıdaki sorulara cevap bulmak amacıyla meslek mensuplarının anket formunun ikinci ve üçüncü bölümünde yer verilen 34 ifadeyi 5’li likert ölçeğine göre “1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum” seçenekleri ile değerlendirmeleri istenmiştir.

Araştırmanın evrenini Yozgat il merkezinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci (SM), SMMM ve YMM’den oluşan 45 meslek mensubu oluşturmaktadır. Araştırmanın evrenini oluşturan 45 meslek mensubunun tamamına anket formu dağıtılmıştır. Ancak, 4 meslek mensubundan cevap alınamamıştır. Dolayısıyla, analizlere konu olan anket sayısı 41’dir.

Anket formundan elde edilen veriler aritmetik ortalama, frekans analizi, tek yönlü varyans analizi (one way anova) ve Tukey testi kullanılarak SPSS 17.01 istatistik paket programında değerlendirilmiştir. Ayrıca, anket ile ilgili geliştirilen ölçeğin güvenilirlik analizi için de Cronbach Alfa katsayısı kullanılmıştır.

3.2. Araştırma Bulguları ve Yorum

Araştırmanın evrenini oluşturan 45 meslek mensubunun 41'nden cevap alınmış olup cevaplama oranı yaklaşık %91'dir. Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik analizi sonuçlarına göre Cronbach Alfa katsayısı 0,967 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda, ölçeğin güvenilir ve geçerli bir ölçek olduğu söylenebilir. Bu araştırmada elde edilen bulgular ve yorum çalışmanın amacına ulaşmak için cevapları araştırılan sorular doğrultusunda aşağıda 6 ayrı başlık halinde sunulmuştur.

3.2.1. Araştırma Katılan Muhasebe Meslek Mensupları Hakkında Bilgiler

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %14,6'sı bayan ve %85,4'ü erkektir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %2,4'ü SM ve %97,6'sı SMMM'dir. Bu sonuçlara göre, katılımcıların hemen hemen tamamının SMMM olduğu söylenebilir. Yozgat ilinde faaliyet gösteren bir YMM bulunmaktadır. Ancak, YMM'nin araştırmaya katılımı sağlanamamıştır.

Meslekteki çalışma yılları incelendiğinde araştırmaya katılan meslek mensuplarının %4,9'nun 1 yıldan az, %9,8'nin 1 yıldan fazla 5 yıldan az, %17,1'nin 5 yıldan fazla 10 yıldan az, %29,3'nün 10 yıldan fazla 15 yıldan az, %17,1'nin 15 yıldan fazla 20 yıldan az ve %22'sinin ise 20 yıldan fazla bu mesleği icra ettikleri görülmektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının eğitim seviyeleri incelendiğinde de %14,6'sının lise, %80,5'nin lisans ve %4,9'nun ise yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensupları arasında önlisans ve doktora eğitim seviyesine sahip meslek mensubu bulunmamaktadır.

3.2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Defterler ve Belgeler İle İlgili Getirdiği Yenilikler Konusundaki Görüşleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına 6102 sayılı Yeni TTK'nın defterler ve belgeler ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerine dair 5'li likert ölçeğine göre 5 ifade yöneltilmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama ve frekans analizi sonuçları Tablo 1'de gösterildiği gibidir.

Tablo 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Defterler ve Belgeler ile İlgili Getirdiği Yenilikler Konusundaki Görüşleri

İfadeler	N	X	Katılım Derecesi									
			1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1. Yeni TTK'da tutulması gereken ticari defterler arasında işletme defterinin yer almaması, bu defterin tutulup tutulmaması kararının TMSK'ya bırakılması doğru ve gereklidir.	40	2,95	8	20	10	25	4	10	12	30	6	15
2. Yeni TTK'da pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de ticari defter olarak nitelendirilmesi doğru ve gereklidir.	41	3,29	6	14,6	9	22	1	2,4	17	41,5	8	19,5
3. Yeni TTK'ya göre ticari defterlerin tümünün açılış ve kapanış tasdikine tabi olması doğru ve gereklidir.	41	3,29	8	19,5	5	12,2	3	7,3	17	41,5	8	19,5
4. Yeni TTK'ya göre uygulamada sıkışıklığa yol açmamak için kapanış onaylarının izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılması doğru ve yeterlidir.	41	3,32	6	14,6	9	22	2	4,9	14	34,1	10	24,4
5. Yeni TTK'nın teknik gelişmeleri dikkate alarak defter ve belgelerin fiziki dosyalamaya ilaveten elektronik ortamda da saklanmasına olanak tanınması doğru ve gereklidir.	41	3,73	5	12,2	3	7,3	2	4,9	19	46,3	12	29,3

Tablo 1'de görüldüğü gibi, 6102 sayılı Yeni TTK'nın defterler ve belgeler ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki ifadelerden birinci ifadeye araştırmaya katılan 41 meslek mensubundan 40'ı cevap vermiştir. Diğer dört ifadeyi ise katılımcıların tamamı cevaplamıştır. Meslek mensupları bu gruptaki bütün ifadeleri "1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum" seçeneklerinin tamamı ile değerlendirmişlerdir. Meslek mensupları bütün ifadelerde en fazla "4=Katılıyorum" ve en az "3=Kararsızım" seçeneğini işaretlemişlerdir. Ancak, verilen cevapların aritmetik ortalamalarına bakıldığında beşinci ifade hariç diğer ifadeler verilen cevapların ortalaması 3 civarında yani "3=Kararsızım" biçimindedir. Beşinci soruda ise, verilen cevapların ortalaması 3,73 olup 4'e yani "4=Katılıyorum" seçeneğine daha yakındır. Bu sonuçlar, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin ortalama olarak "3=Kararsızım" ve "4=Katılıyorum" seçenekleri arasında değiştiğini göstermektedir.

3.2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Envanter ve Değerleme İle İlgili Getirdiği Yenilikler Konusundaki Görüşleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına 6102 sayılı Yeni TTK'nın envanter ve değerlendirme ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerine dair 5'li likert ölçeğine göre 3 ifade yöneltilmiştir. Bu ifadeler verilen cevapların aritmetik ortalama ve frekans analizi sonuçları Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Yeni TTK'nın
Envanter ve Değerleme İle İlgili Getirdiği Yenilikler Konusundaki Görüşleri

İfadeler	N	X	Katılım Derecesi									
			1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1. Yeni TTK'ya göre TMS / TFRS'de aksi öngörülmediği takdirde toplam değerleri ile sabit değerleri arasındaki farkın küçük olduğu maddi duran varlıklar ile işletme ihtiyaçları için düzenli bir şekilde ikame edilen ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemelerinin fiziki envanterinin üç yılda bir çıkarılması doğru ve gereklidir.	41	3,27	7	17,1	5	12,2	7	17,1	14	34,1	8	19,5
2. Yeni TTK'ya göre TMS / TFRS'ye uygun olduğu takdirde malvarlığı mevcudunun envanteri çıkarılırken fiziki envanterin tersi olan matematiksel-istatistiksel yöntemlerin kullanılmasına izin verilmesi doğru ve gereklidir.	41	3,56	3	7,3	5	12,2	10	24,4	12	29,3	11	26,8
3. Yeni TTK'ya göre varlıklar ve borçların TMS / TFRS'de gösterilen değerlendirilme ölçülerine göre değerlendirilmesi doğru ve gereklidir.	40	3,50	5	12,5	5	12,5	5	12,5	15	37,5	10	25

Tablo 2'de görüldüğü gibi, 6102 sayılı Yeni TTK'nın envanter ve değerlendirme ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki ifadelerden üçüncü ifadeye araştırmaya katılan 41 meslek mensubundan 40'ı cevap vermiştir. Diğer iki ifadeyi ise katılımcıların tamamı cevaplamıştır. Meslek mensupları bu gruptaki bütün ifadeleri "1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum" seçeneklerinin tamamı ile değerlendirmişlerdir. Meslek mensupları bütün ifadelerde en fazla "4=Katılıyorum" seçeneğini işaretlemişlerdir. Meslek mensuplarının en az işaretledikleri seçenek ise ifadeler arasında farklılık göstermektedir. İfadelere verilen cevapların aritmetik ortalamalarına bakıldığında, meslek mensuplarının bu gruptaki birinci ifadeye verdikleri cevapların ortalaması 3,27, ikinci ifadeninki 3,56 ve üçüncü ifadeninki ise 3,50'dir. Bu da, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin ortalama olarak "3=Kararsızım" ve "4=Katılıyorum" seçenekleri arasında değiştiğini göstermektedir.

3.2.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Muhasebe Standartları Uygulama Yükümlülüğü İle İlgili Getirdiği Yenilikler Konusundaki Görüşleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe standartları uygulama yükümlülüğü ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerine dair 5'li likert ölçeğine göre 6 ifade yöneltilmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama ve frekans analizi sonuçları Tablo 3'de gösterildiği gibidir.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Muhasebe Standartları Uygulama Yükümlülüğü İle İlgili Getirdiği Yenilikler Konusundaki Görüşleri

İfadeler	N	X	Katılım Derecesi									
			1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1. Yeni TTK'ya göre gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerinin TMSK'ca yayımlanan TMS / TFRS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyularak tutulması doğru ve gereklidir.	41	3,59	4	9,8	6	14,6	2	4,9	20	48,8	9	22
2. Yeni TTK'ya göre gerçek ve tüzel kişilerin bireysel ve konsolide finansal tablolarının TMSK'ca yayımlanan TMS / TFRS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyularak düzenlenmesi doğru ve gereklidir.	40	3,55	3	7,5	7	17,5	5	12,5	15	37,5	10	25
3. Yeni TTK'ya göre tacirin finansal tabloları tarih atarak imzalaması doğru ve gereklidir.	39	3,56	6	15,4	2	5,1	4	10,3	18	46,2	9	23,1
4. Yeni TTK'da değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde KOBİ standardı gibi ayrı bir standardın uygulanmasına izin verilmesi doğru ve gereklidir.	40	3,02	6	15	8	20	9	22,5	13	32,5	4	10
5. Yeni TTK'da kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurulların TMS / TFRS'ye uygun olmak ve TMSK'nın onayını almak şartıyla kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilmelerine izin verilmesi doğru ve gereklidir.	41	3,41	5	12,2	5	12,2	6	14,6	18	43,9	7	17,1
6. Yeni TTK'ya göre muhasebe kayıtları ve finansal tabloların TMS / TFRS'ye göre düzenlenmesi zorunluluğunun 01.01.2013 tarihten itibaren getirilmesi doğru ve gereklidir.	39	3,28	8	20,5	4	10,3	5	12,8	13	33,3	9	23,1

Tablo 3'de görüldüğü gibi, 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe standartları uygulama yükümlülüğü ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki ifadelerden üçüncü ve altıncı ifadelerle 39, ikinci ve dördüncü ifadelerle 40 ve birinci ve beşinci ifadelerle ise 41 muhasebe meslek mensubu cevap vermiştir. Araştırmaya katılan meslek mensupları bu gruptaki bütün ifadeleri “1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerinin tamamı ile değerlendirmişlerdir. Meslek mensupları bütün ifadelerde en fazla “4=Katılıyorum” seçeneğini işaretlemişlerdir. Meslek mensuplarının en az işaretledikleri seçenek ise ifadeler arasında farklılık göstermektedir. İfadelere verilen cevapların aritmetik ortalamalarına bakıldığında, bu gruptaki bütün ifadelerle verilen cevapların ortalaması 3,02 ile 3,59 arasında değişmektedir. Bu da, araştırmaya katılan meslek mensuplarının görüşlerinin ortalama olarak “3=Kararsızım” ve “4=Katılıyorum” seçenekleri arasında değiştiğini göstermektedir.

3.2.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Bağımsız Denetim İle İlgili Getirdiği Yenilikler Konusundaki Görüşleri

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına 6102 sayılı Yeni TTK'nın bağımsız denetim ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerine dair 5'li likert ölçeğine

göre 20 ifade yöneltmiştir. Bu ifadelere verilen cevapların aritmetik ortalama ve frekans analizi sonuçları Tablo 4’de gösterildiği gibidir.

Tablo 4’de görüldüğü gibi, 6102 sayılı Yeni TTK’nın bağımsız denetim ile ilgili getirdiği yenilikler konusundaki ifadelerden onbirinci ve onikinci ifadelere araştırmaya katılan 41 muhasebe meslek mensubundan sırasıyla 40’ı ve 39’u cevap vermiştir. Diğer 18 ifadeyi ise katılımcıların tamamı cevaplamıştır. Araştırmaya katılan meslek mensupları bu gruptaki bütün ifadeleri “1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerinin tamamı ile değerlendirmişlerdir. Meslek mensupları yirminci ifade hariç diğer ifadelerde en fazla “4=Katılıyorum” seçeneğini işaretlemişlerdir. “4=Katılıyorum” cevaplarının oranı %24,4 ile %53,7 arasında değişmektedir. Yirminci ifade de ise en fazla işaretlenen seçenek “5=Kesinlikle Katılıyorum” olup katılımcıların %29,3’ü bu ifadeye kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının en az işaretledikleri seçenek ifadeler arasında farklılık göstermektedir. İfadelere verilen cevapların aritmetik ortalamalarına bakıldığında, bu gruptaki bütün ifadelere verilen cevapların ortalaması 3,18 ile 3,78 arasında değişmektedir. Bu da, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin ortalama olarak “3=Kararsızım” ve “4=Katılıyorum” seçenekleri arasında değiştiğini göstermektedir.

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Yeni TTK’nın

Bağımsız Denetim İle İlgili Getirdiği Yenilikler Konusundaki Görüşleri

İfadeler	N	X	Katılım Derecesi									
			1		2		3		4		5	
			F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1. Yeni TTK’nın 6762 sayılı TTK’da öngörülen murakıplık müessesesini kaldırarak bağımsız denetim getirmesi doğru ve gereklidir.	41	3,54	8	19,5	2	4,9	2	4,9	18	43,9	11	26,8
2. Yeni TTK’ya göre bağımsız denetimin kapsamına muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının denetiminin girmesi doğru ve gereklidir.	41	3,51	5	12,2	5	12,2	4	9,8	18	43,9	9	22
3. Yeni TTK’ya göre bağımsız denetimin kapsamına yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının denetiminin girmesi doğru ve gereklidir.	41	3,68	3	7,3	6	14,6	4	9,8	16	39	12	29,3
4. Yeni TTK’ya göre bağımsız denetimin kapsamına şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında belirlemeye yönelik bir sistemin mevcut olup olmadığının ve bu sistemin işleyip işlemediğinin denetiminin girmesi doğru ve gereklidir.	41	3,59	3	7,3	6	14,6	7	17,1	14	34,1	11	26,8
5. Yeni TTK’ya göre şirketlerin finansal tablolarının denetçi tarafından UDS ile uyumlu TDS’ye göre denetlenmesi doğru ve gereklidir.	41	3,54	5	12,2	4	9,8	3	7,3	22	53,7	7	17,1
6. Yeni TTK’da finansal tabloların denetiminin TMS / TFRS’ye, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini içermesi doğru ve gereklidir.	41	3,59	4	9,8	6	14,6	3	7,3	18	43,9	10	24,4

7. Yeni TTK'ya göre denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde olması doğru ve gereklidir.	41	3,39	7	17,1	3	7,3	9	22	11	26,8	11	26,8
8. Yeni TTK'ya göre büyük sermaye şirketleri ile şirketler topluluğunun bağımsız denetime tabi olması doğru ve gereklidir.	41	3,68	6	14,6	3	7,3	2	4,9	17	41,5	13	31,7
9. Yeni TTK'ya göre küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması doğru ve gereklidir.	41	3,34	2	4,9	10	24,4	10	24,4	10	24,4	9	22
10. Yeni TTK'ya göre büyük sermaye şirketlerinde denetçinin, ancak ortakları, YMM veya SMMM unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olması doğru ve gereklidir.	41	3,49	5	12,2	7	17,1	4	9,8	13	31,7	12	29,3
11. Yeni TTK'ya göre küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinde denetçinin bir veya birden fazla YMM veya SMMM olabilmesi doğru ve gereklidir.	40	3,20	6	15	7	17,5	6	15	15	37,5	6	15
12. Yeni TTK'da bir şirkette bağımsız denetçi olamayacak YMM ve SMMM için belirlenen kriterler doğru ve yeterlidir.	39	3,18	4	10,3	8	20,5	9	23,1	13	33,3	5	12,8
13. Yeni TTK'ya göre bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketi denetlemesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçinin en az iki yıl için değiştirilmesi doğru ve gereklidir.	41	3,46	5	12,2	4	9,8	8	19,5	15	36,6	9	22
14. Yeni TTK'ya göre denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet verememesi ve bunu bir yavru şirketi aracılığıyla da yapamaması doğru ve gereklidir.	41	3,41	6	14,6	5	12,2	7	17,1	12	29,3	11	26,8
15. Yeni TTK'ya göre denetçilerin denetlemelerini bu Kanun hükümleriyle standartlara ve amaca uygun olarak yapmalarını sağlamak için denetçilerin yerinden ve internette, denetleme belgelerine erişim suretiyle ve ayrıca gerekli bilgileri de alarak Kamu adına denetleyici tüzel kişiliğe haiz bir üst kurum tarafından denetlenmesi doğru ve gereklidir.	41	3,78	3	7,3	4	9,8	4	9,8	18	43,9	12	29,3
16. Yeni TTK'ya göre büyük sermaye şirketlerinin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının internet sitesinde yayımlanması ve en az 5 yıl süre ile bu sitede kalması doğru ve gereklidir.	41	3,59	3	7,3	7	17,1	3	7,3	19	46,3	9	22
17. Yeni TTK'ya göre küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin finansal tablolarının internet sitesinde yayımlanması ve en az 5 yıl süre ile bu sitede kalması doğru ve gereklidir.	41	3,29	2	4,9	12	29,3	6	14,6	14	34,1	7	17,1
18. Yeni TTK'ya göre büyük sermaye şirketlerinin ve şirketler topluluğunun denetçi raporlarının internet sitesinde yayımlanması ve en az 6 ay süre ile bu sitede kalması doğru ve gereklidir.	41	3,39	4	9,8	5	12,2	9	22	17	41,5	6	14,6
19. Yeni TTK'ya göre küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinin denetçi raporlarının internet sitesinde yayımlanması ve en az 6 ay süre ile bu sitede kalması doğru ve gereklidir.	41	3,24	3	7,3	10	24,4	7	17,1	16	39	5	12,2
20. Yeni TTK'ya göre internet sitesi açılması yükümlülüğününün 01.07.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi doğru ve gereklidir.	41	3,46	5	12,2	6	14,6	7	17,1	11	26,8	12	29,3

3.2.6. Meslekteki Çalışma Yılları ve Eğitim Seviyeleri Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Yeni TTK'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Konusundaki Görüşleri

Meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri değişkenleri açısından araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerinin farklılık gösterip göstermediği tek yönlü varyans analizi ile test edilmiştir. Tek yönlü varyans analizi "p değerleri"

sonuçlarına göre, meslekteki çalışma yılları değişkeni açısından araştırmaya katılan meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki ifadelerine verdikleri cevapların ortalamaları arasındaki fark %10 anlamlılık düzeyinde istatistiki açıdan anlamsız çıkmıştır. Bu sonuç, meslekteki çalışma yılı değişkeni açısından araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerinin farklılık arz etmediğini göstermektedir.

Tek yönlü varyans analizi “p değerleri” sonuçlarına göre, eğitim seviyeleri değişkeni açısından araştırmaya katılan meslek mensuplarının Tablo 5’de belirtilen 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler hariç diğer yenilikler konusundaki ifadelerine verdikleri cevapların ortalamaları arasındaki fark %10 anlamlılık düzeyinde istatistiki açıdan anlamsız çıkmıştır. Bu sonuç, meslekteki çalışma yılı değişkeni açısından olduğu gibi eğitim seviyeleri değişkeni açısından da araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşlerinin farklı olmadığını göstermektedir.

Tek yönlü varyans analizi “p değerleri” sonuçlarına göre, eğitim seviyeleri değişkeni açısından araştırmaya katılan meslek mensuplarının Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki ifadelerine verdikleri cevapların ortalamaları arasındaki farkların %10 anlamlılık düzeyinde istatistiki açıdan anlamlı çıktığı yenilik ifadeleri Tablo 5’deki gibidir.

Tablo 5: Eğitim Seviyeleri Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

İfadeler		R ²	df	F	P
Yeni TTK'ya göre uygulamada sıklıkla yol açmamak için kapanış onaylarının izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılması doğru ve yeterlidir.	Gruplar Arası	12,196	2	3,278	0,049
	Gruplar İçi	70,682	38		
	Toplam	82,878	40		
Yeni TTK'da değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde KOBİ standardı gibi ayrı bir standardın uygulanmasına izin verilmesi doğru ve gereklidir.	Gruplar Arası	8,756	2	3,102	0,057
	Gruplar İçi	52,219	37		
	Toplam	60,975	39		
Yeni TTK'ya göre denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet verememesi ve bunu bir yavru şirketi aracılığıyla da yapamaması doğru ve gereklidir.	Gruplar Arası	14,936	2	4,503	0,018
	Gruplar İçi	63,015	38		
	Toplam	77,951	40		

Tablo 5’de görüldüğü gibi, eğitim seviyeleri açısından araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği söz konusu üç yeniliğe dair ifadelerine verdikleri cevapların ortalamaları arasındaki farklar anlamlı çıkmıştır. Bu farkların hangi gruplar arasında görüldüğünü test etmek için yapılan Tukey testi sonuçları Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6’da görüldüğü gibi, Tukey testi sonuçlarına göre eğitim seviyeleri değişkeni açısından araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği söz konusu üç yenilik ile ilgili ifadelerin ilk ikisi için verdikleri cevapların ortalamaları arasındaki fark lise ve lisans mezunları

arasındadır. Lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması lise mezunlarına göre daha yüksektir. Bu sonuç, araştırmaya katılan lisans mezunlarının lise mezunlarına göre Yeni TTK'nın getirdiği söz konusu iki yeniliğin daha fazla doğru ve yeterli ya da gerekli olduğunu düşündüklerini göstermektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının Tablo 6'da yer alan üçüncü yenilik ile ilgili ifade için verdikleri cevapların ortalamaları arasındaki fark ise hem lise ve lisans mezunları hem de lise ve yüksek lisans mezunları arasındadır. Lisans ve yüksek lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması lise mezunlarına göre daha yüksektir. Bu sonuç, araştırmaya katılan lisans ve yüksek lisans mezunlarının lise mezunlarına göre Yeni TTK'nın getirdiği söz konusu yeniliğin daha fazla doğru ve gerekli olduğunu düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 6: Eğitim Seviyeleri Açısından Tukey Testi Sonuçları

İfadeler	Eğitim Durumu			
	I	J	Ortalama Farkı (I-J)	P
Yeni TTK'ya göre uygulamada sıkışıklığa yol açmamak için kapanış onaylarının izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılması doğru ve yeterlidir.	Lise	Lisans	-1,545*	0,038
		Yüksek Lisans	-1,5	0,379
	Lisans	Lise	1,545*	0,038
		Yüksek Lisans	0,045	0,999
	Yüksek Lisans	Lise	1,5	0,379
		Lisans	-0,045	0,999
Yeni TTK'da değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde KOBİ standardı gibi ayrı bir standardın uygulanmasına izin verilmesi doğru ve gereklidir.	Lise	Lisans	-1,156*	0,087
		Yüksek Lisans	-2	0,112
	Lisans	Lise	1,156*	0,087
		Yüksek Lisans	-0,844	0,597
	Yüksek Lisans	Lise	2	0,112
		Lisans	0,844	0,597
Yeni TTK'ya göre denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet verememesi ve bunu bir yavru şirketi aracılığıyla da yapamaması doğru ve gereklidir.	Lise	Lisans	-1,379*	0,053
		Yüksek Lisans	-2,833*	0,028
	Lisans	Lise	1,379*	0,053
		Yüksek Lisans	-1,455	0,279
	Yüksek Lisans	Lise	2,833*	0,028
		Lisans	1,455	0,279

4. SONUÇ

Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ve bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin araştırıldığı bu çalışmada elde edilen sonuçlar şöyle özetlenebilir:

1) Araştırmaya katılan meslek mensupları arasında 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli ya da yeterli olduğu görüşüne katılanlar ve kesinlikle katılanlar olduğu gibi kararsız olanlar, katılmayanlar ve kesinlikle katılmayanlar da bulunmaktadır.

2) Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli ya da yeterli olduğu görüşüne katılanların sayısının katılmayanlardan biraz daha fazla olduğu söylenebilir. Çünkü araştırmaya katılan meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim

uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli ya da yeterli olduğu konusundaki görüşleri ortalama olarak “Kararsızım” ve “Katılıyorum” seçenekleri arasında değişmektedir.

3) Meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler arasında en fazla doğru ve gerekli olduğunu düşündükleri yeniliklerden biri Yeni TTK’nın defterler ve belgeler ile ilgili getirdiği yeniliktir. Bu yenilik “Yeni TTK’nın teknik gelişmeleri dikkate alarak defter ve belgelerin fiziki dosyalamaya ilaveten elektronik ortamda da saklanmasına olanak tanınması doğru ve gereklidir” yeniliğidir. Meslek mensuplarının bu yeniliğin doğru ve gerekli olduğuna dair verdikleri cevapların ortalaması 3,73’dür. Meslek mensuplarının en fazla doğru ve gerekli olduğunu düşündükleri diğer yenilikler ise Yeni TTK’nın bağımsız denetime getirdiği yeniliklerdir. Bu yenilikler “Yeni TTK’ya göre bağımsız denetimin kapsamına yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının denetiminin girmesi doğru ve gereklidir”, “Yeni TTK’ya göre büyük sermaye şirketleri ile şirketler topluluğunun bağımsız denetime tabi olması doğru ve gereklidir” ve “Yeni TTK’ya göre denetçilerin denetlemelerini bu Kanun hükümleriyle standartlara ve amaca uygun olarak yapmalarını sağlamak için denetçilerin yerinden ve internette, denetleme belgelerine erişim suretiyle ve ayrıca gerekli bilgileri de alarak Kamu adına denetleyici tüzel kişiliğe haiz bir üst kurum tarafından denetlenmesi doğru ve gereklidir” yenilikleridir. Meslek mensuplarının bu yeniliklerin doğru ve gerekli olduğuna dair verdikleri cevapların ortalamaları sırasıyla 3,68, 3,68 ve 3,78’dir.

4) Meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler arasında en az doğru ve gerekli olduğunu düşündükleri yeniliklerden biri Yeni TTK’nın defterler ve belgeler ile ilgili getirdiği yeniliktir. Bu yenilik “Yeni TTK’da tutulması gereken ticari defterler arasında işletme defterinin yer almaması, bu defterin tutulup tutulmaması kararının TMSK’ya bırakılması doğru ve gereklidir” yeniliğidir. Meslek mensuplarının bu yeniliğin doğru ve gerekli olduğuna dair verdikleri cevapların ortalaması 2,95’dir. Meslek mensuplarının en az doğru ve gerekli olduğunu düşündükleri diğer yenilik ise muhasebe standartları uygulama yükümlülüğü ile ilgili olan “Yeni TTK’da değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde KOBİ standardı gibi ayrı bir standardın uygulanmasına izin verilmesi doğru ve gereklidir” yeniliğidir. Meslek mensuplarının bu yeniliğin doğru ve gerekli olduğuna dair verdikleri cevapların ortalaması 3,02’dir.

5) Bu paragrafta belirtilen yenilikler hariç 6102 sayılı Yeni TTK’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki meslek mensuplarının görüşleri meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri değişkenleri açısından farklılık göstermemektedir. Araştırmaya katılan lisans mezunları lise mezunlarına göre “Yeni TTK’ya göre uygulamada sıkışıklığa yol açmamak için kapanış onaylarının izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılması doğru ve yeterlidir” ve “Yeni TTK’da değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için UFRS tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde KOBİ

standardı gibi ayrı bir standardın uygulanmasına izin verilmesi doğru ve gereklidir” yeniliklerinin daha fazla doğru ve yeterli ya da gerekli olduğunu düşünmektedirler. Ayrıca, araştırmaya katılan lisans ve yüksek lisans mezunları lise mezunlarına göre “Yeni TTK’ya göre denetçinin denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet verememesi ve bunu bir yavru şirketi aracılığıyla da yapamaması doğru ve gereklidir” yeniliğinin daha fazla doğru ve gerekli olduğunu düşünmektedirler.

Sonuç olarak, araştırmaya katılan meslek mensuplarından 6102 sayılı Yeni TTK’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli ya da yeterli olduğunu düşünenlerin sayısının düşünmeyenlerden biraz daha fazla olması, “Kesinlikle Katılıyorum” cevaplarının düşük olması, “Kesinlikle Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” biçiminde cevapların da olması Yeni TTK’nın getirdiği yeniliklerin uygulanmasında bir takım sorunların yaşanacağı biçiminde algılanabilir.

Bu çalışma muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ve bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri değişkenleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması konusunda yapılan öncü bir çalışmadır. Bu çalışmadan elde edilen bulgular Yeni TTK’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin ne derece fayda sağlayacağı konusunda bir fikir vermektedir. Ancak, bu çalışmadan elde edilen bulgulardan yararlanılırken araştırmanın evreninin küçüklüğü göz önünde bulundurulmalıdır. Bu çalışmada, sadece bağımsız çalışan SM ve SMMM’lerin görüşleri araştırılmış olup bağımlı çalışan SM, SMMM ve YMM’lerin görüşleri de araştırılabilir.

Notlar:

1) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile TMSK kaldırılmış ve bunun yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu kurum uluslararası standartlarla uyumlu TMS’yi 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 yetkisini haiz bir kurumdur.

2) TMS / TFRS’nin dayandığını oluşturan UMS / UFRS kural olarak sabit değer ilkesine yer vermemekte, teker teker değerlendirmeyi üstün tutmaktadır (Yeni TTK Madde Gerekçeleri, madde 66/3).

3) Sondaj fizikî envanterin tersidir. Fizikî envanterde aktif ve pasif kalemlerin envanteri depolara inilerek, alacak ve borçlulara gidilip onlarla mutabık kalman bakiyeler alınarak, varlıkları teker teker sayarak, ölçerek, tartarak ve değerlendirerek yapılır. Sondaj yönteminde ise genel kabul gören matematiksel-istatistiksel örneklerle belirleme yoluna gidilir (Yeni TTK Madde Gerekçeleri, madde 67/1).

4) 6102 sayılı Yeni TTK'ya göre İşlem Denetçileri; (1) Şirketin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi, (2) Sermaye artırımı ve azaltılması konusunda alınan kararların denetlenmesi, (3) Birleşme, bölünme, tür değiştirme işlemlerinde sözleşme, rapor ve finansal tabloların denetlenmesi, (4) Menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararlarının denetlenmesi konularında görev alacaktır.

5) 6102 sayılı Yeni TTK'ya göre şirketler arasında topluluk ve hakimiyet ilişkileri varsa, şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleri ile ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazılmışsa ya da yönetim kurulu şirketin topluluk tarafından zarara uğratıldığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden "özel denetçi" atanmasını isteyebilecektir.

6) 6762 sayılı TTK'ya göre murakıplar ortaklığın yönetimini ve hesaplarını denetler ve genel kurula sunulmak üzere denetim raporu hazırlarlar. 6762 sayılı TTK'ya göre anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıp bulunur. Birden çok olan murakıplar bir heyet teşkil ederler. Limited şirketler ise ortak sayısı yirmiye aştığı zaman bir veya birden fazla murakıp bulundurmaya zorundadır (6762 Sayılı TTK, madde 347, 548).

7) Bağımsız denetime bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve finansal tablo dipnotları tabi olacaktır.

KAYNAKLAR

213 Sayılı VUK, 10.01.1961 Tarih ve 10703-1075 Sayılı Resmi Gazete.

6102 Sayılı TTK, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.

6215 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 12.04.2011 Tarih ve 27903 Sayılı Resmi Gazete.

660 sayılı KHK, 02.11.2011 Tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete.

6762 Sayılı TTK, 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete.

Akarca, Akif - Şafak, Mehmet (2011), "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre "Denetim ve Denetçiler"", http://www.dunya.com/yeni-turk-ticaret-kanununa-gore-denetim-ve-denetciler_64_137172_yazar.html?, (23.12.2011).

Akbulut, Akın (2011), "TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 335, Mart, ss. 20-25.

Aksoy, Tamer (2005), "Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'ndaki Muhasebe ve Denetime İlişkin Maddelere Yönelik Görüş ve Değerlendirmeler", Ankara SMMMO Bülten Dergisi, Sayı 159, ss. 5-15.

- Altaş, Soner (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre İnternet Sitesi Açma ve Yönlendirilmiş Mesaj Bulundurma Zorunluluğu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 103, Ocak-Şubat, ss.143-150.
- Arıkan, Yahya (2010), “Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 102, Kasım-Aralık, ss. 7-17.
- Benligiray, Yılmaz - Erdoğan, Nurten - Bektöre, Sabri – Kaya, Ergün – Sağlam, Necdet (2009), Muhasebe Uygulamaları, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1675, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 867, Eskişehir.
- Bilen, Abdulkadir (2007), “Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 34, Nisan, ss. 121-132.
- Değer, Nuri (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Şirketlerin Denetim Görevini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere Veriyor”, Ankara SMMMO Bülten Dergisi, Sayı 194, ss. 28-32.
- Demir, Şeref (2011), “Türk Ticaret Kanunu’ndaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 104, Mart-Nisan, ss.43-70.
- Deryal, Yahya – Durgut, Mehmet (2009), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 96, Kasım-Aralık, ss.35-66.
- Ernst & Young Türkiye, “100 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme, Anonim ve Limited Şirketler Hukuku”, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_Yeni_Turk_Ticaret_Kanunu_-\\$FILE/100_Soruda_Yeni_Turk_Ticaret_Kanunu.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_Yeni_Turk_Ticaret_Kanunu_-$FILE/100_Soruda_Yeni_Turk_Ticaret_Kanunu.pdf), (16.12.2011).
- LOGO Business Solutions (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Hazırlık Süresi Kısılıyor”, <http://www.logonomi.com/yeni-turk-ticaret-kanunu.htm>, (16.12.2011).
- Öner, Yavuz (2011), “TTK ile Şirketler Şeffaflaşacak”, <http://www.btinsan.com/ttk-ile-sirketler-seffaflasacak--19885h.htm>, (16.12.2011).
- Özkorkut, Korkut (2005). “Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler”, BATİDER, Cilt 23, No 2.
- PwC Türkiye (2011a), “Yeni Türk Ticaret Kanunu 10 Soru, 10 Cevap”, <http://www.pwc.com/tr/tr/publications/Assets/ttk-10-soru-cevap.pdf>, (23.12.2011).
- PwC Türkiye (2011b), “Geleceği Hazırlayan bir Düzenleme”, <http://www.pwc.com/tr/tr/publications/turkish-commercial-code.jhtml>, (16.12.2011).

- Seyhan, Enver (2011), “Muhasebe Standartları Uygulamaları”, <http://www.haberamasya.com/v1/haberdetay.asp?ID=539>, (16.12.2011).
- Şanlı, Nail (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Getirdikleri”, http://www.cgscenter.org/doc/UFRS%20ve%20TTK'n%C4%B1n%20Getirdikleri_%C3%96zel%20B%C3%BClten.pdf, (16.12.2011).
- Şen, İsa (2011), “Yeni TTK’da Ticari Defterler”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/isasen/001/>, (16.12.2011).
- Şengel, Salim (2011), “Yeni Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, Zeitschrift für die Welt der Türken (ZfWT), Vol. 3, No. 2, ss. 21-40.
- Yeni TTK Madde Gereççeleri, www.basbakanlik.gov.tr/docs/kkgm/.../madde%20gerekce.doc, (23.12.2011).
- Yıldırım, Suat (2011), “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 106, Temmuz-Ağustos, ss.43-52.

